

Offentliggjort d. 10. november 2015

**Driftsomkostninger - Erhvervsmæssig virksomhed – landbrug - frugt-
plantage – rentabilitet - indehavers sygdom – Landsskatterettens ken-
delse af 11/8 2015, jr. nr. 130001780 ©**

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

www.v.dk

Landsskatteretten anerkendte ved en kendelse af 11/8 2015, at drift af en frugtplantage måtte anses som en erhvervsmæssig virksomhed, uanset at ejendommen siden erhvervelsen i 2001 og frem til de omtvistede indkomst-år, 2009 – 2011, havde været underskudsgivende, bl.a. som følge af ejerens sygdom.

SKAT har nu gennem en årrække haft fokus på mindre, underskudsgivende virksomheder med henblik på at fastslå, om der er tale om drift af erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, eller om indehaveren snarere varetager private interesser uden relevans for indkomstopgørelsen, således er aktiviteterne rettelig må karakteriseres som udøvelse af en hobby.

En lang række forskelligartede virksomheder har været i søgelyset, og praksis viser, at bl.a. landbrugsvirksomhed, kunstner- og gallerivirksomhed samt bådudlejning er udsatte brancher.

For at anerkende en given aktivitet som en erhvervsmæssig virksomhed stilles i almindelighed krav om overskud på den primære drift, en rimelig forrentning af den investerede kapital, herunder af eventuel fremmedkapital samt tillige en rimelig driftsherreløn, hvis der ydes en arbejdsindsats i virksomheden – rentabilitetskriteriet. Herudover stilles krav om en vis intensitet. I denne sammenhæng anføres det i SKM2008.854.DEP, at det i retspraksis er stillet som en yderligere betingelse for at anerkende en virksomhed som

Offentliggjort d. 10. november 2015

erhvervsmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse - det såkaldte intensitetskrav. Videre fremgår a.s., at der er tale om et objektivt krav, og at konkrete omstændigheder som eksempelvis sygdom hos den skattepligtige efter praksis ikke har kunnet give grundlag for at bortse fra kravet om en vis omsætning

Drift af landbrugsvirksomhed

Særligt drift af landbrugsvirksomhed har gennem en meget lang årrække i bølger været et yndet objekt for SKAT's ligningsvirksomhed.

Et foreløbigt punktum blev på dette område sat med Højesterets dom ref. i TfS 1994, 364 H, hvor Højesteret tilkendegav, 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 forsvarelig 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.

Højesterets dom fundamenterede de for landbrug særligt gældende, lempelige krav ved bedømmelse af, hvorvidt der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed - den såkaldte bondegårdspraksis. Vedrørende særligt rentabilitetskravet, dvs. at der med driften tilsigtes opnået et rimeligt driftsresultat, forstås efter praksis et driftsresultat på 0 kr. eller overskud efter driftsmæssige af- og nedskrivninger – men uden krav om forrentning af den investerede kapital og uden krav om en rimelig driftsherreløn. Endelig gælder der krav om en vis intensitet, hvorfor der ikke kan opnås fradrag for underskud i et deltidslandbrug, hvis virksomhedens omsætning er af et ganske underordnet omfang, jf. SKM2004.455.HR om en minkfarm.

Sidenhen og vel særligt gennem de seneste 5 – 10 år har SKAT haft fornyet fokus på fritidslandmændenes virksomheder, og da under anvendelse af nye angrebsvinkler på opgørelsen af bedrifternes resultat.

Offentliggjort d. 10. november 2015

Eksempelvis kan peges på myndighedernes synspunkt om, at forskellige aktiviteter på en given bedrift i visse tilfælde må vurderes separat, således at underskud ved drift af givne delaktiviteter på landbrugsejendommen ikke kan modregnes i overskud fra andre aktiviteter, eksempelvis indtægter fra bortforpagtning af jord, se herved eksempelvis SKM2011.30.VLR og SKM2014.112.LSR.

Betydning af indehaverens sygdom

Landsskatterettens kendelse af 11/8 2015 belyser ét af de elementer, der under tiden er fremme i sager om den skatteretlige kvalifikation af en given aktivitet, nemlig betydningen af indehaverens **sygdom** ved vurderingen af virksomhedens rentabilitet. Dette element har særlig betydning i denne sagskategori, da virksomheden typisk drives af indehaveren alene.

SKAT har, senest i Den Juridiske Vejledning 2015, afsn. C.C.1.3.1 i tilknytning til omtalen af intensitetskravet, fastholdt det synspunkt, at intensitetskravet er et objektivi krav, og at *"konkrete omstændigheder som fx sygdom hos den skattepligtige ... ifølge praksis ikke {kan} give grundlag for at se bort fra kravet om en vis omsætning."*

Spørgsmålet om betydningen af indehaverens sygdom i forhold til den skatteretlige kvalifikation af virksomheden har med mellemrum været fremme i praksis i relation til forskelligeartede virksomhedstyper, men er - på linie med tilkendegivelserne fra SKAT - almindeligvis ikke blevet tillagt betydning ved rentabilitetsvurderingen, således at forstå, at rentabilitetsvurderingen er foretaget uden hensyntagen til indehaverens angivne sygdom, se herved eksempelvis TfS 1995, 828 H, SKM2006.428.ØLR, TfS 2007, 289 H og senest Landsskatterettens kendelse af 10/9 2015, jr. nr. 14-0193147. De nævnte afgørelser skal dog formentlig tillige ses i lyset af, at de af skatteyderen drevne aktiviteter var yderst beskedne i omfang og intensitet. Se dog tillige SKM2009.45.BR.

Landsskatterettens kendelse af 11/8 2015

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 11/8 2015 drejede sig om en landbrugsejendom på knap 17 ha., som ved skatteyderens anskaffelse i 2001 blev anvendt til

Offentliggjort d. 10. november 2015

juletræsproduktion. Som følge af ugunstige konjunkturer indenfor juletræsproduktion, valgte skatteyderen at omlægge produktionen til frugtavl med henblik på tilplantning af 4,5 ha. med frugttræer. Restejendommen bestod af skov, eng m.v. Omlægningen til frugtplantage skete i etaper, således at der i 2005 blev plantet 3.455 frugttræer og i 2007 yderligere 4.228 frugttræer. Tilplantningen omfattede herefter 3,75 ha. I 2009 var planlagt og forberedt en yderligere beplantning i samme størrelsesorden, idet der var etableret vandingsanlæg samt opsat pæle. Denne beplantning blev imidlertid opgivet, da skatteyderen blev alvorligt syg i efteråret 2008 som følge af en hjernesvulst og afgik ved døden i januar 2014. Pr. 1.1. 2015 blev arealet på 4,5 ha. bortforpagtet.

I de omtvistede indkomstår, 2009 – 2011, androg nettoomsætningen henholdsvis 110.975 kr., 292.245 kr. og 128.412 kr.

Skatteyderen havde hvert år siden erhvervelsen i 2001 og frem til 2011 selvangivet et skattemæssigt underskud ved driften af meget varierende størrelse; størst i 2007 med et underskud på 761.051 kr. og mindst i 2001 med et underskud på 50.597 kr. For 2009 – 2011, som sagen som nævnt drejede sig om, androg de skattemæssige underskud, svarende til resultatet før renter, henholdsvis 241.730 kr., 123.444 kr. og 111.739 kr.

Af en skønserklæring af 6/12 2013 fremgik bl.a., at ejendommen under de givne omstændigheder var drevet teknisk og landbrugsmæssigt forsvarligt både i perioden 2009-2011 og på besigtigelsestidspunktet.

Videre fremgik, at drift af en frugtplantage som den foreliggende indebar, at der løbende skulle beskæres grene, fjernes syge træer og sprøjtes med skadevoldere for at opnå optimalt udbytte og kvalitet, hvortil kom en ekstra arbejdsindsats i forbindelse med høst. På grund af skatteyderens sygdom var det imidlertid skønsmandens vurdering, at en række af disse opgaver havde været vanskeligere at gennemføre end hidtil, hvilket skønnedes at have påvirket udbyttet samt at have øget omkostningerne til ekstern hjælp på ejendommen.

Ligeledes fremgik, at ejendommen efter skønsmandens vurdering fra nu af ved en fuld arbejdsindsats ville kunne give et resultat på 0 kr. eller overskud efter driftsmæssige af-

Offentliggjort d. 10. november 2015

og nedskrivninger, men før driftsherreløn og renter, men at rekvirentens helbred bevirkede, at det ville være vanskeligt at gennemføre i praksis.

Af en tillægserklæring af 2/2 2015 fremgik videre bl.a., at det med henvisning til en lægeerklæring, der beskrev skatteyderen meget alvorlige sygdomsforløb, var skønsmandens vurdering, at skatteyderen i en årrække ikke havde kunnet drive bedriften professionelt og derfor ikke havde kunnet skabe et positivt driftsresultat. Da sygdommen opstod i 2008, var der således efter skønsmandens opfattelse ikke udsigt til et normalt udviklingsforløb af bedriften i årene 2009, 2010 og 2011, og dermed var der i disse år ikke udsigt til et positivt resultat for ejendommen.

SKAT afviste for indkomstårene 2009 – 2011 fradragsret for de selvangivne underskud, da virksomheden efter SKAT's vurdering ikke ville blive overskudsgivende, så der kunne ske en forrentning af den investerede kapital, tidligere års underskud samt honorering af arbejdsindsatsen i virksomheden på ca. 700 timer om året.

Skatteyderen protesterede mod denne beskatning, bl.a. med henvisning til, at SKAT ikke sås at have bedømt sagen efter bondegårdspraksis, jf. TfS 1994, 364 H. Skatteyderen gjorde i denne forbindelse bl.a. gældende, at der var udsigt til et rimeligt afkast dels på tidspunktet for beslutningen om omlægning fra juletræsproduktion til frugtplantage, og dels på tidspunktet for beslutningen om etablering af anden etape, samt at det måtte antages, at beslutningen om at undlade gennemførelse af tredje etape blev truffet med henblik på at opnå det bedste resultat under iagttagelse af den situation, der var opstået som følge af klagerens sygdom.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten, der anerkendte fradragsret for de involverede indkomstår, slog indledningsvist fast, at bondegårdspraksis, jf. TfS 1994, 364 H, fandt anvendelse i den omhandlede sag.

Om **den konkrete sag** bemærkede Landsskatteretten herefter **for det første**, at ejendommen efter skønserklæringen under de givne omstændigheder var drevet teknisk og landbrugsmæssigt forsvarligt i 2009-2011.

Offentliggjort d. 10. november 2015

Dernæst, at det ud fra en konkret vurdering var opfattelsen, at der på nuværende tidspunkt *ikke* var grundlag for at antage, at der i de klagebehandlede indkomstår *ikke* var udsigt til, at frugtplantagen ville blive overskudgivende.

Om denne vurdering af rentabiliteten, der var påvirket af skatteyderens sygdom, bemærkede Landsskatteretten uddybende følgende:

Retten henviste som første led i begrundelsen til, at driften blev omlagt i 2005, og at plantagen i årene 2009-2011 efter Landsskatterettens opfattelse forsat var i etableringsfasen. Videre henviste Landsskatteretten til, at der havde været en ikke ubetydelig omsætning i 2009 – 2011. Endelig konstaterede Landsskatteretten, at plantagen var nedlagt pr. 1/1 2015, idet der var omlagt til bortforpagtning.

Vedrørende skønserklæringens prognoser for rentabiliteten bemærkede Landsskatteretten, at efter skønsmandens *første rapport* ville ejendommen fra august-december 2013 ved en fuld arbejdsindsats kunne give et resultat på 0 kr. eller overskud efter driftsmæssige af- og nedskrivninger, men før driftsherreløn og renter, men at rekvirentens helbred gjorde, at det vil være vanskeligt at gennemføre i praksis. Videre bemærkede Landsskatteretten, at efter skønsmandens *anden rapport* var der som følge af sygdommens opståen i 2008 ikke udsigt til et normalt udviklingsforløb af bedriften i årene 2009, 2010 og 2011, og dermed var der i disse år ikke udsigt til et positivt resultat for ejendommen.

Om denne udsigt til en ikke-rentabel drift tilkendegav Landsskatteretten, at en frugtplantage efter Landsskatterettens opfattelse ikke kan lukkes ned nogle år, og startes op igen, efter eksempelvis en endt sygdomsperiode, og Landsskatteretten konstaterede på denne baggrund, at skatteyderen havde drevet plantagen videre under sin sygdomsperiode blandt andet ved køb af fremmed arbejde, hvilket havde påvirket driftsresultatet. Videre bemærkede Landsskatteretten, at sygdommen opstod i efteråret 2008 og gradvist forværredes de efterfølgende år, og at skatteyderen i efteråret 2013 ikke længere kunne deltage i driften. Landsskatteretten fandt således, jf. skønsmandens udtalelse og ud fra en konkret vurdering, at skatteyderen ikke allerede i indkomstårene 2009-2011 burde

Offentliggjort d. 10. november 2015

have indset, at der ikke var udsigt til, at frugtplantagen ville kunne give et resultat på 0 kr. eller overskud efter driftsmæssige af- og nedskrivninger.

Herefter godkendte Landsskatteretten, som allerede nævnt, fradrag for de selvangivne skattemæssige underskud for 2009 – 2011.

Konsekvenser

Indledningsvist bemærkes, at Landsskatteretten med kendelsen tilsidesatte SKAT's skærpede kriterier for kvalifikation af drift af frugtplantagen som en erhvervmæssig virksomhed.

Med kendelsen har Landsskatteretten videre markeret, at den omstændighed, at indehaveren af en i øvrigt erhvervmæssig virksomhed bliver syg i en periode, og at driftsresultatet af naturlige årsager påvirkes heraf og er negativt, ikke i sig selv tvinger til en ændret skattemæssig kvalifikation af virksomheden.

Formentlig skal den ledsagende bemærkning om, at "...en frugtplantage efter Landsskatterettens opfattelse ikke kan lukkes ned nogle år, og startes op igen..." forstås som en bemærkning om, at skatteyderen havde disponeret på en i denne sammenhæng driftsmæssig økonomisk og forsvarlig måde ved at videreføre driften.

Et sådant resultat ligger utvivlsomt lige for også i andre erhverv, men kan - som sagen viser - være svært at trænge igennem med i en enkeltmandsvirksomhed som den foreliggende, hvor der ikke kan bortses fra private hensyn.

Der er endvidere anledning til at fremhæve den vurdering fra Landsskatterettens side, at skatteyderen ikke allerede i 2009 – 2011 burde have indset, at der ikke var udsigt til, at frugtplantagen ville kunne give et resultat på 0 kr. eller overskud efter driftsmæssige af- og nedskrivninger. Skatteyderen bar med andre ord ikke risikoen for sygdoms indtræden og udvikling i relation til den skatteretlige kvalifikation af skatteyderens aktiviteter.

Offentliggjort d. 10. november 2015

Der er dog næppe heller tvivl om, at sagens udfald helt overordnet skal ses i lyset af, at driften af frugtplantagen utvivlsomt opfyldte de grundlæggende krav til omfang og intensitet.

Det er næppe for vidtgående at hævde, at Landsskatterettens vurdering formentlig er i overensstemmelse med en almindelig opfattelse, hvorefter erhvervsdrivende, der rammes af sygdom, ikke skal straffes skattemæssigt, samt at det ovenfor citerede udsagn i Den Juridiske Vejledning 2015, afsn. C.C.1.3.1, følgelig ikke harmonerer med den almindelige opfattelse af konsekvenserne ved sygdom.

— o —