

Offentliggjort d. 13. maj 2017

Er landbruget drevet erhvervsmæssigt? ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten har med to nye afgørelser institueret en praksis, der ikke gør livet nemmere for fritidslandmænd. Efter de to afgørelser skal tilskud efter landbrugets støtteordninger ikke tages i betragtning ved vurderingen af, om driften af små landbrugsejendomme er erhvervsmæssig skattemæssigt, hvis driften kun har et begrænset omfang.

De skattemæssige forhold for ejere af små landbrugsejendomme har ved flere tidligere lejligheder været omtalt i disse spalter.

Blandt de grundlæggende problemstillinger på dette område er spørgsmålet om, hvorvidt driften af en sådan landbrugsejendom må anses som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, eller om der snarere er tale om en hobbyaktivitet og dermed et privat anliggende på linie med en ejerbolig i et parcelhuskvarter - om end med en større eller temmelig stor have.

Der er betydelig forskel på skattereglerne, alt efter om driften må anses som en hobbyaktivitet eller som en erhvervsmæssig virksomhed.

Er der tale om hobby, kan udgifter, der direkte er knyttet til denne aktivitet, fratrækkes i indtægterne herved. Underskud kan ikke fratrækkes og anses som en privatudgift.

Offentliggjort d. 13. maj 2017

Er der tale om erhverv, har ejeren skattemæssig fradragsret for de omkostninger, der er forbundet med driften, herunder skattemæssige afskrivninger på driftsbygninger og -materiel, selv om driftsomkostningerne i nogle år overstiger indtægten. Dernæst kan ejeren anvende virksomhedsskatteordningen ved opgørelsen og beskattningen af indkomst fra driften. Har ejeren tillige tidligere drevet anden virksomhed, kan opsparet overskud fra denne virksomhed som udgangspunkt forblive i virksomhedsskatteordningen efter denne virksomheds ophør med henvisning til, at ejeren qua driften af landbrugsejendommen fortsat driver erhvervmæssig virksomhed. Endelig kan underskud ved driften overføres til fradrag i anden indkomst eller fremføres til senere år henholdsvis fradrages i ægtefællens eventuelle indtægter.

Hvad er praksis?

For at opnå Skat's accept af en given aktivitet som en erhvervmæssig virksomhed kræves i almindelighed 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 - det såkaldte rentabilitetskrav.

Herudover stilles i praksis som en yderligere betingelse, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse - det såkaldte intensitetskrav.

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

Efter en højesteretsdom fra 1994 er retsstillingen her således, at underskud ved drift af en landbrugsejendom 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 i skattemæssig henseende anses for drevet erhvervmæssigt, medmindre det - som Højesteret udtrykte det - må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.

Offentliggjort d. 13. maj 2017

Højesteret fundamenterede med denne dom den såkaldte bondegårdspraksis, hvorefter der for landbrug - til forskel fra rentabilitetskravet for andre brancher - gælder særlige, lempelige krav ved bedømmelse af, om der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

Dog gælder der krav om en vis intensitet. Der kan derfor ikke opnås fradrag for underskud ved drift af et deltidslanbrug, hvis virksomhedens omsætning er af et ganske underordnet omfang.

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.

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 på samme ejendom. Her kan nævens en sag fra 2013, hvor indtægter fra bortforpagtning af jord fra en landbrugsejendom ikke skulle medregnes ved vurderingen af, om en underskudsgivende drift af et stutteri på ejendommen kunne anses som erhvervsmæssig. Indtægterne fra bortforpagtningen skulle herefter beskattes, og der var ikke fradrag for underskuddet ved stutteridriften.

Mange deltidslanmænd, der haft skattemæssige underskud gennem flere år, og som har haft besøg af Skat, er blevet konfronteret med denne praksis, og har herefter modtaget en stak ekstra girokort fra Skat, typisk vedrørende flere år tilbage i tid.

EU-støtte

En yderligere facet af de skattemæssige forhold er belyst i en afgørelse fra Landsskatteretten fra 24. april 2017, som netop er blevet offentliggjort på Skat's hjemmeside, og som Landsskatteretten således selv anser for principiel.

Sagen drejer sig nærmere om, hvilken betydning EU-støtte og andre offentlige tilskud skal tillægges ved rentabilitetsvurderingen for landbrugsdrift.

Offentliggjort d. 13. maj 2017

I praksis har udgangspunktet gennem mange år været, at EU-støtte skulle medregnes ved opgørelsen af landbrugets ordinære driftsresultat og indgå ved vurderingen af, om der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand. Det er bl.a. fastslået i en afgørelse fra Landsskatteretten i 2006.

Som begrundelse herfor anførte Landsskatteretten i afgørelsen fra 2006, at den gældende EU-støtte i form af enkeltbetalingsordningen indebærer, at landbrugsstøtten er delvist uafhængig af hvad den enkelte landbruger producerer. Det er dog et krav, at landbrugeren har betalingsrettigheder, er aktiv landbruger samt har råderet over et støtteberettiget areal i mindst 10 måneder. Endvidere skal arealet holdes i god landbrugs- og miljømæssig stand, og bl.a. skal miljøkrav og dyrevelfærd efter reglerne om krydsoverensstemmelse være overholdt.

Videre tilkendegav Landsskatteretten i afgørelsen fra 2006, at udbetalingerne fra enkeltbetalingsordningen dermed er begrundet i den landbrugsmæssige drift, selvom landbrugsstøtten er blevet delvis uafhængig af, hvad den enkelte landbruger producerer, og tillige, at tilskuddene således er betinget af landbrugsdrift. Efter Landsskatterettens opfattelse skal indtægterne herfra derfor henregnes til landbrugets ordinære driftsresultat og indgå ved bedømmelsen af, om der foreligger erhvervsmæssig drift.

Afgørelsen blev efterfølgende medtaget i Skats egen vejledning som udtryk for praksis på området.

Ny skattepraksis?

Denne praksis om EU-støtte er imidlertid nu blevet - i hvert fald - nuanceret med Landsskatterettens afgørelse fra april 2017.

Den pågældende sag drejede sig om den skatteretlige vurdering af en lille landbrugsjendom på 5,5 ha. Ejeren modtog EU-støtte til 3,58 ha. Endvidere modtog ejeren et yderligere tilskud til 2,4 ha. til dækning af driftstab forbundet med miljøvenlig jordbrugsdrift efter en ordning indgået med det daværende amt. Ordningen indebar, at der ikke måtte tilføres handelsgødning eller sprøjtes samt at arealet skulle afgræsses. Arealet

Offentliggjort d. 13. maj 2017

på de 2,4 ha. blev herefter anvendt til afgræsning for naboens køer, medens andre arealer blev afgræsset af ejerens heste, der dog var blevet foræret væk i 2013.

Fra 2010 og fremefter udgjorde ejendommens eneste indtægter de pågældende tilskud, der svingede fra knap 9.000 kr. til godt 15.000 kr. om året. For 2010 – 2012 havde ejendommen givet mindre underskud i størrelsesordenen 5.000 kr., og for 2013 – 2014 havde ejendommen givet beskedne overskud.

Spørgsmålet var nu, om driften af landbrugsejendommen måtte anses som erhvervsmæssig virksomhed eller ej.

For ejeren havde dette spørgsmål en væsentlig betydning – ikke som følge af de årlige driftsresultater og beskatningen heraf, men som følge af, at ejeren havde et opsparet overskud i virksomhedsordningen på 1,6 mio. kr., der ville blive ophørsbeskattet, hvis driften af landbrugsejendommen ikke kunne anses som erhvervsmæssig.

Efter Skat's opfattelse kunne driften af ejendommen ikke anses som en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet og drift, da der ikke var er nogen væsentlig erhvervsmæssig benyttelse af ejendommen. Skat's synspunkt var med andre ord, at intensitetskravet ikke var opfyldt.

Da endvidere ejendommen var vurderet som en mindre ejendom i landzone, som ejeren selv beboede, og som efter Skat's opfattelse derfor kunne sidestilles med en beboelsesejendom, kunne ejeren på samme måde som andre boligejere kun fradrage renter af indestående prioriteter samt reservefonds- og administrationsbidrag. De offentlige tilskud måtte efter Skat's opfattelse sidestilles med lejeindtægter af en sådan ejendom, og skulle derfor, ligeledes efter Skat's opfattelse, beskattes som kapitalindkomst.

Skat afviste herefter fradrag for underskud for 2012 og ændrede beskatningen af det beskedne overskud for 2013 og 2014. Endvidere - og med langt mere alvorlige konsekvenser - blev ejeren ophørsbeskattet af opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen.

Offentliggjort d. 13. maj 2017

Landsskatterettens afgørelse

I Landsskatteretten var der ikke enighed om vurderingen af sagen.

To af de fire dommere i Landsskatteretten, herunder retsformanden, konkluderede således, at der ikke var tale om erhvervmæssig virksomhed. Da retsformandens stemme i sidste ende blev afgørende, blev sagen afgjort med disse to dommerses votum.

Disse to dommere henviste til det grundlæggende synspunkt, at en virksomhed kan have et så beskedent omfang, at virksomheden allerede af denne grund ikke kan anses for erhvervmæssigt drevet.

Opfattelsen var videre, at modtagelse af EU-støtte ikke i sig selv kan anses som udtryk for, at der har været aktiv virksomhedsdrift, men at den arbejdsindsats, der er ydet for at opnå EU-støtten, skal indgå i vurderingen.

Vedrørende den konkrete sag anførte de to dommere herefter, at set i lyset af, at indtægterne fra virksomheden udelukkende havde bestået af tilskud og støtte, samt ejerens manglende arbejdsindsats i virksomheden og benyttelse af ejendommen, kunne ejeren hverken anses for at have drevet en erhvervmæssig landbrugsvirksomhed eller anden erhvervmæssig virksomhed.

De to dommere var endvidere af den opfattelse, at denne vurdering af sagen ikke var i strid med den hidtidige skattepraksis om, at tilskud og støtte skal indgå i et landbrugs driftsresultat ved vurderingen af virksomhedens rentabilitet. Dommernes betragtning var, at denne praksis nemlig havde drejet sig om tilfælde, hvor der faktisk havde været en egentlig landbrugsdrift på ejendommen, og det var jo efter dommernes opfattelse ikke tilfældet i den nu foreliggende sag.

Endelig konkluderede dommerne, at de offentlige tilskud (EU-tilskuddene og den amtslige miljøstøtte) ikke kunne sidestilles med lejeindtægter. Da der efter dommernes opfattelse heller ikke forelå en aktivitet, hverken en erhvervmæssig aktivitet eller en hobbyaktivitet, skulle støtten beskattes som personlig indkomst, og således at udgifter til an-

Offentliggjort d. 13. maj 2017

søgning om tilskud og støtte - og kun disse udgifter - kunne fragå ved indkomstopgørelsen.

Herefter blev Skats tidligere afgørelse fastholdt og faktisk skærpet.

Det kan tilføjes, at de to andre dommere mente, at aktiviteten skulle sidestilles med landbrugsmæssig aktivitet, da der stilles krav til arealpleje for at modtage tilskud og støtte. Da resultatet af virksomheden havde givet mindre overskud i 2013 og 2014, måtte virksomheden derfor efter den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug anses som erhvervsmæssig, og ejeren kunne følgelig efter disse dommeres opfattelse fortsætte i virksomhedsordningen.

Kommentarer

Landsskatterettens afgørelse ligger i forlængelse af en tidligere afgørelse fra 8. marts 2017, hvor det blev lag til grund, at den manglende aktivitet i sig selv medførte, at der ikke var tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

Det er i sagens natur vanskeligt at være uenig i Landsskatterettens grundlæggende synspunkt - nemlig at en virksomhed kan have et så beskedent omfang, at virksomheden allerede af denne grund ikke kan anses for erhvervsmæssigt drevet.

Men med Landsskatterettens kendelse vil valg af en støtteberettiget driftsform, som kun fordrer en behersket arbejdsindsats for deltidslandbrugeren, fremover kunne føre til, at intensitetskravet ikke anses for opfyldt.

Sagen rejser for det første spørgsmålet, om en sådan ny praksis ligger indenfor bondegårdspraksis, således som Højesteret afgrænsede denne med dommen fra 1994.

Og dernæst spørgsmålet om, under hvilke betingelser intensitetskravet fremover kan anses for opfyldt for deltidslandbrug. Eller med andre ord: Hvilke krav, der så må stilles til deltidslandbrugeren arbejdsindsats for at anerkende drift af et deltidslandbrug som en erhvervsmæssig virksomhed.

Offentliggjort d. 13. maj 2017

Afgørelserne gør det ikke nemmere for deltidslandbrugere med mindre landbrugsejendomme at vurdere deres skattemæssige stilling.

— o —

Offentliggjort d. 13. maj 2017

II. SPØRGSMÅL FRA LÆSERE

Spørgsmål 1980

Solceller – kan beskatningsformen omgøres?

Rigtig godt, du i et svar til H.D. i JP 6. maj behandlede emnet om opkrævning af betaling for el til solcelle-ejere. Jeg er ramt på nøjagtig samme måde efter at have købt og installeret et anlæg i sommeren 2012 under den gamle ordning, hvor det var gratis at "gemme" sin overproduktion og hente den senere.

Mit supplerende spørgsmål er så: Når nu man ændrer reglerne for den gamle ordning, burde man så ikke have mulighed for med tilbagevirkende kraft at kunne ændre sine afskrivningsvilkår?

Vi valgte IKKE at afskrive på anlægget, da vi tænkte, det måske en gang ad åre kunne blive for bøvlet skatteteknisk at sælge huset. Men da vi nu går fra at være et 0-energihus til at skulle betale ca. 4.000 kr. årligt, så finder vi det naturligt at kunne ændre beslutningen om afskrivning, ligesom myndighederne ændrer reglerne trods en "fredningsperiode" på 20 år.

I den forbindelse har jeg kontaktet skat, der nu to gange har undladt at svare på ovenstående spørgsmål - i stedet fik jeg begge gange et standardsvar på flere A4-sider med de gamle regler, hvor man ikke kan ændre beskatningen, når man først har truffet et valg. Det kan de så åbenbart.

Med venlig hilsen

Peter

Svar

Jeg må nok desværre skuffe Dem.

Offentliggjort d. 13. maj 2017

Problemet i sagen er, om en ændring af en el-leverandørs vilkår for levering af el til en solcelleejer kan føre til en ændret beskatning af solcelleejeren.

For alle skatteydere er udgangspunktet, at beskatningen af en given indkomst ligger fast. Når skatteyderen har tjent en løn, opnået et overskud af egen virksomhed eller solgt en aktiepost, indtræder der beskatning af lønnen, overskuddet, aktiegevinsten m.v. efter helt faste regler.

I visse tilfælde giver loven mulighed for at vælge én af flere fremgangsmåder for opgørelse og beskatning af en given indkomst. At der overhovedet er fastsat flere alternative fremgangsmåder i loven beror på overvejelser af meget forskellig karakter.

Et klassisk eksempel er erhvervsdrivende, der kan vælge mellem at lade indkomst fra virksomheden beskattes enten efter skattelovgivningens almindelige regler eller efter reglerne for virksomhedsskatteordningen. Et andet eksempel er sommerhusejere, der ved udlejning af det private sommerhus kan vælge mellem at opgøre lejeindtægten enten efter de såkaldt ”skematiske regler” (40 pct.’s reglen) eller efter den regnskabsmæssige metode. Et tredje eksempel er ejere af et VE-husstands anlæg, hvor ejerne frem til ultimo 2012 kunne vælge mellem at opgøre indkomsten fra et VE-anlæg, herunder et solcelleanlæg, enten efter de skematiske regler eller efter reglerne for erhvervsdrivende.

Hvis loven rummer sådanne flere alternative fremgangsmåder for opgørelse og beskatning af en konkret indkomst, vil der i lovreglerne om disse alternativer typisk være taget stilling til mulighederne for at overgå fra én beskatningsmåde til en anden beskatningsmåde, dvs. omvalg.

Eksempelvis er det efter udtrykkelige bestemmelser i virksomhedsskatteoven muligt for en erhvervsdrivende at ændre en tidligere beslutning om valg eller fravalg af virksomhedsskatteordningen i en periode på 1½ år efter udløbet af det indkomstår, som beslutningen drejer sig om.

For VE-anlæg, herunder solcelleanlæg, knyttet til en husstand forholder det sig anderledes. Her er det udtrykkeligt fastslået i loven, at et valg af den skematiske metode dels

Offentliggjort d. 13. maj 2017

som udgangspunkt har virkning for alle VE-anlæg eller andele i VE-anlæg, som ejeren har eller siden anskaffer, og dels er bindende for ejeren til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås.

Udgangspunktet for solcelleejere er således ganske klart, at det ikke er muligt at ændre beslutningen om at vælge den skematiske opgørelsesmåde, hverken med fremadrettet virkning eller tilbage i tid.

Der er i anden skattelovgivning fastsat enkelte bestemmelser om mulighed for at afbøde eller undgå en uventet beskatning. Efter min opfattelse har De imidlertid, af flere årsager, ikke mulighed for at anvende disse regler. I første række fordi de særlige lovregler om ændring af et valg mellem flere fremgangsmåder for beskatning af en konkret indkomst må antages at gå forud for disse regler.

Herudover vil jeg tilføje, at der for Deres vedkommende ikke er tale om en uventet beskatning, da beskatningen har fulgt de gældende regler knyttet til det valg, som De har truffet vedrørende beskatningsmåden. Der er derimod tale om, at en alternativ beskatningsmåde nu fremstår som mere favorabel som følge af ændrede vilkår i aftalen mellem Dem og Deres el-leverandør.

Advokat Tommy V. Christiansen