

Cand.merc.aud. studiet

Afleveringsdato: 16. januar 2012

Juridisk Institut

Kandidatafhandling

## **Skatteretlig afgrænsning af deltidslandbrug**

Udarbejdet af:

Martin Haargaard

Copenhagen Business School – 2012

Vejleder: Ole Aagesen

Antal anslag: 165.762

## Indholdsfortegnelse

1. Executive summary.....	4
2. Forord .....	5
3. Indledning.....	5
4. Problemformulering .....	6
4.1 Overordnet formål.....	6
4.2 Præcisering af problemformulering .....	7
4.3 Samfundsøkonomisk formål med afhandlingen.....	8
4.4 Afgrænsning.....	8
5. Metode .....	10
5.1 Afhandlingens struktur .....	10
5.2 Teoretisk metode .....	11
6. Landbrugets erhvervmæssige og samfundsøkonomiske betydning.....	14
6.1 Danske deltidslandmænd er organiseret i Landbrug og Fødevarer .....	20
7. Myndigheder og klagemuligheder.....	22
7.1 Skattemyndigheder mv. ....	22
7.2 Domstolsprøvelse .....	25
7.3 Forløbet af en skattesag .....	25
8. Afgrænsning af erhvervsvirksomhed/ikke-erhvervsvirksomhed.....	28
8.1 Kriterier til brug for afgrænsning.....	30
9. Beskatningsregler .....	33
9.1 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed .....	33
9.1.1 Beskatningsreglerne efter personskatteloven .....	33
9.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsdrivende efter virksomhedsordningen .....	34
9.1.3 Kapitalafkastningsordningen .....	35
9.2 Beskatning af ikke-erhvervmæssig virksomhed.....	37
10. Sædvanlig og forsvarlig drift ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok .....	41
10.1 Omsætning/omkostninger .....	41
10.2 Intensitet og omfang .....	44

---

11. Indtjeningskravet til deltidslandbrug.....	49
11.1 Den historiske udvikling i anvendelsen af overskudsbegrebet .....	49
11.2 Måling af indtjening og rentabilitet.....	52
11.3 Driftsmæssige afskrivninger .....	55
11.3.1 Almindelig praksis.....	56
11.3.2 Praksis ved ældre bygninger, maskiner/inventar .....	56
11.4 Fremtidig vurderingsgrundlag .....	57
11.4.1 Efterfølgende år med overskud.....	57
11.5 Ekstraordinære begivenheder .....	61
11.5.1 Sygdom .....	62
11.5.2 Øvrige domme .....	63
11.6 Start-/indkøringsfase .....	64
11.6.1 Efterfølgende ophør med drift af deltidslandbrug .....	65
11.7 Forventningsprincippet .....	66
12. Øvrige forhold.....	72
12.1 Omfanget af landbruget .....	72
12.2 Fuldtid/deltid .....	73
12.3 Indehaverens baggrund.....	74
12.3.1 Landbrugsmæssig uddannelse .....	75
12.3.2 Ansat arbejdskraft .....	76
12.3.3 Kurser mv.....	77
12.4 Dyrehold/Afgrøder .....	78
13. Flere aktiviteter .....	81
13.1 Bortforpagtning .....	81
13.2 Værelsesudlejning .....	84
13.3 Landbrugsvirksomhed/gårdbutik .....	86
13.4 Integreret/naturlig del af landbrugsvirksomheden.....	86
13.5 Økonomisk afhængighed.....	89
14. Bevisbyrden .....	91
14.1 Overskudskriteriet .....	91
15. Konklusion .....	95
16. Perspektivering.....	101

16. januar 2012

17. Litteratur.....	102
18. Bilag .....	106

## 1. Executive summary

This paper examines the criteria for part time farmers to be considered business or non-business regarding the tax law. Furthermore I want to look into whether the tax classification depends on, whether the part time farmer is making a tax profit or deficit. This survey is conducted due to the unclear tax classification of the part time farmer which is harmful for the farmer, but also the tax government, the court and the society in general have to pay the cost, which the many cases causes.

I therefore find it appropriate to examine whether it is possible to line up some operational criteria which can determine whether a part time farmer according to the tax law can be considered business or non business. The starting point for the thesis is the law within the area. The analysis is primarily based on selected judgments and decisions, which specifically deals with tax disputes for part time farmers as these are a direct reflection of any problems arising in practice.

The result shows that it has been possible to line up operational criteria to determine a part time farmer into business or non business from the following areas:

- Whether the farm from a technical point of view can be described as usual and professional.
- The demand of earning.
- Whether the part time farm from a tax point of view includes one or several independent activities.
- Which part, the farmer or the tax government, who has to prove whether the farm from a tax point of view is considered business or non-business.
- Other factors such as the size of the farm, whether the farmer is working full-time or part time, what kind of farm and the background of the farmer.

None of the judgments include part time farmers making a tax profit.

## 2. Forord

Denne afhandling er den afsluttende og obligatoriske del af cand.merc.aud. studiet på CBS i København.

Afhandlingen er udarbejdet i perioden juni 2011 - januar 2012

## 3. Indledning

Hvornår der henholdsvis er tale om et erhvervmæssigt kontra ikke-erhvervmæssigt deltidslandbrug er ikke direkte reguleret i lovgivningen. Historisk har et deltidslandbrug været anset som erhvervmæssigt, hvis driften ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig. Denne meget lidt operationelle praksis har dog medført, at en række sager vedr. kvalificering af deltidslandbrug som henholdsvis erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig igennem årene er havnet for domstolene.

TFS 1994, 364 tilførte praksis et yderligere kriterium. Præmisserne i højesteretsdommen er dels en præcisering af den mangeårige særlige ligningspraksis vedrørende deltidslandbrug som nævnt ovenfor, og dernæst at det ydermere er et krav, at deltidslandbruget tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende. Dette kriterium er i højere grad operationelt i forhold til at afgrænse erhvervmæssige deltidslandbrug i forhold til ikke-erhvervmæssige. Det har dog samtidig også medført en lang række sager i forhold til, hvordan overskudskriteriet skal fortolkes i praksis.

Den seneste domstolsafgørelse som har haft indvirkning på praksis er TFS 2004, 822. Denne dom er bemærkelsesværdig, idet Højesteret opstiller et yderligere kriterium. Retten nævner, at intensiteten af driften skal være af et vist omfang for, at driften kan karakteriseres som erhvervmæssig. Det er dog uklart, hvad der helt konkret skal forstås ved intensitetskriteriet, og

dermed svært at vurdere om et deltidslandbrugs intensitet af driften har et omfang, som kan karakteriseres som erhvervsmæssig. Dette har også medført, at en række sager er havnet ved domstolene.

Det seneste indspark til praksis er Vestre Landsrets dom af 15/12-2010. Denne dom opererer med såkaldt primære og sekundære indtægter i forhold til en landbrugsejendom. Dette præciseres ved, at nye indtægtskilder skal anses for at være af mere sekundær karakter i forhold til den oprindelige primære drift. Dernæst tilføjer den også overskudskriteriet et nyt aspekt, idet dommen fastslår, at ved vurderingen af indtjeningen kan uventede stigende priser ikke tillægges nogen betydning.

Den skatteretlige kvalifikation af deltidslandbrug har som nævnt ovenfor altid været en gråzone. Den historiske udvikling af retspraksis inden for området har ikke formået at opstille kriterier for, hvornår et deltidslandbrug er at betragte som erhverv eller ikke erhverv, men snarere gjort gråzonen mere nuanceret. Den uklare skatteretlige afgrænsning er dels til skade for den enkelte deltidslandmand, men også skat, domstolene og i sidste ende samfundet må betale de omkostninger, som de mange sager medfører.

## **4. Problemformulering**

### **4.1 Overordnet formål**

På baggrund af den uklare skatteretlige afgrænsning af, hvornår et deltidslandbrug henholdsvis er erhvervsmæssigt eller ikke-erhvervsmæssigt, finder jeg det relevant at undersøge, hvorvidt det er muligt at opstille operationelle kriterier for, hvornår et deltidslandbrug skatteretligt skal anses for erhvervsmæssigt eller ikke-erhvervsmæssigt drevet. Endvidere vil jeg se på, om den skatteretlige afgrænsning er afhængig af, om deltidslandbruget er overskudsgivende eller underskudsgivende.

## 4.2 Præcisering af problemformulering

Til at belyse problemstillingen har jeg valgt at opstille nedenstående problemer som vil blive forsøgt analyseret i afhandlingen:

- Skattelovgivningens generelle fortolkning af begreberne erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed.
- Beskatningsreglerne for henholdsvis erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed.
- En analyse ud fra retspraksis af hvornår et deltidslandbrug ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok er drevet sædvanligt og forsvarligt.
- Ud fra retspraksis en analytisk redegørelse for indtjeningskravet.
- En analyse ud fra retspraksis af hvornår et deltidslandbrug skal anses for at udgøre en eller flere selvstændige skatteretlige aktiviteter.
- En analyse ud fra retspraksis af hvilken part (klageren eller skattemyndighederne) som har bevisbyrden i forhold til at dokumentere, at deltidslandbruget er eller ikke er drevet erhvervmæssigt.
- Øvrige forhold som ud fra retspraksis er relevante i afgørelsen af, om et deltidslandbrug er erhvervmæssigt drevet.



### 4.3 Samfundsøkonomisk formål med afhandlingen

Det faktum at en række sager vedrørende deltidslandbrug havner for domstolene og Landsskatteretten medfører et ressourcospild for samfundet. Den enkelte deltidslandmand skal bruge tid og penge, skattemyndighederne skal allokere ressourcer og retssystemet belastes. Årsagen til de mange sager må være på baggrund af den vage skatteretlige afgrænsning mellem erhvervsmæssig deltidslandbrug og ikke-erhvervsmæssig deltidslandbrug, som igennem tiden er opstået på baggrund af praksis på området.

Da domstolene i lige mange sager dømmer deltidslandbruget erhvervsmæssigt som ikke-erhvervsmæssigt, tyder dette på, at der også fra skattemyndighedernes side er en del usikkerhed omkring, hvorledes praksis skal tolkes i denne sammenhæng.

På baggrund af denne problemstilling finder jeg det relevant, hvorvidt det er muligt ud fra hidtidig praksis at opstille operationelle kriterier for, hvordan praksis foretager afgrænsningen mellem erhvervsmæssig deltidslandbrug og ikke-erhvervsmæssig deltidslandbrug. Dels til gavn for såvel den enkelte deltidslandmand, som skattemyndighederne og tillige rådgivere som arbejder med rådgivning indenfor dette område.

### 4.4 Afgrænsning

Afgrænsningen er foretaget med henblik på at fokusere på de problemstillinger, som jeg har fundet relevante.

Afhandlingen vil udelukkende medtage deltidslandbrug, som er drevet i personligt regi. Deltidslandbrug drevet i selskabsform er dermed ikke medtaget i afhandlingen.

Afhandlingen omhandler udelukkende deltidslandbrug. Der vil dog indledningsvis i opgaven kort blive gennemgået landbruget som helhed herunder deltidslandbrugets erhvervmæssige og samfundsøkonomiske betydning.

Der eksisterer ikke en skatteretlig definition på deltidslandbrug. Men i praksis har deltidslandmanden typisk sit hovederhverv udenfor landbruget.

I afhandlingen vil der blive foretaget en afgrænsning mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed. Ikke-erhvervmæssig virksomhed vil i denne opgave være defineret ved dels hobbyvirksomhed og dels virksomheder, hvor der ligger personlige, religiøse eller idealistiske motiver bag driften af virksomheden, som ikke i skattemæssig henseende kan anses for erhvervmæssig.

Begreberne hobby og hobbylandbrug vil være anvendt i opgaven. Begreberne vil være synonyme med begrebet ikke-erhvervmæssigt aktivitet.

I afhandlingen bliver der gjort rede for de beskatningsregler der gør sig gældende for henholdsvis erhvervmæssig og ikke erhvervmæssig virksomhed. Dette vil langt fra være en udtømmende beskrivelse, da der kun gøres rede for de skatteregler som er relevante i forhold til at belyse afhandlingens egentlige problem.

## 5. Metode

### 5.1 Afhandlingens struktur

Kapitel 1: Executive summary: Et resume af afhandlingen på engelsk

Kapitel 2: Forord: Angivelse af hvilken tidsmæssig periode afhandlingen er udarbejdet.

Kapitel 3: Indledning: Formålet med indledningen er at introducere læseren til afhandlingen, herunder præsentere afhandlingens problemstilling.

Kapitel 4: Problemformulering: I dette kapitel bliver der gjort rede for afhandlingens overordnede formål, hvorefter problemformuleringen bliver konkretiseret.

Kapitel 5: Metode: Her gives en struktureret gennemgang af afhandlingens opbygning, herunder de enkelte afsnit, for at gøre det mere overskueligt for læseren.

Kapitel 6: Landbrugets erhvervmæssige og samfundsøkonomiske betydning: Dette kapitel indeholder en kort introduktion til landbrugets generelle samt deltidslandbrugs erhvervmæssige og samfundsøkonomiske betydning. Formålet med kapitlet er at introducere læseren til analysens genstandsfelt.

Kapitel 7: Myndigheder og klagemuligheder: Dette afsnit indeholder en oversigt over de relevante myndigheder i forhold til behandlingen af en skattesag. Endvidere gennemgås forløbet fra en klagesag starter til den er afsluttet.

Kapitel 8: Afgrænsning af erhvervsvirksomhed/ikke-erhvervsvirksomhed: Dette kapitel vil indeholde en teoretisk afgrænsning af erhvervsvirksomhed kontra ikke-erhvervsvirksomhed.

Kapitel 9: Beskatningsregler: Dette kapitel vil gennemgå de beskatningsregler, der er gældende for henholdsvis erhvervsvirksomheder og ikke-erhvervsvirksomheder.

Kapitel 10: Sædvanlig og forsvarlig drift ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok: Dette afsnit indeholder en analyse af hvilke kriterier retspraksis ligger til grund for at anse et deltidslandbrugs drift for sædvanligt og forsvarligt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok.

Kapitel 11: Indtjeningskravet til deltidslandbrug: Dette kapitel indeholder en analyse af hvilke kriterier praksis ligger til grund i vurderingen af indtjeningskravet til deltidslandbrug.

Kapitel 12: Øvrige forhold: Dette afsnit indeholder en analyse af øvrige kriterier som retspraksis anvender i afgrænsningen af deltidslandbrug.

Kapitel 13: Flere aktiviteter: Dette afsnit behandler deltidslandbrug indeholdende flere aktiviteter. Analysens omdrejningspunkt vil være hvilke kriterier retspraksis anvender i vurderingen af om deltidslandbrugets aktiviteter skatteretligt skal behandles særskilt eller samlet.

Kapitel 14: Bevisbyrden: Dette afsnit indeholder en analyse af, hvem der har bevisbyrden i forhold til at dokumentere om deltidslandbruget er/ikke er drevet teknisk-landbrugsfagligt sædvanligt og forsvarligt samt fastlægge, hvilken part som har bevisbyrden i forhold til at kunne dokumentere, at deltidslandbruget lever op til/ikke lever op til overskudskriteriet.

Kapitel 15: Konklusion: Konklusionens formål er at konkludere på de i problemformuleringen opstillede problemstillinger, som er blevet behandlet i afhandlingen og ligeledes opsummere sammenfatningerne undervejs i afhandlingen.

Kapitel 16: Perspektivering: Her foretages en diskussion af de problematikker jeg er stødt på i forbindelse med behandlingen af opgaven.

## 5.2 Teoretisk metode

Denne kandidatafhandling er udarbejdet på baggrund af problemorienteret projektarbejde. Denne tilgangsvinkel til afhandlingen medfører, at jeg har opstillet konkrete relevante problemer i min

problemformulering. Det er dernæst min hensigt igennem min analyse at nå frem til et konkret svar på hvert af de opstillede problemer i min konklusion.<sup>1</sup>

Formålet med afhandlingen er at undersøge den skatteretlige afgrænsning mellem erhvervmæssig deltidslandbrug og ikke-erhvervmæssig deltidslandbrug. Jeg har valgt at foretage analysen på baggrund af udvalgte domme og kendelser, der specifikt behandler tvister vedr. den skattemæssige afgrænsning af deltidslandbrug. Dommene og kendelserne er dermed en direkte afspejling af de konkrete problemstillinger, der rejser sig i praksis.

Afhandlingen er baseret på 3 Højesteretsdomme, 4 domme fra Landsretten, 2 domme fra Byretten og 38 kendelser fra Landsskatteretten. 24 af domme og kendelser er endt med at retten har statueret erhvervmæssig virksomhed og 23 af domme og kendelser er endt med at retten har statueret ikke-erhvervmæssig virksomhed. Jeg vil på baggrund af de udvalgte og beskrevne domme og kendelser forsøge at konkludere, hvilke operationelle kriterier praksis lægger til grund for afgrænsningen mellem erhvervmæssig og ikke-erhvervmæssig deltidslandbrug.

Hovedparten af dommene og kendelserne er afsagt indenfor de sidste 5 år. Der er undtagelsesvis medtaget tidligere domme og kendelser, såfremt de bidrager til en forståelse af praksis. Jeg har udelukkende medtaget domme og kendelser hentet fra Magnus samt afgørelsesdatabasen. Årsagen til at jeg netop har valgt disse to kilder og ikke f.eks. afgørelser frembragt af SKAT, er at jeg har en forhåndsformodning om at ovennævnte kilder i højere grad er uvildige i forhold til de afgørelser de vælger at frembringe. Hvorimod SKAT kan have en egeninteresse i ikke at frembringe tabte sager.

I afhandlingen har jeg anvendt både en deduktiv samt en induktiv metode. Jeg har anvendt en deduktiv metode i form af, at jeg har taget udgangspunkt indenfor de generelle skatteretlige regler, som er relevante i forhold til deltidslandbrug. Dernæst har jeg anvendt den induktive metode ved, at jeg ud fra de specifikke domme indenfor området har opstillet nogle generelle kriterier for, hvordan afgrænsningen af deltidslandbrug foretages i praksis.

---

<sup>1</sup> Retskilder og retsteorier side 35

## Retskilderne

De fire danske retskilder:<sup>2</sup>

- Regulering
- Retspraksis
- Sædvane
- Forholdets natur

Retskilderne indgår ikke i et traditionelt hierarki forstået på den måde, at en retskilde har forrang frem for en anden f.eks. regulering frem for praksis og praksis frem for sædvane. Derimod er der et hierarki imellem retskilderne i forhold til graden af objektivitet af retskilderne.<sup>3</sup>

Regulering er den mest objektive retskilde, idet der er tale om en retsregel, som stiller dommeren mindre frit end lavt objektiverede retskilder som f.eks. forholdets natur.<sup>4</sup>

Der eksisterer dog et retshierarki indenfor retskilden regulering. Indenfor det danske reguleringshierarki eksisterer der et lex superior-princip. Dette medfører, at grundloven har højere rang end almindelige love, der har højere rang end bekendtgørelser og andre administrative forskrifter, der igen har højere rang end private aftaler.<sup>5</sup>

## Retsdogmatisk fortolkning

I forsøg på at afdække afhandlingens problemstillinger, tages der udgangspunkt i at beskrive og fortolke relevante retskilder for på den måde at komme frem til gældende ret indenfor emnet. Det som i retskildelæren karakteriseres som retsdogmatisk fortolkning. Her foretages det dels ved at fortolke lovgivningen på området, dels igennem en analyse af retspraksis og administrativ praksis.

---

<sup>2</sup> Retskilder og retsteorier side 71

<sup>3</sup> Retskilder og retsteorier side 71

<sup>4</sup> Retskilder og retsteorier side 71

<sup>5</sup> Retskilder og retsteorier side 72

Den juridiske metode som jeg har lagt til grund i udarbejdelsen af opgaven er som nævnt retsdogmatisk fortolkning. Retsdogmatisk fortolkning forstås ved den anvendelse af de tilstedeværende retskilder, som domstolene og enhver anden, der er blevet forelagt et juridisk problem følger. Jeg har i min juridiske analyse valgt at analysere retskilderne i følgende rækkefølge: Regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur. Det er denne rækkefølge som den juridiske metode foreskriver, at en juridisk analyse skal foretages på baggrund af for at kunne være valid.<sup>6</sup>

Da jeg har anvendt retsdogmatisk fortolkning som metode i udarbejdelsen af opgaven, medfører det samtidig, at jeg direkte selv har været involveret i indsamlingen af data. Derfor har jeg tilstræbt en åben og gennemskelig undersøgelse i form af de domme, som jeg har lagt til grund i opgaven. På denne måde er det muligt for en ekstern læser at få indsigt i de præmisser, som ligger til grund for udarbejdelsen af opgaven og dermed bedømme kvaliteten.

## **6. Landbrugets erhvervsmæssige og samfundsøkonomiske betydning**

Indledningsvis vil jeg ved brug af de seneste hovedtal fra Statistisk Årbog for 2011 beskrive landbrugets betydning for Danmarks produktion og beskæftigelse i 2010. Herefter vil jeg illustrere antallet af landbrugsbedrifter fordelt efter henholdsvis arealstørrelse og brugstype. Endvidere vil jeg vise de senest offentliggjorte hovedtal (2009) for regnskabsresultater for henholdsvis det gennemsnitlige heltidslandbrug og det gennemsnitlige deltidslandbrug i Danmark. Afslutningsvis vil jeg give en kort orientering om Danske Deltidslandmænds organisering inden for organisationen Landbrug & Fødevarer, som repræsenterer landbruget og fødevarerhvervet i Danmark.

---

<sup>6</sup> Retskilder og retsteorier side 31

Tabel 1: Danmarks produktion i 2010 fordelt på udvalgte hovedområder:<sup>7</sup>

	Mio. kr.	i %
Produktion i alt	3.068.418	100
Landbrug, gartneri og skovbrug	71.836	2,3
Industri	585.268	19,1
Finansiering og forretningsservice	687.035	22,4
Offentlige og personlige tjenester	672.453	21,9
Øvrige	1.051.826	34,3

Landbrugets samfundsøkonomiske betydning er faldet over en lang årrække, hvorimod erhvervets produktion er steget i omfang og værdi.<sup>8</sup> Indenfor landbruget indtager svineproduktion både produktionsmæssigt og eksportmæssigt en førsteplads.<sup>9</sup>

Tabel 2: Antal beskæftigede i Danmark i 2010 fordelt på udvalgte hovedområder:<sup>10</sup>

		i %
Beskæftigede i alt	2.806.600	100
Landbrug, gartneri og skovbrug	74.386	2,7
Industri	335.740	12
Finansiering og forretningsservice	447.843	16
Offentlige og personlige tjenester	1.031.787	36,8
Øvrige	916.844	32,7

<sup>7</sup> Statistisk Årbog 2011, tabel 352, side 376

<sup>8</sup> Statistisk Årbog 2011, side 243.

<sup>9</sup> Statistisk Årbog 2011, side 246.

<sup>10</sup> Statistisk Årbog 2011, tabel 356, side 380



Set over en meget lang årrække har landbrugets beskæftigelsesmæssige betydning været stærkt faldende. Fx. var beskæftigelsen i landbruget m.v. på 98.000 i 2001.<sup>11</sup> Men løbende effektiviseringer, investeringer og specialisering m.v. har medført, at produktionsværdien har været stigende.<sup>12</sup>

Tabel 3: Landbrugsbedrifter fordelt efter arealstørrelse i 2009:<sup>13</sup>

	<b>Antal bedrifter over 5 ha</b>	<b>i %</b>
Under 10 ha	10.120	24,4
10-19,9 ha	7.556	18,3
20-29,9	4.532	11
30-49,9	5.018	12,1
50-99,9	6.034	14,6
> 100 ha	8.123	19,6
Bedrifter i alt	41.383	100

I 2009 var der knap 41.400 bedrifter over 5 ha. i Danmark, hvilket er næsten en halvering i løbet af 20 år.<sup>14</sup> Gennemsnitsstørrelsen er nu på 63 ha., hvilket er langt over gennemsnittet i EU.<sup>15</sup> Men der er fortsat mange mindre bedrifter i Danmark. Af tabellen set det fx., at bedrifter under 30 ha. udgør knap 54% af alle bedrifter i 2009.

<sup>11</sup> Statistisk Årbog 2011, Tabel 108, side 115.

<sup>12</sup> Statistisk Årbog 2011, side 243.

<sup>13</sup> Statistisk Årbog 2011, tabel 242, side 251

<sup>14</sup> Statistisk Årbog 2011, side 243.

<sup>15</sup> Statistisk Årbog 2011, side 243.

Tabel 4: Landbrugsbedrifter fordelt efter brugstype i 2009:<sup>16</sup>

	<b>Antal bedrifter</b>	<b>i %</b>
Agerbrug	21.946	53
Gartneri	608	1,5
Beplantninger	488	1,2
Kvæg m.v.	8.736	21,1
Svin og fjerkræ	1.885	4,6
Blandet planteavl	669	1,6
Blandet husdyrhold	214	0,5
Planteavl og husdyrhold	6.837	16,5
Alle brugstyper	41.383	100

Antallet af husdyrbrug er faldet kraftigt over en årrække. Modsætningsvis er svinebestanden steget betydeligt, da den gennemsnitlige besætningsstørrelse er steget fra ca. 150 i 1980 til 2.450 i 2009. Samtidig er effektiviteten øget betydeligt og svineproduktionen er den økonomisk mest betydende produktionsform inden for dansk landbrug. Den næststørste produktionsgren er mælkeproduktionen.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Statistisk Årbog 2011, tabel 243, side 251

<sup>17</sup> Statistisk Årbog 2011, side 245-246.

Tabel 5: Landbrugets regnskabsresultater i 2009 (excl. gartnerier):<sup>18</sup>

	<u>Heltidslandbrug over 10 ha</u>	<u>Deltidslandbrug over 10 ha</u>
Antal bedrifter	12.979	19.134
	I 1000 kr. pr. bedrift	
Bruttoudbytte i alt	3.716	261
Driftsomkostninger	3.772	374
Driftsresultat før renter	-56	-112
Finansieringsomkostninger	1.013	112
Generelle tilskud	417	79
Driftsresultat før renter	-653	-145
Forretningsprocent	-1	-3,1

Af ovennævnte hovedtal for landbrugssektorens brancheregnskab ses det, at indtjeningen og rentabiliteten var negativ i 2009 for såvel det gennemsnitlige heltidslandbrug som det gennemsnitlige deltidslandbrug.

Indtjeningen var dog i 2010 markant bedre. Såfremt indtjeningen udenfor landbruget medtages androg den gennemsnitlige indtjening for heltidslandbruget kr. 462.000 mod ca. - kr. 400.000 året før og for deltidslandbruget androg resultatet kr. 432.000, hvilket var over kr. 100.000 større end i 2009.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Statistisk Årbog 2011, tabel 260, side 261

<sup>19</sup> Danske Deltidslandmænd: Beretning fra formanden Niels Pedersen Qvist og næstformanden Tonny Hansen ved Danske Deltidslandmænds årsmøde 29. oktober 2011, side 8.

Tabel 6: Landbrugets renteudgifter og gæld:<sup>20</sup>

	2007	2008	2009
		<b>mio. kr.</b>	
Renteudgifter i alt	11.485	16.198	13.464
Gæld i alt1)	252.286	262.601	298.458
Realkreditlån	180.644	186.895	220.370
Kortfristet gæld	61.307	60.865	55.692
<b>gennemsnit i beløb pr. bedrift i 1000 kr.</b>			
Renteudgifter i alt	267	406	337
Gæld i alt1)	5.858	6.576	7.463
Realkreditlån	4.195	4.680	5.510
Kortfristet gæld	1.424	1.520	1.393

Anm: Omfatter kun landbrugssektoren i snæver forstand, dvs. excl. gartneri, pelsdyravl, jagt og biavl.

1) Finanslån er kun inkluderet i Gæld i alt.

Professor Finn Østrup, CBS (institut for finansiering) er af den opfattelse, at en landbrugsboble kan være på vej. Landbrugets gæld er i de seneste 10 år fordoblet, hvorfor rentestigninger vil være gift for landbruget. På grund af finanskrisen og gældskrisen er mange pengeinstitutter tvunget til en meget restriktiv udlånspolitik over for landbruget.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Statistisk Årbog 2011, tabel 263, side 263

<sup>21</sup> Dette udtaler han til DR nyheder den 24/12-12.

## 6.1 Danske deltidslandmænd er organiseret i Landbrug og Fødevarer

Der er omkring 20.000 deltidslandbrug i Danmark. Deltidslandmændene er organiseret i interesseorganisationen Landbrug & Fødevarer, som har hovedkontor på Axelborg i København centrum. Formålet med medlemskabet er at fremme og synliggøre deltidslandmændenes interesser fagligt såvel som erhvervspolitisk.<sup>22</sup>

Interesseorganisationen Landbrug & Fødevarer repræsenterer landbruget og fødevarerhvervet i Danmark. Organisationens resultat er resultatet af en fusion mellem Landbrugsrådet, Danske Slagterier, Dansk Svineproduktion, Dansk Landbrug og Dansk Landbrugsrådgivning samt væsentlige dele af Mejeriforeningens aktiviteter.<sup>23</sup>

Deltidslandmanden har typisk sit hovederhverv udenfor landbruget men bor på landbrugsbedriften. Drivkraften til at være deltidslandmand er interessen for landbruget og/eller ønsket om at bo på landet.<sup>24</sup>

Deltidslandbrugenes aktiviteter minder ofte om heltidslandbrugenes blot i mindre omfang, jf. tabellen om landbrugsbedrifter fordelt efter brugstype. Men deltidslandmandens personlige interesser kan ofte medføre, at de traditionelle landbrugsaktiviteter suppleres med andre driftsformer.

Af visionen for Danske Deltidslandmænd fremgår det bl.a., at organisationen arbejder for bæredygtighed inden for produktion, miljø og økonomi mv.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> [http://www.lfmedlem.dk/Sektioner\\_og\\_Udvalg.aspx](http://www.lfmedlem.dk/Sektioner_og_Udvalg.aspx)

<sup>23</sup> [http://www.lfmedlem.dk/Sektioner\\_og\\_Udvalg.aspx](http://www.lfmedlem.dk/Sektioner_og_Udvalg.aspx)

<sup>24</sup> [http://www.lfmedlem.dk/Sektioner\\_og\\_Udvalg.aspx](http://www.lfmedlem.dk/Sektioner_og_Udvalg.aspx)

<sup>25</sup> [http://www.lfmedlem.dk/Sektioner\\_og\\_Udvalg.aspx](http://www.lfmedlem.dk/Sektioner_og_Udvalg.aspx)

Fx. ønsker deltidslandmændene en udvikling af landdistrikterne, en forenkling af landbrugsloven og miljøreglerne samt en tilpasning af rådgivningsydelseerne til deltidslandmandens særlige behov.<sup>26</sup>

Danske Deltidslandmænd og Videncentret for Landbrug (Skejby) er i samarbejde med Københavns Universitet (Life) gået i gang med at undersøge mulighederne for en stor analyse af deltids- og fritidslandmændenes samfundsmæssige og økonomiske betydning. Formålet med analysen er tredelt:<sup>27</sup>

- 1) En analyse af deltids- og fritidslandbrugets samfundsøkonomiske betydning.
- 2) En analyse af deltids- og fritidslandbrugets samfundsmæssige betydning.
- 3) En analyse af de eksisterende ramme – og produktionsvilkår samt forslag til muligheder for at udvikle deltids - og fritidslandbrugets produktion.

Det er en kompleks opgave, som først kan forventes færdig om ca. 2-3 år.

---

<sup>26</sup> [http://www.lfmedlem.dk/Sektioner\\_og\\_Udvalg.aspx](http://www.lfmedlem.dk/Sektioner_og_Udvalg.aspx)

<sup>27</sup> [http://www.lfmedlem.dk/Sektioner\\_og\\_Udvalg.aspx](http://www.lfmedlem.dk/Sektioner_og_Udvalg.aspx)

## 7. Myndigheder og klagemuligheder

Dette kapitel indeholder en beskrivelse af myndigheder og klagemuligheder.<sup>28</sup>

### 7.1 Skattemyndigheder mv.

Skattemyndighederne består af skatteministeriet, skatterådet, skatte- motor- og vurderingsankenævn og Landsskatteretten. Lovgivningen på skatte- og afgiftsområdet sker i Folketinget.

Skatteministeriet er en såkaldt enhedsorganisation med afdelinger i hele Danmark. Den del af Skatteministeriet, som borgere og virksomheder har direkte kontakt med kaldes SKAT.

SKATs hovedopgaver består i ansættelse af indkomstskat, gaveafgift, moms, punktafgifter, told, arbejdsmarkedsbidrag, kirkeskat, afgift efter pensionsbeskatningsloven samt lignende ydelser til det offentlige. Desuden opkræver SKAT skyldige skatter og besvarer spørgsmål fra borgere og virksomheder vedrørende skat. Endvidere kan SKAT afgive bindende svar om den skattemæssige virkning af påtænkte eller gennemførte dispositioner. Det koster kr. 300 at få et bindende svar. Endelig forestår SKAT kontrol af selvangivelser og momsangivelser m.v.

Skatterådet bistår Skatteministeriet med forvaltningen af ejendomsvurderinger og skat. Skatterådet fastsætter fx. handelsværdier på landbrugsbesætninger og værdi af egne produkter samt satser for fradrag for befordring mellem hjem og arbejde. Endvidere træffer Skatterådet afgørelser om bindende svar i forbindelse med ny lovgivning og EU-retlige forhold. Skatterådets 19 medlemmer udpeges af Folketinget og skatteministeren.

---

<sup>28</sup> Kapitlet er skrevet på baggrund af: SKAT for landmænd, 2. udgave 2011, Landbrugsforlaget, kapitel 31, side 328-333.

16. januar 2012

Skatteankenævnets opgave er at afgøre klager over SKATs afgørelser vedrørende fysiske personer og dødsboer bl.a. inden for nedenstående områder:

- Forskudsregistrering
- Ansættelse af indkomstskat
- Visse bindende svar
- Ansættelse af underskud og tab
- Ansættelse af ejendomsværdiskat
- Beregning af passivposter

Landet er inddelt i 29 Skatteankenævnskredse og medlemmerne udpeges af skatteministeren efter indstilling fra kommunalbestyrelserne.

Det er frivilligt, om fx. en deltidslandmand vil klage til det lokale Skatteankenævn, idet han kan vælge at klage direkte til Landsskatteretten over SKATs afgørelse.

Skatteankenævnet kan kun tage stilling til det punkt, der er klaget over. Skatteankenævnet kan ændre de forhold, som er en konsekvens af klagen. Såfremt nævnet ikke har behandlet klagen inden for 3 måneder, vil skatteyderen kunne klage til Landsskatteretten uden at afvente Skatteankenævnets afgørelse.

Vurderingsankenævnene afgør klager over SKATs afgørelser vedrørende vurdering af landets faste ejendomme og afgørelser om værdiforringelseserklæringer, som anvendes i forbindelse med en vurdering af, om en ejendom er skattefri efter parcelhusreglen. Danmark er inddelt i 14 vurderingsankenævnskredse, og medlemmerne udpeges af skatteministeren efter indstilling fra



16. januar 2012

kommunalbestyrelserne. Vurderingsankenævnene kan kun tage stilling til den vurdering, der er klaget over.

Landsskatteretten er den øverste administrative klageinstans, som behandler klager over SKATs afgørelser undtagen afgørelser om forskudsregistrering. Desuden behandler Landsskatteretten klager over skatte-, vurderings – og motorankenævnenes samt Skatterådes afgørelser.

Landsskatteretten har ca. 100 medarbejdere.

Som nævnt kan fysiske personer og dødsboer vælge at springe over det lokale Skatteankenævn og klage direkte til Landsskatteretten. Selskaber skal klage direkte til Landsskatteretten over en afgørelse fra SKAT.

Landsskatteretten er den endelige administrative klageinstans vedrørende afgørelser om skat, moms, told og ejendomsvurdering mv.

I organisatorisk henseende er Landsskatteretten en del af Skatteministeriet, men Landsskatterettens sagsbehandling er uafhængig af ministeriet.

Landsskatteretten består af en retspræsident, 3 andre retsformænd og 30 ordinære retsmedlemmer. Medlemmerne udpeges af henholdsvis Folketinget og skatteministeren. Herudover er der 4 særligt motorsagkyndige retsmedlemmer.

I de fleste sager koster det kr. 800 (2011) at klage til Landsskatteretten. Såfremt skatteyderen får helt eller delvist medhold i sin klage får skatteyderen gebyret tilbage.

## 7.2 Domstolsprøvelse

Som udgangspunkt kan man appellere Landsskatterettens afgørelse til Byretten inden for en frist på 3 måneder efter, at Landsskatteretten har truffet en afgørelse. Såfremt fristen overskrides vil Byretten afvise sagen. Hvis Landsskatteretten ikke har afgjort en klagesag i løbet af 6 måneder, vil sagen kunne indbringes direkte for Byretten.

Byrettens dom kan appelleres til Landsskatteretterne. En Landsretsdom på skatteområdet, som tidligere har været prøvet ved byretten, kan som udgangspunkt ikke indbringes for Højesteret.

## 7.3 Forløbet af en skattesag

En skattesag starter ved, at SKAT kontrollerer selvangivelsens oplysninger. SKAT kan indhente dokumentation for et eller flere forhold i selvangivelsen og på denne baggrund tage stilling til, om selvangivelsen kan godkendes.

Såfremt den erhvervsdrivende ikke indgiver selvangivelsen senest 1. juli efter indkomstårets udløb, kan SKAT udarbejde en opgørelse over de indtægter og udgifter, som SKAT mener, at den erhvervsdrivende har haft. Såfremt den erhvervsdrivende ikke reagerer på denne opgørelse, vil SKAT fremsende en årsopgørelse på dette grundlag. Det koster kr. 100/200 i skattetillæg pr. dag selvangivelsesfristen overskrides. Afhængig af indkomstens størrelse kan skattetillægget dog maksimalt udgøre kr. 2.500-5.000.

Såfremt SKAT er uenig med skatteyderen, skal SKAT fremsende et forslag til ændring af skatteansættelsen. Af forslaget også kaldet agterskrivelsen skal SKAT informere om baggrunden for uenigheden og anføre de beløb, som SKAT vil ændre selvangivelsen med. SKAT skal i den forbindelse henvise til relevante love og regler på området. Såfremt skatteyderen er uenig med

SKATs agterskrivelse, skal han inden for en frist på minimum 15 dage meddele SKAT, hvorfor han er uenig. Skatteyderen kan selv kontakte SKAT eller lade en konsulent eller revisor stå for kontakten til SKAT. Hvis skatteyderen derimod er enig med SKAT, kan han blot afvente årsopgørelsen med den ændrede indkomst.

Såfremt SKAT modtager indsigelser, tager SKAT stilling til sagen. Såfremt SKAT erklærer sig enig med skatteyderen, sender SKAT et brev til skatteyderen om, at selvangivelsen er godkendt. Hvis SKAT er uenig vil skatteyderen modtage en afgørelse om, at skatteansættelsen er ændret. Sammen med afgørelsen vil skatteyderen få en vejledning om, hvordan han kan klage over afgørelsen.

En fysisk person kan som nævnt klage over SKATs afgørelse enten til Skatteankenævnet eller Landsskatteretten, mens selskaber alene kan klage til Landsskatteretten. Fristen er 3 måneder fra modtagelsen af SKATs afgørelse. I forbindelse med en klagesag kan skatteyderen efter ansøgning få henstand med skattebetalingen, indtil sagen er afgjort. Henstandsbeløbet skal forrentes.

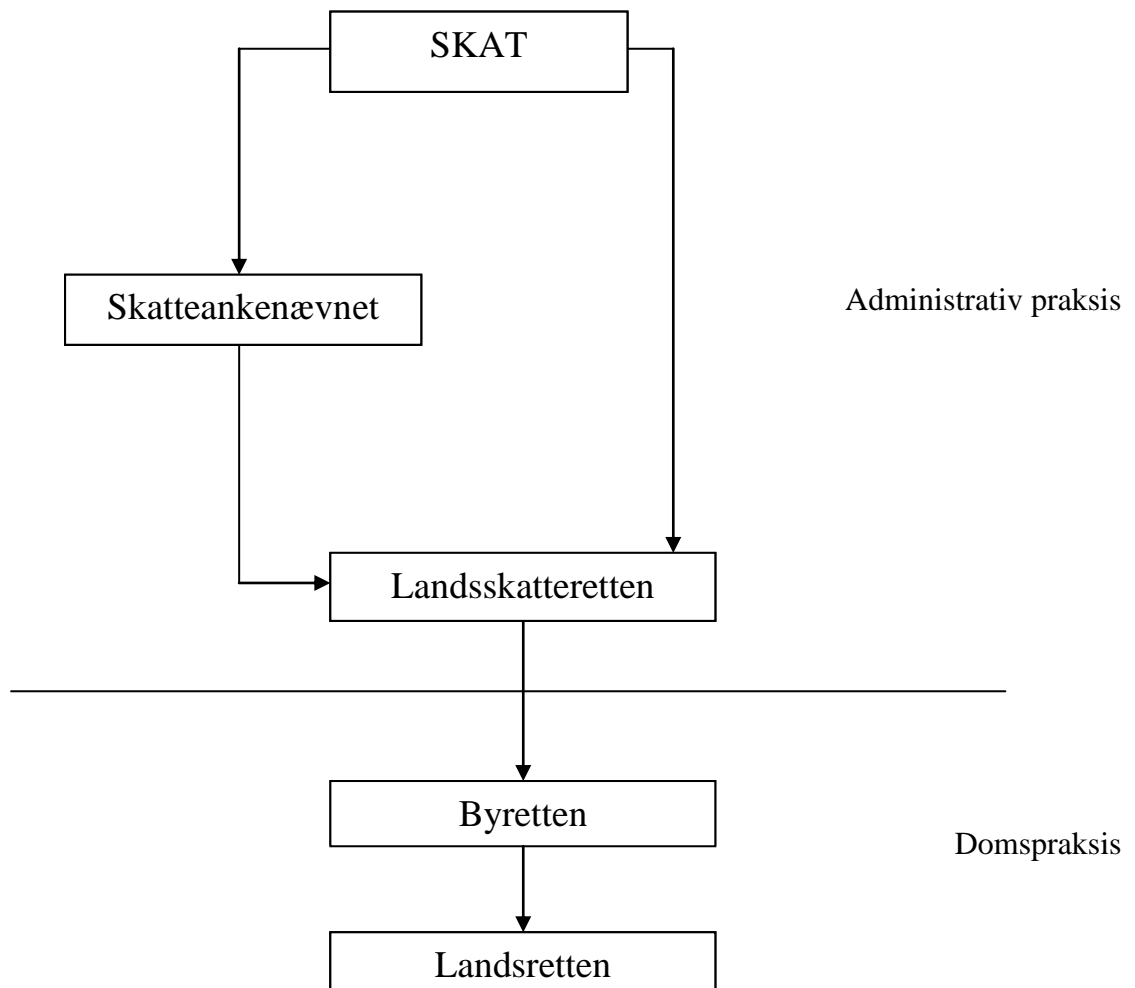
Såfremt skatteyderen vælger at klage til Skatteankenævnet, får han i første omgang et skriftligt forslag til sagens afgørelse. Hvis skatteyderen forholder sig passiv inden for fristen på 15 dage afsluttes sagen i overensstemmelse med Skatteankenævnets forslag. Såfremt skatteyderen fremkommer med bemærkninger til skatteankenævnets forslag, vil nævnet tage stilling til sagen på et nyt møde. Skatteyderen har mulighed for at kommentere skattesagen ved et møde med Skatteankenævnets medlemmer. Her vil nævnets medlemmer også kunne stille spørgsmål til sagen, hvorimod nævnet ikke vil redegøre for deres syn på sagen. Efterfølgende vil skatteyderen få tilsendt Skatteankenævnets afgørelse af klagen. Herefter har skatteyderen 3 måneder til at afgøre, om han vil klage over Skatteankenævnets afgørelse.

Hvis skatteyderen vælger at klage til Landsskatteretten, skal han samtidig med klagen betale et gebyr på kr. 800. Skatteyderen har ret til et personligt møde med Landsskatterettens sagsbehandler

og kan desuden anmode om et retsmøde. Landsskatterettens afgørelse træffes af mindst 3 retsmedlemmer. Herefter sender Landsskatteretten en begrundet redegørelse af klagen til skatteyderen, hvoraf det vil fremgå, at skatteyderen kan appellere afgørelsen til Byretten.

I skematisk form ser de normale klagemuligheder for fysiske personer således ud:

Figur 1<sup>29</sup>



<sup>29</sup> Egen tilvirkning.

## 8. Afgrænsning af erhvervsvirksomhed/ikke-erhvervsvirksomhed

Den skatteretlige afgrænsning imellem selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed har historisk medført utallige konflikter mellem skattemyndighederne og borgerne. På trods af at afgrænsningen medfører alvorlige skattemæssige konsekvenser, er det ikke muligt i lovgivningen at finde en definition på henholdsvis begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed.<sup>30</sup>

Det tætteste man kommer på en egentlig definition er følgende beskrivelse af, hvad der kendetegner erhvervmæssig virksomhed ud fra ligningsvejledningen:<sup>31</sup>

***Erhvervmæssig virksomhed vil - i modsætning til hobbyvirksomhed - være indrettet på systematisk indtægtserhvervelse, dvs. det afgørende formål er den fortjeneste, der kan opnås.***

Ligeledes i ligningsvejledningen findes modsat en beskrivelse af begrebet

ikke-erhvervmæssig virksomhed:<sup>32</sup>

***Visse former for virksomhed synes ofte at have private formål som de primære formål for skatteyderen. Disse private formål kan f.eks. være boligformål eller sportsinteresser, såsom ridning, hestevæddeløb, sejlads, m.v., eller det kan være dyrehold som f.eks. ponyer, kaniner, fjerkræ eller lign.***

---

<sup>30</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 1

<sup>31</sup> Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2011-2, E.A.1.2.2 Hobby eller erhverv

<sup>32</sup> Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2011-2, E.A.1.2.2 Hobby eller erhverv

Det afgørende ved sondringen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed er dermed, hvorvidt der er tale om en erhvervsvirksomhed, som er tilrettelagt med det primære formål at opnå en fortjeneste, eller om aktiviteten er båret af andre interesser end rent økonomiske. Ved ikke erhvervmæssig virksomhed er hovedformålet ikke primært at opnå økonomisk gevinst, men derimod at pleje personlige interesser for den pågældende aktivitet.

Ikke erhvervmæssig virksomhed dækker bl.a. over, hvad der traditionelt forstås ved hobbyvirksomhed. Derudover dækker begrebet også over, at det ved for eksempel landbrug og forretningsdrift kan være interessen i at opnå en bolig, der er årsagen til, at den pågældende har erhvervet landbruget eller forretningsejendommen. Der kan også ligge religiøse eller idealistiske motiver bag driften af en aktivitet, som ikke i skattemæssig henseende kan anses for erhvervmæssig.<sup>33</sup>

Langt de fleste sager angående afgrænsningen af erhvervmæssig kontra ikke erhvervmæssig virksomhed vedrører underskud, som er opstået i forbindelse med etableringen af den omdiskuterede aktivitet. Det er naturligt, at der i etableringsfasen vil opstå et underskud, men fortsætter underskuddet, fremkommer spørgsmålet, om der er andre motiver end de rent forretningsmæssige, der ligger til grund for aktiviteten. Som hovedregel vil det ikke være muligt for en person at drive en virksomhed med underskud over en længere årrække, men hvis virksomheden er bierhverv, der drives ved siden af lønarbejde, vil fradragsværdien af underskuddet gøre det økonomisk muligt at holde bierhvervet i gang ud over det tidspunkt, hvor det er rentabelt. Den pågældende opnår på denne måde at få fradrag for udgifter, som måske i virkeligheden er udtryk for udgifter til en hobby eller til en bopæl, der ligger ud over, hvad lønindkomsten ellers ville åbne mulighed for (lystgårde).<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 1 og 2

<sup>34</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10 og 11

## 8.1 Kriterier til brug for afgrænsning

Ovenstående medfører at afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed dermed skal foretages på baggrund af en konkret vurdering af den udøvede virksomhed, hvori alle relevante forhold inddrages. Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed kan dermed anskues som en retsstandard, der udfyldes med den til enhver tid gældende opfattelse af begrebet.<sup>35</sup>

Til afklaring af hvorvidt en virksomhed skatteretlig skal anses som erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig er der i Ligningsvejledningen, anført en række kriterier som er udtryk for den gældende retsstandard. De nævnte kriterier er følgende:<sup>36</sup>

- Om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (er rentabel)
- Om virksomhedens underskud er forbigående, f.eks. indkøringsvanskeligheder, eller om virksomhedens vedvarende forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud.
- Om der forud for virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomheden/udsigterne til rentabel drift, herunder om der har været lagt budgetter m.v.
- Om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet.
- Om ejeren har særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv.
- Om der er andre end erhvervsmæssige formål med virksomheden.
- Om skatteyderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug.
- Om virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse.
- Om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art.

---

<sup>35</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 1

<sup>36</sup> Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2011-2, E.A.1.2.2 Hobby eller erhverv

16. januar 2012

- Om virksomheden lever op til den erhvervmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv.
- Om virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. om den trods hidtidigt underskud i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har.

Det er dog væsentligt at tilføje at ingen af ovenstående kriterier i sig selv medfører, at en virksomhed skatteretligt er at anse som erhvervmæssig.<sup>37</sup>

Selvom der i praksis ofte er overensstemmelse imellem den momsretlige og skatteretlige betragtning af, hvornår en virksomhed er at anse for erhvervmæssig behøver den momsretlige og skatteretlige vurdering af aktiviteten dog ikke nødvendigvis at være sammenfaldende. Der skal nemlig foretages en selvstændig momsretlig vurdering samt en selvstændig skatteretlig vurdering af, hvorvidt der er tale om erhvervmæssig virksomhed. Det er dermed også irrelevant i forhold til at vurdere om en aktivitet skatteretligt er at anse for erhvervmæssig, hvorvidt en virksomhed er momsregistreret, da der ved momsregistreringen ikke foregår en skatteretlig prøvelse af virksomheden jf. Tfs 1992, 516 ØLD samt Tfs 1991, 500 HRD.<sup>38</sup>

Det er i forhold til den skatteretlige vurdering af aktiviteten ligeledes uden betydning hvilken driftsform den pågældende aktivitet benytter sig af, herunder om der er tale om virksomhed drevet i personligt regi eller selskabsform.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2011-2, E.A.1.2.2 Hobby eller erhverv

<sup>38</sup> Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2011-2, E.A.1.2.5 Momsregistrering m.v.

<sup>39</sup> Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2011-2, E.A.1.2.4 Driftsform, m.v.



## **Sammenfatning**

Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed kontra ikke erhvervmæssig virksomhed har historisk medført mange konflikter mellem skattemyndigheder og borgerne.

Det er i lovgivningen ikke muligt at finde en egentlig definition på henholdsvis begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed. Det kan dog udledes, at selvstændig erhvervsvirksomhed er tilrettelagt med det primære formål at opnå en fortjeneste, hvorimod hovedformålet ved ikke erhvervmæssig virksomhed primært er at pleje personlige interesser for den pågældende aktivitet.

Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed kan anskues som en retsstandard, der udfyldes med den til enhver tid gældende opfattelse af begrebet. Fastlæggelsen af denne retsstandard skal foretages på baggrund af en konkret vurdering af den udøvede virksomhed, hvori alle relevante forhold inddrages.

Det er i forhold til fastlæggelsen af den skatteretlige vurdering af, hvorvidt en aktivitet er at anse for erhvervmæssig, uden betydning om virksomheden er momsregistreret, da der ved momsregistreringen ikke foregår en skatteretlig prøvelse af virksomheden. Det er ligeledes i forhold til den skatteretlige vurdering af aktiviteten uden betydning, hvilken driftsform den pågældende aktivitet benytter sig af, herunder om der er tale om virksomhed drevet i personligt regi eller som f.eks. et selskab.

## 9. Beskatningsregler

I dette kapitel vil jeg gennemgå de beskatningsregler, som er gældende for henholdsvis erhvervsvirksomheder og ikke-erhvervsvirksomheder.

### 9.1 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed

Hvis en aktivitet i en relation bedømmes som selvstændig erhvervsvirksomhed, skal denne bedømmelse også gælde i alle andre skattemæssige sammenhænge.<sup>40</sup>

#### 9.1.1 Beskatningsreglerne efter personskatteloven

##### **Indtægter**

Indtægter er som udgangspunkt skattepligtige efter SL § 4.<sup>41</sup> Indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed er personlig indkomst jf. PSL § 3 og PSL § 4. Visse typer af indkomst skal dog medregnes som kapitalindkomst.

##### **Udgifter**

Udgifter er som udgangspunkt fradragsberettigede efter SL § 6 a.<sup>42</sup> Udgifter der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten ved erhvervsindkomst kan i henhold til PSL § 3, stk. 2 fradrages ved opgørelsen af den personlige indkomst. Driftsomkostninger kan dermed fradrages i den personlige indkomst med maksimal skatteværdi.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 62

<sup>41</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10

<sup>42</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10

<sup>43</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10

Der kan derudover ligeledes med fuld skatteværdi opnås fradrag for afskrivninger på afskrivningsberettigede driftsmidler og ejendomme efter afskrivningsloven.<sup>44</sup>

Derimod skal renteudgifter, fradragsberettiget kurstab samt låneprovisioner fradrages i kapitalindkomsten jf. PSL § 4. Faglige kontingenter fradrages i den skattepligtige indkomst, jf. LL § 13.

Et herved opstået underskud kan fradrages i øvrig personlig indkomst eller fremføres i fem år til senere modregning i positiv personlig indkomst.<sup>45</sup>

### 9.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsdrivende efter virksomhedsordningen

Fuldt og begrænset skattepligtige der driver selvstændig erhvervsvirksomhed kan vælge at anvende virksomhedsordningen. Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed er dog ikke defineret i VSL. Som tidligere nævnt skal begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed dog afgrænses ens i alle skattemæssige relationer. Dette medfører, at hvis man er selvstændig erhvervsdrivende efter PSL, er man det automatisk også efter VSL.<sup>46</sup>

Virksomhedsordningen opstod på baggrund af skattereftaften af 19/6 1985. Bevæggrunden for at indføre virksomhedsordningen som et alternativ for selvstændigt erhvervsdrivende som hidtil havde udøvet deres selvstændige erhvervsvirksomhed inden for PSL, var dels at skabe en mere lige stilling mellem personer, der driver en personlig ejet virksomhed og personer, der driver virksomhed i selskabsform og dels forhøje skatteværdien af renteudgifter med tilknytning til den

---

<sup>44</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10

<sup>45</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10

<sup>46</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 62

erhvervsmæssige virksomhed, idet renteudgifter som et led i den førømtalte skattereformaføale var blevet begrænset for selvstændig erhvervsvirksomhed i personligt regi.<sup>47</sup>

Et tilvalg af virksomhedsordningen medfører for den selvstændigt erhvervsdrivende uden tvivl mere administrativt arbejde. De regnskabsmæssige krav der stilles til den selvstændigt erhvervsdrivende er specificeret i VSL § 2. Det er et krav til bogføringen, at der er en klar adskillelse mellem virksomhedens regnskab og ejerens privatøkonomi.<sup>48</sup> Desuden skal der oprettes en særlig indskudskonto, som viser værdien af de indskudte aktiver med fradrag af virksomhedens gæld.<sup>49</sup> Virksomhedens eventuelle overskud opdeles i et beregnet kapitalafkast (kapitalindkomst) og et såkaldt resterende overskud, som ejeren kan vælge at lade blive stående i virksomheden. I så fald svarer beskatningen til selskabsskatten for A/S og ApS.

Ved tilvalg af virksomhedsordningen skal der tillige foretages en værdiansættelse af de aktiver, som skal indgå i virksomheden.<sup>50</sup>

### 9.1.3 Kapitalafkastningsordningen

Kapitalafkastordningen er et mere enkelt alternativ til virksomhedsordningen. Erhvervsdrivende som ønsker at opspare deres overskud, kan ved brug af kapitalafkastordningen opnå de samme fordele som ved anvendelse af virksomhedsordningen. Ved tilvalg af kapitalafkastordningen opgøres den skattepligtiges indkomst efter personskattelovens regler. Der beregnes dernæst et kapitalafkast, som fratrækkes i den personlige indkomst, og som medregnes i kapitalindkomsten.

---

<sup>47</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 61

<sup>48</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 63

<sup>49</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 66

<sup>50</sup> For en nærmere gennemgang af værdiansættelsen af aktiver henvises til Skatteret, 31. udgave, side 114-117

Denne metode sikrer, at den skattepligtige opnår fradrag i den personlige indkomst for de renteudgifter, der stammer fra finansiering af de erhvervsmæssige aktiver.<sup>51</sup>

Selvstændigt erhvervsdrivende som opgør indkomsten efter PSL har mulighed for at benytte kapitalafkastordningen. Det er tilmed muligt for ægtefæller, som begge driver selvstændig virksomhed, at de hver især kan vælge, om de vil anvende personskattelovens regler, virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen. Dette medfører, at den ene ægtefælle ikke er bundet af dens anden ægtefælles valg af opgørelsen af virksomhedens indkomst.<sup>52</sup>

Fordelen ved kapitalafkastordningen i forhold til virksomhedsordningen er, at der ikke stilles krav om, at der udarbejdes et skattemæssigt regnskab, som opfylder strengere krav, som det er tilfældet med virksomhedsordningen.<sup>53</sup>

Ved starten af indkomståret eller ved virksomhedens start skal der foretages en opgørelse af kapitalafkastgrundlaget. Kapitalafkastgrundlaget beregnes på baggrund af bruttoværdien af virksomhedens erhvervsmæssigt benyttede aktiver, ekskl. finansielle aktiver<sup>54</sup> og kontante beløb.<sup>55</sup>

Ved tilvalg af kapitalafkastordningen skal der tillige foretages en værdiansættelse af de aktiver, som skal indgå i virksomheden. Værdiansættelsen af aktiverne foretages på samme metode som ved anvendelse af virksomhedsordningen.<sup>56</sup>

---

<sup>51</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 113

<sup>52</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 113

<sup>53</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 113

<sup>54</sup> Det skal dog bemærkes at andelsbeviser omfattet af ABL medregnes

<sup>55</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 114

<sup>56</sup> Skatteret, 31. udgave, 1. oplag 2004, side 114. Der henvises til samme bog for en udførlig gennemgang af værdiansættelsen af de aktiver, som skal indgå i virksomheden.

Selvstændige erhvervsdrivende som anvender kapitalafkastordningen kan ved at tilvælge konjunkturudligningsordningen forbedre mulighederne for opsparing, konsolidering og indkomstudjævning.

## 9.2 Beskatning af ikke-erhvervsmæssig virksomhed

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst vil som udgangspunkt følge reglerne i statsskatteloven § 4-6, og et eventuelt positivt nettoafkast er skattepligtigt efter SL § 4.<sup>57</sup>

### Indtægter

Indtægter er skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4.<sup>58</sup>

### Udgifter

Udgifter der er medgået til indtjening af indtægter kan ifølge praksis fradrages, i det omfang de ikke gør indkomsten negativ. Dette sker efter et nettoprincip, som medfører, at fradragsretten dermed er kildebegrænset. Konsekvensen af dette er, at opgørelsen af den skattepligtige indkomst fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed holdes uden for den samlede indkomstopgørelse, hvilket medfører, at underskud ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed hverken kan modregnes i anden personlig indkomst eller fremføres til modregning i senere års overskud.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 10

<sup>58</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 6

<sup>59</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 7

16. januar 2012

Da der ikke er tale om ansættelsesforhold, skal der ikke ske begrænsning i fradragene efter LL § 9. Dette fastslog Landsskatteretten i TFS 1999, 391, hvor der ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed også kunne opnås fradrag for kørsel uden begrænsning efter LL § 9.<sup>60</sup>

Det er udelukkende nettoindkomsten, der skal medregnes til den personlige indkomst. Dvs. at udgifter ved erhvervelse af indkomsten fragår i den personlige indkomst.<sup>61</sup>

### **Underskud**

Som nævnt holdes opgørelsen af indkomst fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed helt uden for den samlede indkomstopgørelse. Konsekvensen af dette er at underskud ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, som er fremkommet ved, at omkostningerne er større end indtægterne herfra, hverken kan modregnes i anden personlig indkomst eller fremføres til modregning i senere års overskud.<sup>62</sup>

Hvis der er en direkte sammenhæng mellem udgifter, der kan indeholdes i årets underskud, og indtægter erhvervet i senere år, vil disse udgifter formentlig kunne fremføres til modregning i de sammenhængende indtægter. Der er dog ikke tale om reel underskudsfremførelse, men istedet et princip om at indtægter følger omkostninger.<sup>63</sup>

### **Afskrivninger**

Selvom der ikke ud fra lovgivningen er angivet hvilken afskrivningsmetode, der skal lægges til grund for afskrivninger, som har været anvendt til at erhverve indkomst i den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, foretages afskrivningerne i praksis efter principperne i afskrivningsloven. Dette bevirker, at der foretages et konkret skøn over, hvor stor værdiforringelsen er på de konkrete aktiver

---

<sup>60</sup> 27.1 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, side 4

<sup>61</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 7

<sup>62</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 9

<sup>63</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 9-10

det pågældende år. Dette gælder kun hvis virksomheden er overskudsgivende. Afskrivningerne kan ikke sættes til et beløb højere end virksomhedens overskud.<sup>64</sup>

Renteudgifter er på baggrund af den generelle hjemmel til at fradrage renteudgifter i SL § 6 a fradragsberettigede. Fradraget foretages i kapitalindkomsten jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1.<sup>65</sup>

Gevinst ved salg af aktiver, der er anvendt i hobbyvirksomheden, vil ikke være skattepligtig, da de betragtes som private aktiver omfattet af SL § 5 a. Salg af en travhest fra en hobbystald vil dermed kunne foregå skattefrit uanset avancens størrelse.<sup>66</sup>

### **Arbejdsmarkedsbidrag**

Arbejdsmarkedsfondsloven sonderer udelukkende imellem lønmodtagerbidrag og bidrag for selvstændigt erhvervsdrivende. Ikke-erhvervsmæssig virksomhed falder uden for disse to kategorier og er derfor ikke omfattet af loven. Dette resulterer derfor i, at personer med ikke-erhvervsmæssig virksomhed ikke skal betale arbejdsmarkedsbidrag af den pågældende indkomst, der stammer fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 10 og 11

<sup>65</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 11

<sup>66</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 12

<sup>67</sup> Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, side 12



## **Sammenfatning**

De væsentligste forskelle på beskatningsreglerne for erhvervmæssig virksomhed eller ikke-erhvervmæssig virksomhed er følgende:

- 1) Underskud kan ved erhvervmæssig virksomhed fradrages i øvrig personlig indkomst eller fremføres i fem år til senere modregning i positiv personlig indkomst. Underskud ved ikke-erhvervmæssig virksomhed kan hverken modregnes i anden personlig indkomst eller fremføres til modregning i senere års overskud.
  
- 2) Erhvervmæssige virksomheder kan vælge at blive beskattet efter personskatteoven, virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen med eller uden tilvalg af konjunkturudligningsordningen og dermed forbedre muligheden for opsparing, konsolidering og indkomstudjævning.

## 10. Sædvanlig og forsvarlig drift ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok

Udgangspunktet for at anse et deltidslandbrug for drevet erhvervmæssigt er efter den mangeårige praksis, hvorvidt landbruget bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig. Efter anmodning fra skatteudvalget har skatteministeren redegjort for, hvad der skal forstås ved om et landbrug drives teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Heri indgår efter praksis bl.a. en vurdering af landbrugets drift i forhold til dets art, beliggenhed og størrelse.<sup>68</sup>

Ovenstående vurdering af den mangeårige særlige praksis medfører, at det er særdeles svært generelt at udlede, hvornår et deltidslandbrug lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt.

I nedenstående sager fra praksis er der konkret taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt et deltidslandbrug er drevet teknisk-landbrugsfagligt sædvanligt og forsvarligt.

### 10.1 Omsætning/omkostninger

Et deltidslandbrugs omsætning og omkostninger er parametre, som der generelt er lagt vægt på i vurderingen af, om landbruget er teknisk-landbrugsfagligt sædvanligt og forsvarligt drevet.

TFS 2004, 788 omhandlede en skatteyder som drev fritidslandbrug med kvægavl.

Skattemyndighederne havde i denne sag ikke anset landbruget som erhvervmæssigt på baggrund af, at de ikke mente landbruget havde udsigt til at blive overskudsgivende. Landsretten gav dog klageren medhold i, at landbruget ville kunne blive overskudsgivende. Der var i sagen udpeget en

---

<sup>68</sup> TFS 2006, 524 – Hobbylandbrug ktr. erhvervmæssig virksomhed, SKM af 07/04 2006, Spm. nr. 289

16. januar 2012

syns-og skønsmand som tog stilling til, hvorvidt landbruget var drevet sædvanligt og forsvarligt. Syns-og skønsmanden ligger i hans vurdering vægt på, at der dels har været faldende indtægter og stigende omkostninger, og dernæst sammenligner han generelt med branchen og fastslår, at han vurderer landbruget til at være forsvarligt drevet, idet branchen som helhed har oplevet faldende indtægter og stigende omkostninger.

I TFS 2007, 845 lagde syns-og skønsmanden ligeledes vægt på omsætningen og omkostningerne i form af acceptable udbytter samt et fornuftigt niveau for udgifterne og skønnede, at deltidslandbruget var teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt drevet.

Ovenstående to domme indikerer et generelt billede af, at syns-og skønsmanden i hans vurdering lægger vægt på indtægts-og omkostningsniveauet i forhold til dels branchen samt i forhold til størrelsen af landbruget. Hvis indtægterne og omkostningerne ligger på et sædvanligt niveau i forhold til branchen og størrelsen af landbruget statuerer praksis, at landbruget lever op til kravet om at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt.

I nedenstående sager er landbruget ikke anset for at leve op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt:

LSR af 07/05-09<sup>69</sup> omhandlede nægtet fradrag for underskud ved landbrug med skotsk højlandskvæg for årene 2003-2004. Der var under sagens behandling afholdt syn og skøn. Syns- og skønsmanden vurderer, at omsætningen efter hans skøn *ligger omkring 20-25 % under et sædvanligt niveau, og at omkostningsniveauet ligger noget over det sædvanlige niveau*. På baggrund af det høje omkostningsniveau sammenholdt med den lave omsætning vurderer syns- og skønsmanden, at landbrugsejendommen kun i nogen udstrækning er blevet drevet forsvarligt. Landsskatteretten har i deres vurdering af, hvorvidt landbruget kan anses for erhvervsmæssigt

---

<sup>69</sup> Journalnr. 07-01224

16. januar 2012

drevet i særlig grad lagt vægt på syns- og skønserklæringens udtalelser om, at driften kun i nogen grad er teknisk landbrugsfaglig forsvarligt og derfor nægtet fradrag for underskud.

Ovenstående dom indikerer, at en for lav omsætning i forhold til hvad der kan forventes af deltidslandbruget samt for høje omkostninger medfører, at landbruget ikke lever op til kravet om at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt.

TFS 2007, 157 vedrører om en skatteydere deltidslandbrug med et areal på 4,5 hektar indeholdende en besætning på 5-6 ammekøer, en avlstyr samt opdræt kunne anses for erhvervsmæssig drevet i årene 1996-1998. På ejendommen var der lige opført en nyere driftsbygning på 265 m<sup>2</sup>. I syns- og skønrapporten bliver driftsformen i landbrugsejendommen beskrevet som sædvanlig for en ejendom af denne karakter, men det bliver også vurderet, at de store investeringer herunder i en ny driftsbygning er af et omfang, der ligger væsentligt over, hvad en indtjening fra en besætning på 5-6 ammekøer kan aflønne. Dette medfører, at Højesteret ligesom tidligere Landsretten ikke finder landbrugsvirksomheden erhvervsmæssigt drevet.

I ovenstående sag bliver der ved vurderingen af, om driften er forsvarligt drevet lagt vægt på de uforholdsmæssige høje investeringer i forhold til driftens omfang samt de potentielle indtjeningsmuligheder. I den konkrete sag medfører et for højt omkostningsniveau, at landbruget får frataget sin status som erhvervsmæssigt.

LSR af 15/01-09<sup>70</sup> vedrører underskud ved landbrugsdrift i form af primær produktion af svin og kreaturer. I denne sag er der ligeledes afgivet syns- og skønserklæring. Syns- og skønserklæringen lægger vægt på tilrettelæggelsen af driften. Produktionen foregår i et umoderne system med særdeles meget manuelt arbejde. Den arbejdsintensive driftsform betyder, at pasningen af landbruget omtrent modsvarer en fuldtidsstilling. Derudover vurderes det, at effektiviteten er lav, da

---

<sup>70</sup> Journalnr. 07-00212

der kun opnås halvt så mange grise pr. so pr. år, som der normalt ville kunne forventes, og at værdien af salg af kød i gennemsnit i årene 2001-2007 modsvarer af foderudgiften.

Landsskatteretten finder ikke, at landbruget er erhvervsmæssigt, retten lægger vægt på syns- og skønserklæringens udtalelse om landbrugets lave effektivitet, herunder det forhold, at udgiften til foderstoffer omtrent modsvarer indtægten fra salg af kød. Dette sammenholdt med den aktuelle tilrettelæggelse af driften betyder, at Landsskatteretten ikke skønner, at deltidslandbruget lever op til at være forsvarlig drevet.

Ovenstående kendelse lægger vægt på effektiviteten i driften i vurderingen af, hvorvidt landbrugsejendommen er drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Kendelsen lægger vægt på, at omkostningerne står i misforhold til indtægterne. Derudover vægtes tilrettelæggelsen af driften også i landsrettens vurdering. Tilrettelæggelsen af driften er i ovenstående sag baseret på meget manuelt arbejde, i stedet for brug af mere teknologiske redskaber.

## 10.2 Intensitet og omfang

TFS 2004, 822 omhandler en skatteyder som i 1988 havde etableret en minkfarm.

Skattemyndighederne havde nægtet fradrag for underskud fra 1996 til 1998. Kapaciteten på ejendommen blev fuldt udnyttet indtil 1992. I 1992 blev den samlede minkbestand ramt af den smitsomme virussygdom plasmacytose, hvilket medførte, at hele minkbestanden blev saneret.

Konsekvensen af dette blev, at produktionen af mink efterfølgende blev kraftigt reduceret (Fra en bestand på 385-556 til en bestand på 20-30 tæver om året). Årsagen til at produktionen ikke nåede op på samme niveau var, at der ikke var økonomisk formåen til at genetablere produktionen efter sygdomsbruddet i 1992. Syns- og skønrapporten konkluderer, at minkfarmen ud fra en teknisk faglig bedømmelse kunne være blevet drevet forsvarligt under en for en minkfarm, som den pågældende, sædvanlig driftsform i perioden 1996 til 1998. På baggrund af syns- og skønrapporten og i overensstemmelse med landsretten anser højesteret landbruget for at være ikke-erhvervsmæssigt. Årsagen til dette er, at skatteyderen undlod at øge produktionen til den gav overskud.

16. januar 2012

Ovenstående dom vedrører manglende kapacitetsudnyttelse. Selvom det er en ekstraordinær omstændighed, at minkbestanden bliver reduceret kraftigt, kan baggrunden for de senere års manglende kapacitetsudnyttelse henføres til ejerens manglende økonomiske formåen. Ud fra dette kan det udledes, at højesteret konkluderer, at en landbrugsejendom skal have det nødvendige kapitalgrundlag for at udnytte kapaciteten indenfor den pågældende aktivitet for at kunne anses for erhvervsmæssig.

Ovenstående sag er ret interessant, idet Højesteret konkluderer, at en landbrugsejendom på baggrund af manglende produktion i driften kan blive frataget sin status som erhvervsmæssig. Det interessante er, hvad rækkevidden af dommen er i forhold til praksis, samt hvilke krav der kan stilles til en landbrugsejendom for at leve op til dette kriterium.

Skattemyndighederne har anset dommen TfS 2004, 822 for værende udtryk for, at virksomhedens omsætning ikke må være af ganske underordnet omfang og anset dommen for at udgøre et selvstændigt kriterium, som deltidslandbrug skal leve op til.<sup>71</sup> Skat har i en række efterfølgende sager anvendt netop manglende intensitet og omfanget af omsætningen som argument for ikke at anerkende deltidslandbrug som erhvervsmæssige jf. nedenstående:

LSR af 23/02-10<sup>72</sup> vedrører ikke anerkendt fradrag for underskud ved landbrug med svin, samt at kapitalafkastordningen ikke er godkendt anvendt. Skatteankenævnet har i deres afgørelse ikke anset landbruget for erhvervsmæssigt drevet. Primært ud fra en rentabilitetsbetragtning og sekundært på baggrund af at omfanget og intensiteten af landbruget er beskeden målt efter nutidens landbrug, hvilket begrundes med at landbruget er højst 10 hektar. Som følge heraf har antallet af grise været lavt og dermed kun kunne generere en ringe omsætning. Landsskatteretten anser dog i denne sag landbruget for værende erhvervsmæssigt drevet.

---

<sup>71</sup> J.f. SM af 17/02 2009, 09-032170

<sup>72</sup> Journalnr. 09-03288

16. januar 2012

Ovenstående sag omhandler et mindre landbrug. Årsagen til den lave intensitet og omfang af landbruget og deraf den lave omsætning er en naturlig følge af landbrugets størrelse. Det skyldes hverken, at klager har haft en usædvanlig drift eller undladt at øge produktionen.

LSR af 28/01-09<sup>73</sup> vedrører ikke anerkendt fradrag for underskud ved landbrug, samt opdeling af driften i landbrug og bortforpagtning. Ejendommen var samlet på 22,9 ha, hvoraf ca. 22 ha er i omdrift, og ca. 17 ha af omdriftsjorden var bortforpagtet. Skattecentret fandt ikke at landbrugsdelen var erhvervsmæssigt drevet. Primært pga. rentabiliteten og sekundært pga. at landbruget ikke havde været drevet med den fornødne intensitet, idet der kun var solgt 13 svin i 2005 og 8 svin i 2006. Landsskatterettens kontors indstilling har ved vurderingen af driften også lagt vægt på driftens begrænsede omfang. Landsskatteretten anser dog landbruget for at være erhvervsmæssigt og i landsskatterettens bemærkninger og begrundelse nævnes hverken intensitet eller omfang.

Denne sag vedrører ligeledes et mindre landbrug, som i kraft af landbrugets størrelse har et beskedent omfang og en lav intensitet.

LSR af 14/11-08<sup>74</sup> omhandler nægtet godkendelse af underskud ved henholdsvis hestehold og landbrug for 2003. Landbrugsejendommen havde et jordtilliggende på 29 ha. 26 ha. var bortforpagtet til naboejendommen. På det resterende areal og en forholdsmæssig del af driftsbygningerne blev der drevet et alsidigt husdyrhold bestående af 4-12 heste og en ammekobesætning på 3 køer. Skatteankenævnets vurdering var, at hverken hestehold eller dyrehold havde den fornødne intensitet til, at driften kunne anses som erhvervsmæssigt. Landsskatteretten anser dog både hestehold og dyrehold for erhvervsmæssigt og kommenterer ikke intensiteten af hverken hestehold eller dyrehold i deres kendelse.

---

<sup>73</sup> Journalnr. 08-01136

<sup>74</sup> Journalnr. 07-00807

16. januar 2012

Denne sag vedrører ligeledes et mindre landbrug. På trods af landbrugets begrænsede størrelse kommer Landsskatteretten hverken ind på intensitet eller omfanget af landbruget i deres kendelse.

Skattemyndighederne har inddraget spørgsmålet om intensitet og omfang i sager, som har omhandlet størrelsen af landbruget. Det må dog på baggrund af Landsskatterettens kendelser konkluderes, at omfanget af intensiteten af driften ikke er relevant i forhold til, at et landbrug skal leve op til et minimum af størrelse i forhold til f.eks. areal, antal dyr eller en vis omsætning.

TFS 2008, 1151 drejede sig om, hvorvidt en skatteydere deltidslandbrug for indkomstårene 2001-2002 i skattemæssig henseende skulle behandles som en erhvervsvirksomhed. Deltidslandbruget havde et jordtilliggende på ca. 35 tdr. land, hvoraf ca. 28 tdr. land blev anvendt til korndyrkning, mens ca. 7 tdr. land blev anvendt til afgræsning i forbindelse med stutterivirksomhed. Syns- og skønsmanden lægger i hans bedømmelse vægt på, *om der er sket en hensigtsmæssig udnyttelse af de foreliggende ressourcer, og om produktionen i øvrigt er gennemført på forsvarlig vis inden for de givne rammer, samt om produktionen synes at have været tilrettelagt med henblik på at skabe et positivt økonomisk overskud.* I gennemgangen af landbrugsejendommen finder syns- og skønsmanden ejendommen i forhold til korndyrkning, udnyttelse af engarealer, den generelle arealanvendelse samt stutterifaciliteterne til stutterihold efter en teknisk-landbrugsfaglig målestok forsvarligt og sædvanlig. Samlet konkluderer syns- og skønsrapporten dog, at landbrugsejendommen ikke efter en landbrugsfaglig målestok er drevet sædvanlig og forsvarligt, hvilket tilskrives den lave intensitet i produktionen af føl, som er 6 gange lavere, end hvad der kan forventes under normale forhold. Byretten vurderer på baggrund af syns- og skønsrapporten, at deltidslandbruget bedømt ud fra en landbrugsfaglig målestok ikke kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig.

Ovenstående dom konkluderer, at en for lav produktion kan medføre, at et deltidslandbrug ikke ud fra en teknisk landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig. Dernæst fastslår



den også, at det er nok, at intensiteten i en del af produktionen er for lav til, at deltidslandbruget samlet set ikke kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig.

### **Sammenfatning**

Vurderingen af om et deltidslandbrug lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt foretages på baggrund af landbrugets drift i forhold til dets art, beliggenhed og størrelse.

Praksis statuerer, at deltidslandbrugets omsætnings- og omkostningsniveau er særdeles relevante i forhold til at vurdere, om deltidslandbruget lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Et sædvanligt omsætnings- og omkostningsniveau medfører, at landbruget vil være at betegne som erhvervmæssigt. Derimod vil en lav omsætning, for høje omkostninger, for store investeringer i forhold til landbrugets størrelse eller et generelt misforhold mellem omsætningen og omkostningerne være parametre, som medfører, at landbruget ikke lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt og som dermed fratager landbruget sin erhvervmæssige status.

En produktion som er lavere end det sædvanlige i forhold til landbrugets art, beliggenhed og størrelse, og som kan henføres til landmandens manglende evner, kompetencer eller kapitalgrundlag vil kunne medføre, at deltidslandbruget får frataget sin status som erhvervmæssig.

Derimod vil lav intensitet, omfang eller ringe omsætning ikke være grundlag for, at et deltidslandbrug får frataget sin status som erhvervmæssig, hvis det er en naturlig følge af landbrugets beskedne størrelse.

## 11. Indtjeningskravet til deltidslandbrug

Ved vurderingen af om et landbrug er erhvervsmæssigt drevet foretages som bekendt en vurdering af, om landbruget bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarligt samt tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat, med mindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende. For at forstå kravet til indtjeningen og dermed kunne konkretisere det i forhold til praksis vil det være på sin plads med en kort opsummering af dets tilblivelse.

### 11.1 Den historiske udvikling i anvendelsen af overskudsbegrebet

Retsstillingen indenfor deltidslandbrug var i en årrække præget af SD-cirkulære 489 af 10/11 1976 om lystgårdspraksis, som var udstedt af Statsskattedirektoratet. Cirkulæret statuerede, at hvis en landbrugsejendom blev drevet forsvarligt med en driftsform, der var sædvanlig for den pågældende type landbrug, så skulle der som udgangspunkt indrømmes fradrag for underskud ved landbrugsvirksomhed. Dette desuagtet om landbruget i en årrække havde givet underskud.<sup>75</sup>

Årsagen til at Statsskattedirektoratet i 1976 valgte at udstede ovenstående cirkulære var på baggrund af to højesteretsdomme fra 1975 og 1976. Begge domme omhandlede personer med et erhverv uden for landbruget, som havde købt mindre landbrugsejendomme, og i begge dommene havde ejerne valgt at drive landbruget med kornavl uden nogen reel besætning. Der kunne i begge tilfælde ikke rejses nogen tekniske indvendinger mod driftsformen. Selvom begge landbrugsejendomme havde været underskudsgivende i en årrække valgte Højesteret at give deltidslandmændene medhold i, at underskuddet kunne fratrækkes. Højesterets begrundelse for

---

<sup>75</sup> JUS 2004, 44 - Hobbylandbrug

dette var i begge tilfælde, at de to landmænd havde haft til hensigt at drive ejendommen på en erhvervsmæssig måde.<sup>76</sup>

Selvom ovenstående domme og SD-cirkulære 489 af 10/11 1976 ikke eksplicit nævner lønsomheden som et kriterium, så bliver dette kriterie inddraget i efterfølgende sager vedr. den skatteretlige kvalifikation af deltidslandbrug. I TFS 1989,159 bliver et underskud godkendt på baggrund af domstolenes vurdering af mulighederne for at skabe en lønsom og forsvarlig drift.

Skattemyndighederne har dog efterfølgende valgt at rejse en række sager om omkvalifikation af mindre landbrugsbedrifter til ikke-erhvervsmæssigt deltidslandbrug. Med dommen TFS 1994,364 præciserede Højesteret den hidtil lempelige praksis vedr. deltidslandbrug. Højesteret præciserede i dens afgørelse, at hvis *driften af en landbrugsejendom bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig og tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat*, var der skatteretligt tale om erhvervsmæssig virksomhed. Underskud ved driften kunne fratrækkes, ***medmindre det måtte lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.***<sup>77</sup>

Det er den sidste bemærkning fra højesteret, som har ført til, at lønsomheden i langt højere grad har fået betydning i en lang række sager vedr. den skatteretlige kvalifikation af deltidslandbrug. Den hidtidige praksis medførte, at en landbrugsejendom skatteretligt ville være at anse som erhvervsmæssig så længe, at det *bare*<sup>78</sup> tilstræbtes at opnå et rimeligt driftsresultat. Hvorimod Højesterets tilføjelse var en klar skærpelse af lønsomhedskravet, idet Højesteret forudsætter overskud på lang sigt. Denne tilføjelse har påvirket praksis i en lang række sager sidenhen, idet det har været en rettesnor for domstolene og et instrument for skattemyndighederne i vurderingen af, hvorvidt en landbrugsejendom er at anse som erhvervsmæssig.

---

<sup>76</sup> JUS 2004, 44 - Hobbylandbrug

<sup>77</sup> TFS 1994, 364 og JUS 2004, 44 - Hobbylandbrug

<sup>78</sup> Min egen fremhævelse.

TFS 1994,364 medførte dog også en del forvirring mht., hvorledes resultatet skulle vurderes. Efter skatteministeriets opfattelse skulle vurderingen af resultatet være på baggrund af skattemæssige afskrivninger.<sup>79</sup> Dvs. at der skulle være tale om overskud efter skattemæssige afskrivninger. TFS 1999, 48 ændrede dog den gængse opfattelse mht., at det var de skattemæssige afskrivninger, som skulle lægges til grund ved vurderingen af driftsresultatet, jf. nedenfor.

TFS 1999, 48 omhandlede et deltidslandbrug. Ejendommen blev drevet som hestepension og markbrug. Der var ansat en medhjælper, som boede på gården, og som hjalp med pasning af heste. Markbruget blev drevet ved hjælp fra en maskinstation. Skatteadministrationen havde ikke godkendt fradrag for underskud for indkomståret 1993. Skatteadministrationen havde som begrundelse for afgørelsen bl.a. anført, at det var skatteadministrationens opfattelse, at det var resultatet efter skattemæssige afskrivninger som skulle lægges til grund ved vurderingen af, hvorvidt landbrugsejendommen var rentabel. Der var herved henvist til TFS 1994, 364 samt den af skatteministeriet udarbejdede kommentar til dommen, TFS 1994, 583. Klagerens advokat var dog ikke enig i skatteforvaltningens opfattelse af, at den nævnte højesteretsdom kunne tages til indtægt for, at det skulle være resultaterne efter skattemæssige afskrivninger, der skulle være afgørende som målestok, for om driften var rentabel, ligesom han således heller ikke var enig i den af skatteadministrationen udarbejdede kommentar til dommen. Advokaten fremførte, at efter deres opfattelse kunne Højesterets dom alene tages til indtægt for, at der er en fri bevisdømmelse med hensyn til spørgsmålet, om driften har udsigt til at blive positiv. I den konkrete sag var det regnskabstallene efter skattemæssige afskrivninger som var oplyst, og idet Højesteret kunne drage sin konklusion ud fra resultaterne efter afskrivninger, havde man ikke indvendinger mod at anvende disse tal. Advokaten fremfører herefter, at det er resultatet efter driftsmæssige afskrivninger, der må tages i betragtning, når det vurderes, om en landbrugsbedrift har udsigt til at give et rimeligt driftsresultat, idet en fokusering på resultatet efter skattemæssige afskrivninger medfører en række uhensigtsmæssigheder. Landsskatteretten var i deres kendelse enig med klagerens advokat i, at det ved afgørelsen af, om en virksomhed havde udsigt til at give overskud, principielt var resultatet efter driftsmæssige afskrivninger, der måtte tages i betragtning, og ikke de efter omstændighederne

---

<sup>79</sup> Tfs 1994, 583: Skatteministeriets udarbejdede kommentar til Højesterets dom af 15/4.1994, hvor i det fremgår at skatteministeriet er af den opfattelse at det er overskud efter skattemæssige afskrivninger.

mere eller mindre tilfældige skattemæssige afskrivninger, herunder straksafskrivninger og maksimale afskrivninger.

Den sidste dom der har påvirket indtjeningskravet er TFS 2004, 788. Sagen omhandlede Per Johnsen Smidt, der var underviser på Handelshøjskolen, og som samtidig drev et deltidslandbrug med kvægavl. Sagen vedrørte, hvorvidt deltidslandbruget var drevet erhvervmæssigt, således at Per Johnsen i indkomståret 1998 kunne få fradrag for et underskud på 13.054 kr. Både Per Johnsen og skatteministeriet var enige om, at det var de driftsmæssige afskrivninger, som skulle lægges til grund ved vurderingen af resultatet. Per Johnsen var dog af den opfattelse, at det var rimeligt at sætte de driftsmæssige afskrivninger til 0 kr., idet der var tale om gamle redskaber, maskiner og bygninger. Derudover antog han, at det var rimeligt at sætte afskrivningerne til 0 kr., idet han forventede, at bygningerne ved virksomhedens ophør enten skulle rives ned eller overgå til anden anvendelse. Skatteministeriet er dog af den opfattelse, at aktiver som anvendes i driften er udsat for en værdiforringelse, som udgør en omkostning, som driften skal belastes med for at give et retvisende billede. Dette uanset om der er valgt en strategi med at nedslide bygninger og maskiner. Landsretten giver skatteministeriet medhold i, at driftsmæssige afskrivninger er udtryk for det slid og den forældelse, som aktiverne undergår. Aktiverne forringes under brugen, og det er denne forringelse, som driften skal belastes med i form af driftsmæssige afskrivninger. Landsretten kommer dermed frem til at de driftsmæssige afskrivninger ikke kan sættes til 0 kr. Landsretten er af den opfattelse, at på baggrund af maskinernes og driftsbygningernes alder og forfatning kan værdiforringelserne og dermed afskrivningerne fastsættes til meget beskedne beløb. På baggrund af dette mener retten ikke, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.

## 11.2 Måling af indtjening og rentabilitet

Kravet til indtjening har som nævnt gennemgået en markant forandring i vurderingen af, hvorvidt en landbrugsejendom er erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig. Fra at indtjeningen indgik i den samlede vurdering til i dag, hvor der er enighed om, at indtjeningen skal ses som resultatet efter

driftsmæssige afskrivninger men før renter og driftsherreløn. Kravet til indtjening for deltidslandbrug adskiller sig fra det rentabilitetskrav som bliver brugt i den almindelige sondring mellem hobby og erhvervsvirksomheder jf. ligningsvejledningen afsnit E.A.1.2.2:

*Om en virksomhed er erhvervsmæssig eller har hobbykarakter vil normal ikke give anledning til tvivl, hvis virksomheden er rentabel, hvilket 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.*

Sammenholder man deltidslandbrug med øvrige erhvervsvirksomheder fremgår det af ovennævnte, at der stilles mindre krav til indtjening og rentabilitet for deltidslandbrug end for andre virksomheder. Øvrige virksomheder skal i modsætning til deltidslandbrug kunne dække renter til fremmedkapitalen plus en egenkapitalforrentning samt driftsherreløn på længere sigt. Deltidslandbrug skal kun kunne opnå et positivt resultat af den primære drift i løbet af en længere årrække. Der henvises til nedenstående resultatopgørelse og balance i summarisk form.<sup>80</sup>

<b>Resultatopgørelse</b>		
Nettoomsætning		
– Produktionsomkostninger		
Bruttoresultat		
– Distributionsomkostninger		
– Administrationsomkostninger		
Resultat af primær drift		
– Finansielle poster		
Resultat før driftsherreløn og skat		
<b>Balance</b>		
<u>Aktiver</u>		<u>Passiver</u>
Anlægsaktiver		Egenkapital
<u>Omsætningsaktiver</u>		Hensættelser
		<u>Fremmedkapital</u>
Aktiver i alt		Passiver i alt

<sup>80</sup> Udarbejdet på baggrund af årsregnskabsloven krav til opstilling af resultatopgørelse og balance.

På baggrund af ovenstående resultatopgørelse og balance kan man foretage en regnskabsanalyse. Nedenfor har jeg valgt at præsentere udvalgte nøgletal for en virksomheds indtjeningsevne og rentabilitet.<sup>81</sup>

Regnskabsanalytisk skelner man mellem en virksomhedes indtjeningsevne og dens rentabilitet. Indtjeningsevnen udtrykker hvor effektiv virksomhedens indtægts – omkostningstilpasning har været i løbet af regnskabsåret. Og det vigtigste nøgletal er overskudsgraden (OG), jf. nedenfor:

$$OG = (\text{Resultat før renter} / \text{Omsætning}) \times 100$$

Det er netop dette nøgletal, som er i centrum, når det vurderes, om et deltidslandbrug kan karakteriseres som erhvervsmæssigt. I løbet af en årrække skal driftsaktiviteten resultere i en overskudsgrad på 0% eller højere.

Ved rentabilitet forstår man en virksomheds evne til at forrente den investerede kapital.

Afkastningsgraden (AG) udtrykker afkastet af hele den investerede kapital (aktivmassen), jf. nedenfor:<sup>82</sup>

$$AG = \text{Resultat før renter} / \text{Aktiver} \times 100$$

AG kan også beregnes på følgende måde:

$$AG = OG \times AO$$

Hvor AO udtrykker aktivernes omsætningshastighed, jf. nedenfor:

$$\text{Omsætning} / \text{Aktiver}$$

Jo større henholdsvis OG og AO er, jo bedre forrenter virksomheden den investerede kapital.

---

<sup>81</sup> Udarbejdet på baggrund af: Årsrapport og virksomhedsanalyse, 4. udgave, kapitel 11: Nøgletalsanalyse.

Af ovennævnte fremgår det, hvor vigtig et nøgletal OG er i bestræbelserne på at opnå en god rentabilitet.

Ejerkredsen og andre interessenter er også interesseret i egenkapitalens forrentning (EKF), jf. nedenfor:

$$\text{EKF} = \text{Resultat efter renter} / \text{Egenkapital} \times 100$$

Sammenhængen mellem EKF og AG kan udtrykkes ved nedenstående formel:

$$\text{EKF} = \text{AG} + (\text{AG} - \text{R}) \times \text{F/E}$$

Hvor R er den gennemsnitlige forrentning af fremmedkapitalen og F/E er forholdet mellem fremmedkapital incl. hensættelser og egenkapital. Forskellen mellem AG og R kaldes også rentemarginalen. EKF's forrentning i procent er således lig med afkastningsgraden med tillæg af rentemarginalen, multipliceret med F/E forholdet. F/E forholdet udtrykker en virksomheds finansielle gearing.

Hvis afkastningsgraden er større end renten af fremmedkapital tjener virksomheden på fremmedkapitalen. EKF afhænger desuden af F/E forholdet, som benævnes den finansielle gearing.

Da kravet til andre erhvervsvirksomheder er en positiv egenkapitalforrentning over en lidt længere årrække fremgår det af ovennævnte, at disse virksomheder skal leve op til nogle større krav mht. indtjeningsevne og rentabilitet.

### 11.3 Driftsmæssige afskrivninger

Afskrivninger er særdeles relevant i forhold til indtjeningskravet for deltidslandmænd. Ud fra praksis er der en del sager, hvor afskrivningerne er blevet fastlagt af en syns- og skønsmand.<sup>83</sup>

---

<sup>83</sup> Se bilag 1



### 11.3.1 Almindelig praksis

Ud fra de gennemgåede domme og kendelser er der grundlæggende konsensus om, at bygninger bør afskrives med 2-4 % årligt, og afskrivningsprocenten på inventar/maskiner skal sættes til 10-15% p.a.

### 11.3.2 Praksis ved ældre bygninger, maskiner/inventar

Som nævnt i afsnit 11.1 fastsatte Landsretten i dommen TFS 2004, 788, at de driftsmæssige afskrivninger på baggrund af maskinernes og driftsbygningernes alder og forfatning kan fastsættes til meget beskedne beløb. De driftsmæssige afskrivninger kan dog ikke sættes til 0 kr.

Dette gør sig ligeledes gældende i LSR 11/03-10. Landsskatteretten valgte på baggrund af oplysningerne i sagen om driftsbygningernes og maskinernes alder og stand, *at forringelserne og dermed afskrivningerne må fastsættes til meget beskedne beløb*. Det bliver dog af landsskatteretten ligeledes fastlagt, at afskrivningerne ikke kan sættes til 0 kr.

Idet afskrivninger er baseret på en skønsmæssig vurdering af det slid aktiverne er undergået det pågældende år, kan det på baggrund af ovenstående udledes, at afskrivninger er et særdeles relevant punkt i forhold til overskudskriteriet. Det har stor betydning for den enkelte deltidslandmand, hvorvidt afskrivninger ligger i den øvre eller nedre del af den almindelige praksis, eller om der er tale om ældre bygninger, maskiner og inventar, hvor afskrivninger kan fastsættes til meget beskedne beløb dog ikke 0 kr.

## 11.4 Fremtidig vurderingsgrundlag

Med dommen TFS 1994, 364 understregede Højesteret, at driftsresultater er et væsentligt element i vurderingen af hvorvidt et deltidslandbrug skal anses som værende erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig. Dette kom til udtryk ved at tilføje, at underskud ved driften kunne fratrækkes, *medmindre det måtte lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende*. Tilføjelsen medfører dog også spørgsmål i form af, hvilke forudsætninger der skal lægges til grund for vurderingen af den fremtidige drift samt indenfor hvilken tidshorisont, vurderingen skal foretages.

### 11.4.1 Efterfølgende år med overskud

I en række domme er der tale om sager med underskud ved drift af landbrug de omhandlede, men hvor landbruget i senere indkomstår har givet overskud. Disse sager medfører en interessant diskussion af dels hvilke parametre, der skal lægges til grund for vurderingen af overskudsbegrebet på langt sigt samt om der i de konkrete sager er tale om en generel ændring i lønsomheden i landbruget, eller om der er tale om ekstraordinære indtægter de pågældende år.

TfS 2008, 1151 omhandlede et stutteri. Denne sag handlede konkret om, hvorvidt stutieriet var at betragte som erhvervsmæssigt i indkomstårene 2001 og 2002. Ejendommen havde i de omhandlede indkomstår givet underskud på henholdsvis kr. 86.632 og kr. 90.220. Der var efterfølgende opnået overskud for indkomståret 2004, idet klageren havde solgt en hest. Byretten lagde dog i deres dom til grund, at salget af hesten var et enkeltstående salg, og at et enkelt efterfølgende positivt indkomstår ikke ændrer på det faktum, at driften af ejendommen ikke havde udsigt til at give overskud i de omhandlede indkomstår.

16. januar 2012

LSR af 07/11-08<sup>84</sup> vedrører samme problemstilling. I denne sag var der nægtet fradrag for årene 2002 og 2003 ved landbrug med planteavl, idet der havde været underskud de pågældende år på henholdsvis 87.273 og 39.727. Klagers driftsform havde i perioden 2002-2006 været uændret i form af planteavl. Klager havde derefter omlagt driften og ophørt med planteavl. Der havde efterfølgende været en markant stigning i prisen på korn. Fra 75-80 kr./100 kg. i 2006 til 170 kr./100 kg. i december 2007. Havde klager fortsat med driften havde landbruget givet overskud ifølge syn og skøn. Skat begrundede afgørelsen med, at klager de pågældende år ikke kunne forudse den markante stigning i prisen på korn, og at der i de omhandlede indkomstår derfor ikke var udsigt til overskud. Klagers repræsentant argumenterer for, at landbruget er erhvervsmæssigt. Dette gøres ud fra en fortolkning af, *at landbruget må anses for erhvervsmæssigt, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.* Repræsentanten fremfører herefter, *at det må være selvmodsige at lægge til grund, at driften de omhandlede år ikke havde udsigt til at give overskud, når man rent faktisk senere hen kan se, at den ville give overskud.*

Ovenstående er en interessant diskussion. Ud fra Højesterets dom er det ikke muligt at udlede eksakt, hvordan overskudskriteriet skal bedømmes. Den ene mulighed er de omhandlede indkomstår, som sagen drejer sig om, og dermed udelukke senere begivenheder. Den anden mulighed er, at retten tager højde for alle faktuelle oplysninger, der er sket indtil sagen kommer for retten. I den konkrete sag vælger landsskatteretten at tage udgangspunkt i driften de omhandlede indkomstår, og anser dermed ikke at klageren kunne forudse stigningen i kornpriserne i 2007. Retten nævner derudover også, at den anser 2007 for værende *et enkeltstående år med meget høje kornpriser*, og at det beregnede overskud dermed ligeledes vil være enkeltstående.

I ovenstående TfS 2008, 1151 og LSR af 07/11-08 er der tale om at retten anser det som enkeltstående overskud. Byretten og Landsskatteretten vælger i begge tilfælde at se bort fra det efterfølgende overskud.

---

<sup>84</sup> Journalnr. 06-01158

16. januar 2012

I LSR af 12/09-08<sup>85</sup> var der tale om underskud for indkomstårene 2001 – 2003 med planteavl. I denne sag har landbruget pga. de generelt stigende kornpriser udsigt til at give vedvarende overskud fra 2005 og fremefter. Alligevel vælger landsskatteretten at statuere deltidslandbruget til at være ikke-erhvervsmæssig, idet syns- og skønrapporten konkluderer, at der ud fra de omhandlede indkomstår som gennemsnit ikke kunne forventes et overskud. Landsskatterettens afgørelse er baseret på, at selvom landbruget ved sagens afgørelse har udsigt til vedvarende overskud, er det stadigvæk forventningerne til de omhandlede indkomstår, som har betydning, når det skal vurderes, hvorvidt landbruget har udsigt til at give overskud på langt sigt.

Ud fra LSR af 12/09-08 kan det konkluderes at selvom landbruget har udsigt til vedvarende overskud ved sagens afgørelse er det forventningerne til de omhandlede indkomstår, som har betydning, når det skal vurderes, hvorvidt om landbruget har udsigt til at give overskud på langt sigt.

Nedenstående dom er efter min mening overbevisning netop et eksempel på ovenstående problemstilling.

### **TfS 2011,184 – Vestre Landsrets dom af 15/12-2010**

Vestre Landsret dom af 15/12 2010 og som efterfølgende også er blevet kommenteret af advokat og cand. merc. Tommy V. Christensen i JUS 2011, 4, omhandler hvorvidt et deltidslandbrug i indkomstårene 2001-2003 var at betragte som erhvervsmæssigt drevet. Klageren havde i perioden 1998-2004 drevet deltidslandbruget udelukkende med planteavl, hvilket havde medført betydelige underskud hvert af årene. I 2005 valgte klageren at omlægge driften i form af udlejning af en driftsbygning samt jagtleje og salg af brænde. Omlægningen af driften medførte, at landbruget opnåede positive resultater hvert af årene i perioden 2005-2008. På denne baggrund mente klageren, at landbruget måtte anses som erhvervsmæssigt også i perioden 2001-2003.

---

<sup>85</sup> 06-01792

16. januar 2012

Landsretten kommer dog frem til i dens dom, at landbruget ikke er at anse som erhvervmæssigt. Landsretten begrundet deres dom med, at de fremkomne overskud i perioden 2005-2008 dels skyldes højere kornpriser, som klageren ifølge skønsmandens besvarelse ikke kunne forvente i årene 2001-2003, og dels er på baggrund af de *nye indtægtskilder af mere sekundær karakter i forhold til ejendommens primære planteavlslsdrift.*

Det interessante ved ovenstående dom er, hvad dommen skal tages til udtryk for. Som nævnt kommenterer advokat og cand. merc. Tommy V. Christensen dommen i JUS 2011, 4. Han anser dommen som udtryk for, at landsretten principielt opdeler en landbrugsejendoms drift i henholdsvis primære og sekundære indtægter, hvilket han forholder sig meget kritisk overfor, idet han ikke finder denne opdeling af indtægterne overbevisende, eller at der ikke er noget retslig belæg for at foretage denne opdeling. Dernæst argumenterer han for, at det ikke kan være afgørende, hvorvidt en landbrugsejendom udøver en eller flere aktiviteter i vurderingen af, om landbrugsejendommen som helhed må anses for rentabel og at der ikke er belæg for at anse en landbrugs aktiviteter for værende af henholdsvis primær og sekundær karakter. Til sidst konkluderer han, at *den logiske konsekvens af præmisserne for landsrettens dom er, at indtægterne fra de sekundære indtægtskilder ikke kan modregnes i underskuddet fra den primære indtægtskilde, der jo kvalificeres som hobbyvirksomhed.*

Jeg anser ikke, at Vestre landsrets kendelse af d. 15/12.2010 kan tages til udtryk for, at retten principielt opdeler en landbrugsvirksomheds indtægter i henholdsvis primære og sekundære. Retten tager udelukkende udgangspunkt i, hvorvidt driften af landbruget i årene 2001-2003 er erhvervmæssigt. I vurderingen af dette vælger retten kun at se på, om den konkrete driftsform på sigt vil kunne blive overskudsgivende. I den forbindelse ser jeg landsrettens afgørelse som udtryk for, at retten anser efterfølgende aktiviteter på landbrugsejendommen som irrelevante i forhold til at afgøre den konkrete problemstilling. Landsretten forholder sig i dens afgørelse og begrundelse ikke til, hvorvidt landbrugsejendommens aktiviteter grundlæggende skal deles op i primære og sekundære indtægter, idet Landsretten netop ikke inddrager indkomstopgørelserne de efterfølgende år. Hvorvidt om rettens brug af begreber som primære og sekundære indtægter kan medføre en vis forvirring kan meget vel tænkes. Jeg mener at det nok vil være mere præcist at konkludere at

Landsretten ikke medtager efterfølgende indkomster, som ikke kunne forventes eller stammer fra det indkomstgrundlag som der var til grund de omhandlede år.

### 11.5 Ekstraordinære begivenheder

Landsskatterettens afgørelser indledes typisk med bemærkninger og begrundelser, som opsummerer domspraksis indenfor området. Underskud kan dermed fradrages, hvis driften lever op til at være teknisk-landbrugsfaglig forsvarlig drevet samt tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat. Dernæst opsummerer retten at vurderingen af, om en landbrugsvirksomhed har været erhvervsmæssigt drevet, endvidere skal foretages *på baggrund af driften og driftsformen i de omhandlede indkomstår, medmindre disse var præget af ekstraordinære begivenheder eller af, at virksomheden var i en start-/indkøringsfase.*

Det er interessant at se på hvilke ekstraordinære begivenheder, der skal være tale om for, at praksis vælger at se bort fra de omhandlende indkomstår i vurderingen af, om landbruget er erhvervsmæssigt drevet.

Ud fra de gennemgåede domme og kendelser er det et tema som syns- og skønsmanden jævnligt bliver konfronteret med. Dette bliver gjort ved, at syns- og skønsmanden skal besvare spørgsmålet, om driften i nogen af de omhandlende indkomstår har været påvirket af særlige forhold som sygdom, uheld eller andre ikke-påregnelige udefra kommende forhold.

Ud fra de gennemgåede domme og kendelser kan disse ekstraordinære forhold med fordel inddeles i nedenstående grupperinger:

### 11.5.1 Sygdom

Der har været en række sager, hvor deltidslandmanden eller ægtefællen er blevet alvorligt syge.

LSR af 11/08-10<sup>86</sup> vedrørte et stutteri. Sagen vedrørte nægtet fradrag for underskud for årene 2005-2007 på kr. 215.920, kr. 276.981 og kr. 333.809. I denne sag argumenterer klager for, at virksomheden pga. et svært sygdomsforløb ikke har kunnet leve op til kravet om overskudsgivende virksomhed. Klager havde siden 2001 været kronisk hæmodialysepatient, hvilket indebærer, at han 5 timer om dagen skal tilkobles en dialysemaskine i hjemmet. Konsekvensen af dette var større omkostninger til maskinel aflastning til fysisk hårdt krævende opgaver samt til ekstern hjælp til uddannelsen af hestene. Landskatteretten nægter dog fradrag, trods de særlige omstændigheder vedrørende klagerens sygdom og heraf ekstra omkostninger til pasning af hestene. Retten finder ikke, at driften i de omhandlede år har udsigt til et positivt resultat.

Selvom Landsskatteretten først pointerer, at klagerens sygdom er en særlig omstændighed og bemærker, at ekstra omkostninger er en direkte afledt konsekvens af klagerens sygdom, kan det ud fra ovenstående ikke udledes, at Landsskatteretten inddrager den særlige omstændighed i dens kendelse. Retten ser ikke bort fra de omhandlede år i dens kendelse eller mildner indtjeningskravet. Årsagen til dette er måske, at selvom retten bemærker, at sygdommen er en særlig omstændighed, så er det ikke en ekstraordinær omstændighed, da klager er kronisk syg.

TfS 2004, 822 omhandlede som nævnt i afsnit 10.2 en minkfarm, hvor et sygdomsudbrud i 1992 havde medført, at minkbestanden blev saneret. Højesteret nævner i dommen, at sagsøgeren må indrømme en vis periode til at sikre sig mod yderligere sygdom og til at få produktionen i gang igen, men at retten som bekendt ikke anså, at det var hensynet til sygdomsbekæmpelsen, men derimod økonomiske overvejelser som gjorde, at sagsøger undlod at øge produktionen i de omhandlede indkomstår.

---

<sup>86</sup> 10-01189

I denne sag er retten konsekvent med at pointere, at der skal være en direkte sammenhæng mellem sygdomsforløbet og de omhandlede indkomstårs underskud. På denne baggrund kan det udledes, at der skal være en konkret sammenhæng mellem den ekstraordinære begivenhed og de omhandlede indkomstår for, at retten inddrager de ekstraordinære omstændigheder i dens afgørelse.

### 11.5.2 Øvrige domme

Ud fra de gennemgåede domme er der i kun i en enkelt afgørelse Tfs 2009, 208, hvor retten har vurderet, at landbruget var erhvervsmæssigt drevet på baggrund af en ekstraordinær begivenhed. Sagen vedrørte, hvorvidt et stutteri havde været drevet erhvervsmæssigt i indkomståret 1997. Stutteriet blev drevet fra en ejendom, som blev eksproprieret i 1998, og der havde allerede fra 1994 verseret den pågældende ekspropriations-sag. På den baggrund havde klageren neddroset hendes virksomhed. Dette medførte for det relevante indkomstår 1997 et betydeligt underskud på kr. 378.836, idet ejendommen var forbundet med høje kapacitetsomkostninger. Selvom en syns- og skønserklæring udtalte, at ejendommen ikke ud fra en teknisk/landbrugsfaglig bedømmelse var drevet forsvarligt, og stutterivirksomheden med den valgte driftsform ikke kunne give overskud hverken før eller efter afskrivninger, lagde byretten alligevel til grund for dens dom, at det var rimeligt, at skatteyderen havde neddroset virksomheden på baggrund af usikkerheden vedrørende ekspropriationen. På denne baggrund konstaterede byretten, at stutteriet var erhvervsmæssigt drevet i indkomståret 1997.

Det der kendetegner ovenstående sag er, at det netop er en udefrakommende omstændighed som medfører en høj grad af usikkerhed vedr. den fremtidige drift af deltidslandbruget. Ud fra dommen kan det udledes, at praksis ved sådan en begivenhed dels vælger at tilsidesætte kravet om, at deltidslandbruget de omhandlede indkomstår skal være teknisk og landbrugsfaglig forsvarligt drevet og dels, at det skal være overskudsgivende.



## 11.6 Start-/indkøringsfase

Retten indleder som nævnt typisk i dens bemærkninger og begrundelser i en dom eller kendelse med at vurderingen af, om en landbrugsvirksomhed har været *erhvervsmæssigt* drevet, endvidere skal foretages *på baggrund af driften og driftsformen i de omhandlede indkomstår, medmindre disse var præget af ekstraordinære begivenheder eller af, at virksomheden var i en start-/indkøringsfase.*

Ud fra ovenstående er det relevant at undersøge, hvilke faktorer der konkret skal til for at praksis anerkender, at et deltidslandbrug er i en start-/indkøringsfase samt at fastlægge konsekvenserne for deltidslandbruget, hvis det er i en start-/indkøringsfase.

Ud fra praksis er der ikke tale om, at retten ser bort fra kriterierne om, at deltidslandbruget skal være forsvarligt og sædvanligt drevet samt have udsigt til at give overskud. Praksis tager derimod højde for, at der er sket en omlægning af driften og derefter ser retten på, om landbruget lever op til de normale kriterier.

En del sager handler om, at der har været tale om en omlægning af driften. Dette gør sig gældende for kendelserne LSR af 10/12-08<sup>87</sup>, LSR af 16/09-09<sup>88</sup>, LSR af 28/10-08<sup>89</sup>, LSR af 15/11-10<sup>90</sup> og LSR af 23/05-11<sup>91</sup>. I disse sager er der tale om landbrug med en længerevarende årrække af underskud, men hvor landbruget er blevet anset for værende erhvervsmæssigt på baggrund af, at driften i de påklagede indkomstår er omlagt, og at der efter omlægningen er udsigt til økonomisk overskud.

---

<sup>87</sup> Journalnr. 06-03006

<sup>88</sup> Journalnr. 08-01722

<sup>89</sup> Journalnr. 07-03599

<sup>90</sup> Journalnr. 08-03601

<sup>91</sup> Journalnr. 08-02155

### 11.6.1 Efterfølgende ophør med drift af deltidslandbrug

Der er nogle enkelte kendelser som er principielle i forhold til, hvordan praksis forholder sig til problemstillingen med et deltidslandbrug som historisk har givet underskud i en årrække, men hvor deltidslandbruget i de påklagede indkomstår er i en omstilling-/indkøringsperiode, hvor det efterfølgende viser sig, at det ikke er muligt at opfylde indtjeningskravet, og driften herefter bliver nedlagt.

De to kendelser som berører denne problemstilling er henholdsvis LSR af 11/01-11<sup>92</sup> og LSR af 26/05-09<sup>93</sup>.

LSR af 11/01-11 vedrørte underskud for årene 2005 og 2006 samt at driftsmidlerne som konsekvens af dette var blevet overført til privat anvendelse for 2004. Deltidslandbruget havde givet underskud i alle årene fra 1982 – 2006 bortset 1982 og 1983, hvor der havde været skattemæssigt overskud. Det gennemsnitlige årlige underskud havde i perioden fra 1982 – 2003 været på kr. 28.691.

LSR af 26/05-09 omhandlede nægtet fradrag for underskud for indkomståret 2007. I perioden 2003 – 2007 havde der været underskud hvert år og underskuddet androg i alt kr. 398.592. Driften var i 2004 omlagt, da svineholdet blev nedlagt og ejendommen derefter udelukkende fortsatte med planteavl.

I begge ovenstående sager vælger klager at ophøre med driften i 2009, da der ikke er udsigt til, at driften vil kunne blive overskudsgivende. Landsskatteretten anser i begge sager deltidslandbrugene for erhvervmæssige. Det interessante er, at landsskatteretten i begge tilfælde ser bort fra overskudskriteriet. Rettens begrundelse for at anse dem for erhvervmæssige er, at

---

<sup>92</sup> Journalnr. 09-00345

<sup>93</sup> Journalnr. 08-00275

deltidslandbrugene i de påklagede år var inde i en indkøringsperiode med en ny driftsform samt at driften relativt kort tid efter ophørte, da der ikke var udsigt til overskud.

Praksis virker dermed klar på det område. Selvom et deltidslandbrug har givet underskud i en længerevarende årrække og ikke på noget tidspunkt formår at leve op til indtjeningskravet, så er praksis villig til at acceptere landbruget som erhvervmæssigt, hvis landbruget i de påklagede indkomstår er omlagt eller inde i en indkøringsperiode, og landbruget efterfølgende ophører inden for en kortere tidshorisont, hvilket i ovenstående sager er 4-5 år.

### 11.7 Forventningsprincippet

Det er naturligt, at skatteyderen har en personlig forventning om, at hans deltidslandbrug vil være at betragte som erhvervmæssigt. Især hvis spørgsmålet om hvorvidt landbruget er at betragte som erhvervmæssigt kontra ikke erhvervmæssigt tidligere har været for domstolene eller Landsskatteretten, og domstolene eller Landsskatteretten dengang afsagde dom eller kendelse om at der var tale om erhvervmæssig virksomhed. Eller hvis landmanden har erfaret, at selvangivelsen for deltidslandbruget automatisk er blevet godkendt år efter år.

Det er i den sammenhæng værd at undersøge, om der ud fra praksis eksisterer et såkaldt forventningsprincip, samt hvor langt rækkevidden af forventningsprincippet vil være.

Der har været enkelte sager, hvor skatteyderen har påberåbt sig forventningsprincippet, hvilket hovedsageligt har været i tilfælde, hvor Landsskatteretten i tidligere sager har afgjort, at landbruget var erhvervmæssigt drevet.

16. januar 2012

TfS 2006, 152 omhandlede en ejendom indeholdende 6 hestebokse. Klageren havde udlejet 4 hestebokse og selv anvendt de resterende to til privat anvendelse af egne heste. Landsskatteretten havde tidligere truffet en kendelse for indkomståret 1991, hvor retten vurderede, at landbruget var erhvervsmæssigt drevet. Skattevæsenet og skatteankenævnet havde dog nægtet fradrag for indkomstårene 1999 – 2001 på baggrund af, at virksomheden endnu ikke formåede at give overskud. Klageren var af den opfattelse, at de lokale myndigheder som er en underordnet instans i forhold til Landsskatteretten var afskåret fra at tage sagen op igen, idet de faktiske omstændigheder var de samme samt at sagen tidligere var indbragt for Landsskatteretten. Landsskatteretten præciserer i dens kendelse, at skattemyndighederne ikke kan ændre en skatteansættelse for et bestemt indkomstår, såfremt Landsskatteretten har taget ligningsmæssig stilling til det pågældende punkt i ansættelsen, men at skattemyndighederne som i det konkrete tilfælde kan ændre det i et senere indkomstår. Landsskatteretten fremhæver dog også, at der ved Landsskatterettens tidligere kendelse vedr. indkomståret 1991 er skabt en forventning for klageren om godkendelse af driften også i nogle år fremover. Da der nu var gået 8 år siden Landsskatterettens kendelse fra indkomståret 1991, og da det med den samme driftsform ikke var lykkedes klageren at opnå et driftsresultat på omkring 0 kr., kan klageren ikke længere påberåbe sig forventningsprincippet. Landsskatteretten kom i sagen frem til, at virksomheden ikke var at anse for erhvervsmæssigt drevet i årene 1999 – 2001.

Ovennævnte sag konkluderer først og fremmest, at fordi spørgsmålet om hvorvidt deltidslandbruget er erhvervsmæssigt drevet engang er blevet afklaret ved Landsskatteretten, er det ikke ensbetydende med, at klageren kan støtte ret på den kendelse for tid og evighed. Også selvom driftsformen er uændret. Landsskatteretten tilkendegiver dog i dens kendelse, at når Landsskatteretten træffer afgørelse for et indkomstår, så kan klageren støtte ret på et forventningsprincip i *nogle år* fremover. Hvor mange år det helt konkret er, er det ikke muligt at afgøre ud fra ovenstående sag. Ud fra denne sag kan det kun udledes, at 8 år er for meget.

16. januar 2012

LSR af 02/06-10<sup>94</sup> omhandler nægtet fradrag for underskud ved stuttedrift for årene 2005 – 2007. Denne sag havde ligeledes tidligere været behandlet for Landskatteretten. Landsskatteretten havde for indkomstårene 2000 – 2003 anset driften for erhvervmæssig på baggrund af syn og skøn, der udtalte, at stuttedet var drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt og havde udsigt til et resultat på eller over 0 kr. Klageren havde i sagen vedlagt den tidligere syns – skønsrapport som bilag i sagen, idet han oplyste, at der ikke forelå nogen ændring af driften mellem perioderne 2000 – 2003 og 2005 – 2007. Landskatteretten begrundede dog i dens kendelse, at den tidligere syns og skønsrapport for tidligere indkomstår ikke kunne anvendes, da omstændighederne bag konklusionerne i erklæringerne ikke var de samme. På trods af den forholdsvis tætte tidsforskel imellem de to kendelser valgte Landskatteretten at statuere, at der ikke var tale om erhvervmæssig virksomhed.

Ud fra ovenstående kendelse kan det udledes at tidshorisonten for det forventningsprincip som klager kan støtte ret på når Landskatteretten tidligere har truffet afgørelse for et indkomstår må være mindre end 4-5 år.

LSR af 11/08-10<sup>95</sup> omhandlede underskud for årene 2005 – 2007 ved stuttedet vedr. stuttedet. Landsskatteretten havde tidligere for indkomstårene 1997 – 1999 anset stuttedet for erhvervmæssigt drevet. Selvom klager efter den sidste kendelse havde indtryk af, at der var udstukket nogle retningslinjer for stuttedet, som han havde fulgt til punkt og prikke, så ændrede det ikke på, at Landsskatteretten for indkomstårene 2005 – 2007 anså virksomheden for ikke erhvervmæssigt virksomhed.

Ovennævnte sag konkluderer endnu engang, at Landsskatteretten langt fra føler sig bundet af tidligere kendelser, som har statueret erhvervmæssig virksomhed i forhold til kendelser for senere indkomstår. Dernæst kan det også udledes af dommen, at det ikke er muligt for deltidslandmanden

---

<sup>94</sup> Journalnr. 09-02631

<sup>95</sup> Journalnr. 10-01189

16. januar 2012

ved at følge retningslinjer fra tidligere kendelser vedrørende tidligere indkomstår at støtte ret på disse i forhold til efterfølgende indkomstår.

Som nævnt kan der også hos den pågældende deltidslandmand opstå en forventning om, at deltidslandbruget er at anse for erhvervmæssigt drevet på baggrund af, at underskuddet er blevet godkendt år efter år.

LSR af 10/12-10<sup>96</sup> omhandler netop et deltidslandbrug, som havde givet underskud de sidste tyve år, på nær et enkelt år med et meget beskedent overskud. Klageren havde tillige siddet i kommunalbestyrelsen i 16 år, hvor alle selvangivelser for samtlige kommunalbestyrelsesmedlemmer hvert år skulle gennemgås af den kommunale skattemyndighed i kommunen. Da underskuddene i disse år ikke var blevet anfægtet var klager af den overbevisning og forventning, at det skattemæssige resultat af virksomheden skulle medregnes på selvangivelsen i henhold til Statsskatteloven § 6, hvad enten der er tale om overskud eller underskud.

Landsskatteretten kommer dog i dens kendelse frem til, at landbruget ikke er erhvervmæssigt drevet og begrundet dette med, at selvom skattemyndighederne over en lang årrække har godkendt klagerens selvangivelse og dermed virksomheden som erhvervmæssig, er dette i sig selv ikke en omstændighed endsige en tilkendegivelse, der kan skabe en forventning, som klageren kan støtte ret på.

I ovenstående sag er Landsskatteretten klar i dens begrundelse for, at klager ikke kan støtte ret på et forventningsprincip. Landsskatteretten pointerer i dens kendelse, at det faktum at skattemyndighederne godkender underskud for et deltidslandbrug ikke medfører, at deltidslandmanden kan have en forventning om, at deltidslandbruget også fremadrettet vil være at betragte som erhvervmæssigt drevet.

---

<sup>96</sup> Journalnr. 10-02204

## Sammenfatning

Indtjeningskravet til deltidslandbrug har igennem årene gennemgået en markant udvikling. Tidligere var retstillingen præget af SD-cirkulære 489 af 10/11 1976 om lystgårdspraksis, som var udstedt af Statsskattedirektoratet. Med udgangspunkt i dette cirkulære havde indtjeningskravet en mindre betydning ved vurderingen af deltidslandbrugets erhvervmæssige status. I dag er der enighed om indtjeningskravet, og indtjeningen skal ses som resultatet efter driftsmæssige afskrivninger men før renter og driftsherreløn.

Der stilles således mindre krav til indtjening og rentabilitet for deltidslandbrug end for andre virksomheder. Øvrige virksomheder skal i modsætning til deltidslandbrug kunne dække renter til fremmedkapitalen plus en egenkapitalforrentning samt driftsherreløn på længere sigt.

Deltidslandbrug skal kun kunne opnå et positivt resultat af den primære drift i løbet af en længere årrække, hvorfor der kun stilles krav til indtjeningsevnen.

Bygninger afskrives med 2-4 % p.a. og maskiner og inventar afskrives med 10-15 % p.a. Ved ældre og nedslidte bygninger og maskiner må afskrivninger fastsættes til meget beskedne beløb. Dog er det ikke muligt helt at undlade at foretage afskrivninger.

Ved fastlæggelsen af om et landbrug har udsigt til vedvarende overskud er det forventningerne til de omhandlede indkomstår, som har betydning. Dette medfører, at selvom deltidslandbruget efterfølgende ved sagens afgørelse har udsigt til vedvarende overskud, influerer dette ikke på rettens afgørelse af, hvorvidt landbruget i de omhandlede år skatteretligt er at anse for erhvervmæssigt drevet.

Vurderingen af om en landbrugsvirksomhed har været erhvervmæssigt drevet, skal foretages på baggrund af driften og driftsformen i de omhandlede indkomstår, **medmindre disse var præget af ekstraordinære begivenheder** eller af, at virksomheden var i en start-/indkøringsfase. Praksis stiller

16. januar 2012

strengt krav til de ekstraordinære begivenheder, som der skal være tale om. Således er den eneste sag, hvor praksis har godkendt erhvervsmæssig drift været i forbindelse med en ekspropriationssag.

Hvis driften er blevet omlagt i de påklagede indkomstår, og der efter omlægningen er udsigt til økonomisk overskud, er praksis villig til at statuere erhvervsmæssig virksomhed. Dette desuagtet at landbruget i en længerevarende årrække har givet underskud. Dette gør sig ligeledes gældende, hvis landbruget i de påklagede indkomstår er omlagt eller inde i en indkøringsperiode, og landbruget efterfølgende ophører inden for en kortere tidshorisont, hvilke må formodes at være ca. 4-5 år.

Der eksisterer som sådan ikke noget forventningsprincip. Dette gør sig gældende både for de deltidslandbrug, som tidligere er blevet anset for erhvervsmæssige af retten samt i de tilfælde, hvor deltidslandbruget igennem mange år ikke er blevet anfægtet af skattemyndighederne. Klageren kan dog ved en tidligere kendelse have en forventning om godkendelse af driften også i nogle år fremover. Hvilket må formodes at være mindre end 4-5 år.



## 12. Øvrige forhold

### 12.1 Omfanget af landbruget

Som nævnt i afsnit 10.2 er der ikke ud fra praksis bestemte krav om, at landbruget skal leve op til et vist minimum af omfang eller størrelse for at blive anset som erhvervsmæssigt. Det er derimod interessant at undersøge, hvorvidt det omvendte gør sig gældende mht. om et landbrug ved at være af en vis størrelse eller omfang har lettere ved at blive anset som erhvervsmæssigt. Som udgangspunkt må det antages, at klageren som vælger at drive et større landbrug også har en seriøs og professionel tilgang til driften af landbruget, hvorimod en person hvis motiver i højere grad er at pleje personlige interesser end at drive landbrug nok vil erhverve et mindre landbrug.

Landsskatteretten har i flere sager lagt vægt på netop driftens størrelse og omsætning, arealets størrelse, omfanget af landbruget samt ejendommens størrelse. Dette er gjort i kendelserne LSR af 15/11-10<sup>97</sup>, LSR af 24/09-08<sup>98</sup>, LSR af 18/05-10<sup>99</sup> og LSR af 03/10-08<sup>100</sup>. I disse sager er omfanget og størrelsen et yderligere moment udover kriteriet om overskud samt forsvarlig drift, som retten har lagt til grund i dens kendelse af, hvorvidt de pågældende landbrug er erhvervsmæssigt drevet.

I LSR af 22/06-11<sup>101</sup> begrundet Landsskatteretten udelukkende dens kendelse med, at den anser deltidslandbruget for erhvervsmæssigt som følge af driftens omfang, intensitet og omsætning. Sagen omhandlede en ejendom på 37,7 ha. Virksomheden bestod i de omhandlede år af grisehold, gårdbutik med slagtning, forarbejdning og salg af grisekød og slagtervarer. Det meste af ejendommens jordtilliggende var bortforpagtet. Landskatteretten delte derfor landbruget op i henholdsvis en selvstændig skatteretlig aktivitet med bortforpagtning samt en selvstændig skatteretlig aktivitet med landbrug og gårdbutik.

<sup>97</sup> Journalnr. 08-03601

<sup>98</sup> Journalnr. 06-00838

<sup>99</sup> Journalnr. 08-00830

<sup>100</sup> Journalnr. 05-01307

<sup>101</sup> Journalnr. 11-00174

Det bemærkelsesværdige ved ovennævnte kendelse er, at Landsskatteretten vælger at se bort fra den teknisk-landbrugsfaglige målestok om forsvarlig og sædvanlig drift samt overskudskriteriet. Det interessante er i den sammenhæng, hvad der kan udlægges af Landsskatterettens begrundelse for at anse landbrugsdriften for erhvervsmæssig udelukkende på baggrund af driftens omfang, intensitet samt omsætning. Umiddelbart må kendelsen tages som udtryk for, at et deltidslandbrug qua sin størrelse må have en forhåndsformodning for, at landbruget er erhvervsmæssigt. Det må dog stadigvæk antages, at deltidslandbrug uanset størrelse og omfang skal leve op til både den teknisk-landbrugsfaglige målestok samt overskudskriteriet.

Der har dog også været nogle domme, hvor landbrugets beskedne omfang, størrelse eller intensitet er nævnt i Landsskatterettens bemærkninger, hvor Landsskatteretten ikke har anset landbruget for at være erhvervsmæssigt. Dette har været tilfældene i kendelserne LSR af 11/10-10<sup>102</sup> og LSR af 04/06-09<sup>103</sup>. I disse to sager har den beskedne størrelse eller omsætning dog kun været et yderligere moment, som retten har begrundet dens kendelse med, hvilket vil sige at hovedvægten for at anse landbrugene som ikke-erhvervsmæssige i disse sager har været den manglende udsigt til overskud.

## 12.2 Fuldtid/deltid

Det virker oplagt at et landbrug drevet på fuldtid vil have en større tilbøjelighed til at blive kvalificeret som erhvervsmæssig i forhold til et landbrug, som bliver drevet på deltid. For det første må fuldtidslandmanden have en vis form for indtægt for at kunne forsørge sig selv og for det andet har indehaveren ikke mulighed for at trække underskuddet fra landbruget fra i anden indkomst.

Idet opgaven vedrører deltidslandbrug har det kun været muligt at finde en enkelt kendelse vedrørende et deltidslandbrug, som er blevet drevet på fuldtid jf. nedenstående:

---

<sup>102</sup> Journalnr. 08-03563

<sup>103</sup> Journalnr. 08-02412

LSR af 15/01-09<sup>104</sup> omhandler et landbrug med dyrehold i form af svin og kreaturer, markdrift samt indtægt fra bortforpagtning. Landbruget var i høj grad kendetegnet ved, at produktionen var tilrettelagt ved manuelt arbejde, idet alt foregik ved håndkraft. Da landbruget var meget gammeldags tilrettelagt mht. produktionen medførte driften et meget stort arbejdsbehov og dermed tidsforbrug. Konsekvensen af dette var, at driften stillede krav om en fuldtidsstilling, selvom den under normale omstændigheder var at betegne som en hobby/deltidsbedrift. Landsskatteretten fandt ikke, at landbruget var erhvervmæssigt, hvilket bl.a. var på baggrund af *tilrettelæggelsen af driften*.

Ovenstående kendelse kan naturligvis ikke tages som udtryk for, at et deltidslandbrug drevet på fuldtid dermed er at betegne som ikke-erhvervmæssig. Derimod kan det nok udledes, at et deltidslandbrug baseret på forældede produktionsmetoder og som derfor medfører et markant højere timeforbrug end under normale omstændigheder, i højere grad vil være at betragte som ikke-erhvervmæssig.

### 12.3 Indehaverens baggrund

Et andet punkt som er interessant at undersøge er indehaverens baggrund for at drive et landbrug. Det være sig uddannelsesmæssig baggrund, tidligere erfaring med landbrugsdrift eller om vedkommende er født og opvokset på landet. Umiddelbart kunne der nok være en formodning om, at en person som i større eller mindre grad besidder de faglige kvalifikationer for at drive et landbrug også har til formål at drive et seriøst erhvervmæssigt deltidslandbrug, hvorimod det i højere grad taler for, at en person som ingen landbrugskompetencer har, i højere grad har erhvervet deltidslandbruget for at tilfredsstille andre interesser af mere privat/hobby karakter.

Selvom det ikke eksplicit fremgår af domme og kendelserne virker det umiddelbart som om, der er en tendens til at indehavere af deltidslandbrug, som har en eller anden tilknytning til landbrugsdrift i

---

<sup>104</sup> Journalnr. 07-00212

højere grad får deres deltidslandbrug statueret som erhvervmæssig. Dette skal nok også ses i lyset af, at det er et tema, som ofte bliver berørt i syns- og skønserklæringen.

### 12.3.1 Landbrugsmæssig uddannelse

Ud af de gennemgåede domme og kendelser er der 4 kendelser, hvor det er oplyst, at indehaverne af deltidslandbrugene har en formel landbrugsmæssig uddannelse. Ud af de 4 kendelser er 2 blevet anset som erhvervmæssige landbrug og 2 er blevet anset som værende ikke-erhvervmæssige. I de to kendelser som blev anset for værende ikke-erhvervmæssige landbrug LSR af 12/09-08<sup>105</sup> og LSR af 07/11-08<sup>106</sup> er begge tilfælde principielle idet de omhandler stigende kornpriser i de efterfølgende indkomstår. jf. afsnit 11.4.1.

De to deltidslandbrug som er blevet anerkendt som erhvervmæssige fremgår af henholdsvis LSR af 28/01-09<sup>107</sup> og LSR af 22/06-11<sup>108</sup>. LSR af 28/01-09 vedrører nægtet underskud for årene 2005 og 2006. Der havde været underskud i landbruget i alle årene siden 1997. Landsskatteretten godkendte underskuddet på baggrund af udsigten til overskud og de økonomiske resultater de efterfølgende år.

I LSR af 22/06-11 valgte Landskatteretten som nævnt i afsnit 10.2 at vurdere, at landbruget var erhvervmæssigt drevet, hvilket retten begrundede med driftens omfang, intensitet og omsætning. Der var i den konkrete sag tale om et landbrug med grisehold, gårdbutik, slagtning, forarbejdning og salg af grisekød og slagtervarer. Det meste af ejendommens jordtilliggende var bortforpagtet. Der var i de konkrete indkomstår ikke tale om nogen voldsom omsætning, idet den var på henholdsvis kr. 194.976, kr. 97.226 og kr. 155.362. Det bemærkelsesværdige ved denne kendelse var, at Landsskatteretten hverken vurderede om landbruget levede op til den teknisk-landbrugsfaglige sædvanlig og forsvarlige drift samt overskudkriteriet.

---

<sup>105</sup> Journalnr. 06-01792

<sup>106</sup> Journalnr. 06-01158

<sup>107</sup> Journalnr. 06-02237

<sup>108</sup> Journalnr. 11-00174

I ovenstående fire kendelser hvor landmanden har en landbrugsmæssig uddannelse, bliver det ikke i nogen af kendelserne anfægtet, hvorvidt driften er teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt drevet. Ud fra dette kan det nok udledes, at der vil være en forhåndsformodning om, at deltidslandmænd med en reel landbrugsfaglig uddannelse i højere grad vil leve op til dette kriterium.

Det kan samtidig også udledes, at det at en deltidslandmand har en landbrugsmæssig uddannelse ikke i sig selv er ensbetydende med, at landbruget er at betragte som erhvervsmæssig jf. LSR af 12/09-08 og LSR af 07/11-08. Ud fra dommene LSR af 28/01-09 og især LSR af 22/06-11 må det alligevel nok anerkendes, at praksis har en mildere tilgang til at vurdere indtjeningskravet i deltidslandbrug drevet af indehavere med en professionel baggrund.

### **12.3.2 Ansat arbejdskraft**

Der er i nogle kendelser tale om deltidslandbrug, hvor der har været ansat arbejdskraft til at varetage driften af landbruget. Det er i den forbindelse interessant at undersøge, hvorvidt praksis har en positiv eller negativ anskuelse til dette. Som udgangspunkt må det antages, at såfremt deltidslandmanden ansætter kvalificeret arbejdskraft til at varetage landbruget, må det være med henblik på at drive et seriøst og professionelt landbrug. Dog kan der også være tale om, at indehavere af deltidslandbrug netop ansætter arbejdskraften, idet de ikke har til hensigt at drive landbrug, men derimod har andre motiver med anskaffelsen af ejendommen.

Ud af de gennemgåede domme og kendelser er der især to kendelser, hvor landbruget i høj grad er drevet ved hjælp af ansat arbejdskraft.

I LSR af 26/05-09<sup>109</sup> var der ansat en daglig leder af landbruget, som modtog en løn på 29.250 kr. i det relevante indkomstår. Der havde været et underskud i 2007 på kr. 79.567 og for de sidste fem indkomstår et samlet gennemsnitligt underskud på kr. 79.714.

LSR af 03/10-08<sup>110</sup> vedrørte et større deltidslandbrug på 53,6 ha. Sagen omhandler indkomstårene 2000-2002. I de omhandlede indkomstår havde landbruget udvist et underskud før afskrivninger på henholdsvis kr. 367.633, kr. 274.890, kr. 223.992. Lønudgiften havde i samme periode været mellem kr. 120.000 – 160.000.

I de to ovennævnte kendelser vælger landskatteretten at anerkende erhvervmæssig landbrugsdrift, hvilket kan indikere en lempeligere praksis vedrørende deltidslandbrug med ansat arbejdskraft.

### 12.3.3 Kurser mv.

I 6 af kendelserne er det oplyst, at deltidslandmanden har været på faglige kurser for at dygtiggøre sig inden for driften af det pågældende landbrug. I tre af kendelserne vælger retten at statuere erhvervmæssig virksomhed, LSR af 11/03-10<sup>111</sup>, LSR af 11/01-11<sup>112</sup>, LSR af 10/12-08<sup>113</sup> og i de tre øvrige har retten valgt at statuere ikke-erhvervmæssig virksomhed, LSR af 11/10-10<sup>114</sup>, LSR af 02/06-10<sup>115</sup> og LSR af 25/09-08<sup>116</sup>.

At deltidslandmanden har været på faglige kurser synes ud fra de gennemgåede domme ikke at være et moment, som Landsskatteretten tillægger vægt i dens kendelse.

---

<sup>109</sup> Journalnr. 08-00275

<sup>110</sup> Journalnr. 05-01307

<sup>111</sup> Journalnr. 09-03301

<sup>112</sup> Journalnr. 09-00345

<sup>113</sup> Journalnr. 06-03006

<sup>114</sup> Journalnr. 08-03563

<sup>115</sup> Journalnr. 09-02631

<sup>116</sup> Journalnr. 06-03631

## 12.4 Dyrehold/Afgrøder

Umiddelbart vil jeg forvente, at praksis har en forskellig forhåndsformodning af, om der er tale om erhverv eller ikke-erhverv i forhold til, landbrugsdriftens form. Begrebet deltidslandbrug spænder jo vidt fra en lille gård med et par tønder land og et par heste til et stort landbrug med svin, kreaturer og planteavl. Selvom domme og kendelser ikke eksplicit fremhæver en vis form for drift som værende mere seriøs frem for andre, er det alligevel interessant at analysere, hvorvidt det kan udledes ud fra domme og kendelser, om der er en tendens til at afgrøder eller dyrehold har henholdsvis lettere eller sværere ved at blive betragtet som erhverv.

Jeg har opdelt de 39 domme og kendelser i 4 grupper på baggrund af deltidslandbrugets drift. Gruppe 1 er fortrinsvist med afgrøder. Gruppe 2 omhandler hovedsageligt dyrehold. Gruppe 3 er kombineret afgrøder og dyrehold og gruppe 4 er stutteri.<sup>117</sup>

Der er reelt ikke nogen procentvis forskel på domme og kendelser som har resulteret i erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig deltidslandbrug indenfor gruppe 1 og gruppe 2. I gruppen deltidslandbrug med afgrøder er 7 ud af fjorten domme og kendelser endt med, at retten har statueret erhverv. I gruppen med dyrehold er det 5 domme og kendelser, som er endt med erhverv ud af i alt 9 domme og kendelser.

Det er dog bemærkelsesværdigt at i gruppe 3, som omhandler kombineret afgrøder og dyrehold, er hele 8 domme og kendelser ud af 10 endt med, at retten har statueret erhverv. Det er ligeledes bemærkelsesværdigt, at i gruppen med stutteri er hele 5 ud af 6 domme og kendelser endt med, at retten har statueret deltidslandbruget for værende ikke-erhvervsmæssigt.

---

<sup>117</sup> Se bilag 2

16. januar 2012

Ud fra de analyserede domme og kendelser synes der generelt at være en tendens til, at landbrug hvis drift er en kombination af afgrøder og dyrehold i højere grad end andre driftsformer bliver statueret som erhvervsmæssige. Der synes også at være en tendens til, at mindre stutierier i højere grad end andre driftsformer bliver statueret som ikke-erhvervsmæssige jf. nedenstående:

TFS 2008, 246 omhandler stutierivirksomhed og udlejning af hestebokse. I denne sag havde klageren altid haft interesse for heste og ejede selv en hest. Denne interesse medførte opstart af stutierie med dels egne heste og dels udlejning af hestebokse til fremmede heste for andre. I de år sagen drejede sig om, var der 9 heste opstaldet på stutieriet, hvoraf 4 var ejet af klageren, mens hendes samlever var medejer af to af de andre heste. Landsretten lagde i domsafsigelsen vægt på, at omsætningen kun i begrænset omfang kom fra andre end klager og hendes samlever, og at det ikke var bevist, at hendes samlever havde ydet betaling for opstaldning af heste. Landsretten fandt, at deltidslandbruget var ikke-erhvervsmæssigt.

TFS 2008, 1151 omhandlede et deltidslandbrug med blandet korndyrkning og stutierivirksomhed. Årsagen til opstarten af stutierivirksomheden var ifølge klageren hans personlige interesse for heste igennem en årrække. Stutierivirksomheden var dog ikke særlig omfattende. I perioden var der kun 3-7 heste. Syns- og skønserklæringen vurderede, at landbruget ikke var drevet forsvarligt, hvilket var på baggrund af hesteholdet, i form af den lave produktion af føl samt det lave dækningsbidrag. Dette medførte, at Byretten for hele landbruget incl. markdrift statuerede hobby, idet det ikke var muligt økonomisk at adskille markdriften og hesteholdet.

Ovenstående domme indikerer, at praksis har strengere krav til at godkende små stutierier som erhvervsmæssige, hvis de er startet op på baggrund af indehaverens egen personlige interesse for heste.



## **Sammenfatning**

Landbruget størrelse og omfang har en vis betydning i afgørelsen af, hvorvidt retten anser landbruget for erhvervsmæssigt. Det er dog ikke et moment, som generelt vil kunne stå alene i afgørelsen men derimod et yderligere kriterium, som retten kan lægge til grund i dens afgørelse.

En landsbrugsmæssig uddannelse er ikke i sig selv ensbetydende med, at landbruget skatteretligt er at anse for erhvervsmæssigt. Ud fra praksis medfører en landbrugsmæssig uddannelse dog, at landmanden har lettere ved at få landbruget anset for teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Samtidig med dette har landbruget lettere ved at leve op til indtjeningskravet. Der er også en tendens til, at landbrug hvor der er ansat arbejdskraft har lettere ved at blive anset som erhvervsmæssigt. Derimod kan det ikke udledes fra praksis, at landbrugsfaglige kurser har indflydelse på den skatteretlige vurdering af landbrugets erhvervsmæssige status.

Ud fra praksis synes der ikke at være forskel på, hvorvidt landbrugsejendommen består af henholdsvis hovedsageligt dyrehold eller planteavl. Derimod synes der at være en mildere praksis i forhold til landbrug, som både indeholder dyrehold samt planteavl, og en strengere praksis for at godkende stutier som erhvervsmæssig virksomhed.

## 13. Flere aktiviteter

Et område der med tiden er blevet interessant indenfor deltidslandbrug er hvordan en landbrugsejendoms skattemæssige resultat skal opgøres, hvis der udøves flere aktiviteter på landbrugsejendommen. I takt med at mindre landbrugsejendomme er blevet mindre lønsomme i forhold til at udøve traditionel landbrug har udviklingen medført, at de mindre landbrug i højere grad har anvendt deres jordareal til nye og andre aktiviteter i form af f.eks. værelsesudlejning, juletræsfældning, grusindvinding osv. I denne henseende er det væsentligt at få afgrænset, hvornår og i hvilke tilfælde en landbrugsejendom skatteretligt udøver flere forskellige aktiviteter og dernæst at få klarlagt, hvorvidt en landbrugsejendom med flere forskellige aktiviteter skatteretligt skal behandles som en eller flere aktiviteter.

Der har som konsekvens af den manglende indtjening ved traditionel landbrugsdrift inden for de mindre landbrug i højere grad været et incitament for deltidslandmændene til at udnytte landbrugsejendommens ressourcer til at opnå en fortjeneste inden for nye og utraditionelle indtægtskilder. Som konsekvens heraf er der også en del sager, som har nået Landsskatteretten og domstolene, hvilket i har medført, at der er opstået en vis praksis inden for området.

### 13.1 Bortforpagtning

En lang række af de sager der har været indbragt for domstolene og Landsskatteretten vedrører, hvorvidt bortforpagtning på en landbrugsejendom skal opfattes som en selvstændig aktivitet eller om landbruget inkl. bortforpagtning skal opfattes som en samlet aktivitet.

I sagen TFS 1990, 417 blev bortforpagtning anset for at udgøre en selvstændig aktivitet.

TFS 1990, 417 vedrørte en landbrugsejendom på 25 tdr. land. Klageren havde igennem en årrække bortforpagtet 20 tdr. land til faderen og brugt de resterende 5 tdr. land til afgræsning af heste og et par fedekreaturer. Landsskatteretten fandt i denne sag at bortforpagtningen og driften af det resterende areal måtte anses for to adskilte aktiviteter.

I ovenstående sag er der tale om at en væsentlig del af ejendommens jordtilliggende er bortforpagtet. I denne sag konkluderer Landsskatteretten, at bortforpagtningen skal udskilles fra landbrugsdriften. Konsekvensen af dette medfører, at der er tale om to selvstændige skatteretlige aktiviteter, som hver især skal bedømmes særskilt.

TFS 1997, 789 er en interessant dom. Sagen omhandlede en fritidslandmand som havde bortforpagtet 3,5 ha. af en ejendom på 7,5 ha. og anvendt det resterende areal som foderareal for to avlshopper. Landbruget havde inkl. forpagtningsindtægten samlet set givet underskud i perioden 1985-1995. Sagen omhandlede netop underskuddet for indkomståret 1995. Selvom klageren henviste til afgørelsen i TFS 1989, 139 som omhandlede en landbrugsejendom på 60 tdr. land, og hvor retten tillod forpagtningsindtægten ved bortforpagtning af halvdelen af en ejendom på ca. 60 tdr. land modregnet i underskuddet på den øvrige ejendom, afviste Landskatteretten at der var tale om identiske sager, idet der i denne her sag ikke var tale om en for ejendommen som helhed erhvervsmæssigt anlagt drift. Landskatteretten konkluderer dernæst, at hesteholdet med de to avlshopper må karakteriseres som ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og at underskuddet ikke kan fradrages i den erhvervsmæssige bortforpagtning.

Ovenstående sag er netop interessant, da retten konkluderer, at hvis en landbrugsejendom som helhed er erhvervsmæssigt drevet, så er det ikke relevant, hvorvidt der er flere forskellige aktiviteter på landbrugsejendommen. Dette er en ret interessant konklusion idet en landbrugsejendom der som helhed er erhvervsmæssigt drevet sagtens kan indeholde selvstændige aktiviteter, som i realiteten er en hobby eller opfyldelse af andre personlige motiver for den pågældende landmand. Det kan ud af dette udledes, at spørgsmålet om hvorvidt bortforpagtning er at betragte som en selvstændig

skatteretlig aktivitet i praksis kun er relevant, hvis landbrugsejendommen som helhed ikke er erhvervsmæssigt drevet. Denne praksis vil i givet fald medføre, at en hobby på en landbrugsejendom med erhvervsmæssig bortforpagtning skattemæssigt kun er at anse som en hobby, hvis landbrugsejendommen som helhed ikke er erhvervsmæssigt drevet.

LSR af 15/01-09<sup>118</sup> omhandler ligeledes en landbrugsejendom, hvor der dels drives landbrugsdrift med dyrehold og markdrift og dels bortforpagtning. Der er ligesom i ovenstående sag tale om et tilfælde, hvor underskuddet i landbrugsdriften ikke kan rummes i overskuddet fra bortforpagtningen. Der har således været et samlet underskud for landbruget inkl. bortforpagtning i alle årene i perioden 1997-2004. Sagen vedrører netop indkomståret for 2004. Det er oplyst i sagen, at der er tale om en ejendom, som klageren har drevet siden 1968, at ejendommen har et jordtilliggende på 26,6 ha og drives med produktion af kreaturer og grise. Ca. 20 tdl. dyrkes med korn og ca. 10 ha har været bortforpagtet til braklægning. Den samlede årlige indtægt ved forpagtning har årligt udgjort ca. 32.000 kr. Det er ydermere oplyst, at forpagtningsaftalen er ophørt i 2006 på grund af ændrede EU-regler om braklægning.

Landsskatteretten kommer i denne sag frem til, at der er tale om to forskellige skatteretlige aktiviteter. Det interessante ved Landsskatterettens kendelse er den præmisse, som landskatteretten lægger til grund for dens kendelse. Landsskatteretten begrundet nemlig kendelsen med at *bortforpagtningen har omfattet en væsentlig del af ejendommens jordtilliggende og har strakt sig over et ikke ubetydeligt tidsrum*, og at den derfor skal udskilles fra klagerens øvrige landbrug. Indtægten fra bortforpagtningen skal dermed beskattes efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b. Det interessante ved Landsskatterettens begrundelse er, hvad der helt konkret skal forstås ved, at bortforpagtning ikke må vedrøre en væsentlig del af ejendommens jordtilliggende. I den konkrete sag er det ca. en tredjedel af ejendommens jordtilliggende, som er bortforpagtet. Hvor grænsen går for, hvornår der er tale om en væsentlig del af en ejendoms jordtilliggende udtaler Landsskatteretten sig ikke om. Det kan derfor ud fra den konkrete dom kun udledes, at væsentlighedskriteriet må være under en tredjedel af ejendommens samlede jordtilliggende. Det er ydermere også interessant at

---

<sup>118</sup> Journalnr. 07-00212

undersøge, hvad der helt konkret ligger i, at bortforpagtningen ikke må strække sig over et ikke ubetydeligt tidsrum.

LSR af 28/01-09<sup>119</sup> omhandler underskud ved landbrug samt opdeling af driften i landbrug og bortforpagtning. Klagen vedrører indkomstårene 2005 og 2006. Sagen vedrører en ejendom på 22,9 ha. Der er den 1. november 2005 og indtil andet aftales påbegyndt bortforpagtning af 17 ha. af landbrugsjorden. Det særlige ved forpagtningsaftalen er, at den kan opsiges skriftligt inden påbegyndelsen af et nyt kalenderår, hvorefter den ophører den følgende 1. marts.

I ovenstående sag konkluderer Landsskatteretten dog alligevel, at der ikke er tale om, at bortforpagtningen er af midlertidig karakter. *Det at bortforpagtningen kan opsiges med kort varsel*<sup>120</sup>, er dermed ikke nok i sig selv til at opfylde kriteriet for, at bortforpagtningen ikke må strække sig over et ikke ubetydeligt tidsrum. Heraf må det formodes, at det ved indgåelse af forpagtningsaftalen skal aftales, at forpagtningen vedrører et kortere tidsrum, hvis ikke forpagtningen skal udskilles fra det øvrige landbrug.

## 13.2 Værelsesudlejning

LSR af 03/10-08<sup>121</sup> omhandler ikke godkendt underskud ved landbrugsdrift for årene 2000-2002. Klageren havde i denne sag udlejet ca. 1/3 af stuehuset samt aftægtsbolig til beboelse. Udlejning af bolig er sket i sammenhæng med indgåelse af ansættelseskontrakt. Landsskatteretten fandt, *at udlejningen af boliger i det konkrete tilfælde havde en naturlig sammenhæng med ejendommens karakter*, hvilket medførte at retten anså landbrug og udlejning som en aktivitet.

---

<sup>119</sup> Journalnr. 08-01136

<sup>120</sup> Min egen fremhævelse

<sup>121</sup> Journalnr. 05-01307

16. januar 2012

LSR af 15/11-10<sup>122</sup> vedrørte ligeledes udlejning af bolig. I denne sag drejede udlejningen sig om en 2 værelses lejlighed på 66 m<sup>2</sup>. I denne sag deltog lejereren dog ikke i driften af landbruget. *Retten finder ikke at udlejningen af lejligheden indrettet i driftsbygningerne har en så nær tilknytning til landbrugsdriften, at indtægterne kan indgå i bedømmelsen af landbrugets driftsmæssige resultat.* Retten konkretiserer dernæst at, *der er lagt vægt på, at lejer ikke har fået stillet boligen til rådighed som led i ansættelsesforhold ved landbruget.*

Ud af ovennævnte to kendelser kan det konstateres at ved udlejning af en del af en landbrugsejendom, er det afgørende, hvorvidt udlejningen har en nær tilknytning til driften af landbruget, hvis landbruget og udlejning skal betragtes som en samlet skatteretlig aktivitet. Dette vil i praksis medføre, at udlejningen skal foretages som et led i et ansættelsesforhold. Udlejning af en landbrugsejendom som ikke relaterer sig til landbrugsdriften, vil dermed skatteretligt blive udskilt af landbrugsdriften og blive behandlet som en selvstændig skatteretlig aktivitet.

LSR af 09/10-08<sup>123</sup> vedrører ikke godkendt fradrag for underskud ved landbrugsvirksomhed. Klagerens primære indtægtskilde var planteprodukter, som udgjorde godt 70% af de samlede indtægter. Fåreavl udgjorde ca. 10 procent, og dernæst havde klager en forholdsvis mindre forpagtningsindtægt på 5000 kr. og en lejeindtægt på stuehus på 21.600 kr. Stuehuset var beboet af et ældre ægtepar (sælgerne), idet købet af ejendommen var betinget af, at ægteparret kunne få lov til at blive boende på ejendommen. På trods af at udlejning kun udgør 20 % af den samlede omsætning, vælger Landsskatteretten alligevel at udskille udlejning fra landbruget, idet retten ikke anser udlejning for at udgøre en del af landbrugsejendommens driftsform.

I LSR af 12/09-08<sup>124</sup> som omhandlede landbrug med planteavl, var der ligeledes en beskeden indtægt fra udlejning af hesteboks samt udlejning af en 1/3 del af en staldbygning som lagerlokale.

---

<sup>122</sup> Journalnr. 08-03601

<sup>123</sup> Journalnr. 06-02476

<sup>124</sup> Journalnr. 06-01792

Indtægten var på henholdsvis 3.000 kr. årligt for hesteboksen samt 800 kr. pr. måned for lagerlokalet. Landsskatteretten valgte også i denne sag at udskille udlejningen fra landbruget.

### 13.3 Landbrugsvirksomhed/gårdbutik

LSR af 25/09-08<sup>125</sup> vedrørte underskud ved økologisk landbrug med får samt at resultatet fra ejendommens gårdbutik var overført til klagerens ægtefælle. Skattecentret havde opdelt landbruget med får samt gårdbutikken i to aktiviteter. Klageren var af den opfattelse, at landbruget og gårdbutikken udgjorde en virksomhed, og argumenterede med at aktiviteterne havde fælles bogføring og regnskab samt, at der havde været fælles saldoafskrivning på driftsmidler. Landsskatteretten vælger i denne sag at opdele virksomheden i to aktiviteter. Landsskatterettens begrundelse for opdelingen er, at den  *eget producerede uld kun udgør en mindre del af omsætningen i gårdbutikken.*

Ud fra ovenstående kendelse er kriteriet for hvorvidt landbrugsvirksomheden og gårdbutikken skal behandles som en eller to skatteretlige aktiviteter, hvorvidt en større eller mindre del af omsætningen fra gårdbutikken kommer fra det pågældende landbrug.

### 13.4 Integreret/naturlig del af landbrugsvirksomheden

Om en landbrugsejendom skal opdeles i flere skatteretlige aktiviteter er i høj grad afhængig af, hvorvidt aktiviteterne er en integreret eller en naturlig del af det samlede landbrug.

Tfs 1989, 124 omhandler en gårdejer som drev et landbrug på ca. 11,9 ha., hvoraf 7 ha. var udlagt skov, 1 ½ ha. var udlejet, mens det resterende var anvendt til bygninger, fåre- og hønsehold.

---

<sup>125</sup> Journalnr. 06-03631

Skattemyndighederne anså fåre- og hønselholdet for at være af hobbykarakter og udskilte aktiviteten og underkendte dermed det selvangivne fradrag. Gårdejerens revisor argumenterede for, *at ejendommen efter en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse måtte anses for at være drevet forsvarligt under en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, og at ejendommen således måtte anses for at være drevet erhvervsmæssigt. Revisoren mente derfor ikke, at det var berettiget at udsondre enkelte driftsgrene fra den samlede aktivitet.* Landsretten gav klageren medhold og pointerede at da fåre- og hønselholdet var at anse for at være en integreret del af landbruget, var der ikke belæg for at udskille og behandle aktiviteten særskilt fra det øvrige landbrug.

Tfs 2008, 246 omhandlede dels en stutriverksomhed samt udlejning af hestebokse. I denne sag lægger Landsretten syns- og skønsrapporten til grund i dens afgørelse af, hvorvidt der er tale om en eller to skatteretlige aktiviteter. Syns- og skønsmanden konkluderer, at det er sædvanligt, at ledig staldkapacitet eller jordkapacitet anvendes ved opstaldning af fremmede heste, og at opstaldning af fremmede heste normalt vil blive betragtet som en integreret del af stutriverksomheden. Ydermere argumenterer syns og skønsmanden for, at det i praksis også rent økonomisk vil være vanskeligt at adskille de to aktiviteter. Dette medfører, at Landsretten finder at stutriveriet samt udlejning af hestebokse må anses for så naturligt forbundne, at der er tale om en virksomhed.

LSR af 28/10-08<sup>126</sup> vedrørte underskud ved drift af landbrug samt spørgsmål om, hvorvidt hestekørsel er en del af landbruget. Klageren drev et landbrug som var ekstensiv og i høj grad baseret på en høj selvforsyningsgrad. Klageren anvendte f.eks. heste som trækdyr i stedet for traktor. Klageren var dog også begyndt på at anvende hestene til hestevognskørsel hovedsageligt på baggrund af, at klageren havde omlagt markdriften, hvilket medførte en vis overkapacitet. Skattecentret anså hestekørslen for en selvstændig aktivitet, hvorimod klager anså hestekørslen som en integreret del af landbruget, idet hestene blev anvendt begge steder. I denne sag anser Landsskatteretten landbruget inkl. hestekørsel for erhvervsmæssigt.

---

<sup>126</sup> Journalnr. 07-03599



Ovenstående 3 domme og kendelser indikerer, at der generelt er en praksis indenfor deltidslandbrug om ikke at udskille enkelte aktiviteter og skatteretligt behandle dem særskilt, hvis den pågældende aktivitet har en naturlig eller integreret sammenhæng med landbrugsdriften som helhed.

Begrundelsen for ikke at udskille aktiviteten er i TfS 1989, 124 tillige at landbrugsejendommen som helhed er erhvervsmæssig drevet.

LSR af 22/06-11<sup>127</sup> vedrører et deltidslandbrug på 30,7 ha. Hovedparten af jordtilliggende er bortforpagtet. Selvom deltidslandmanden kunne sprede fast husdyrgødning på de forpagtede arealer og fik halmen herfra, fandt Landsskatteretten alligevel ikke, at indtægten fra bortforpagtningen kunne indregnes i resultatopgørelsen. Landsskatteretten begrundede kendelsen med, at bortforpagtningen ikke havde en nær tilknytning til landbruget.

LSR af 11/10-10<sup>128</sup> omhandler et deltidslandbrug med drift af skov og bortforpagtning. På trods af at skatteankenævnet efter en konkret vurdering anser aktiviteten bortforpagtning samt aktiviteten med drift af skov som en virksomhed, og på trods af at den udpegede skønsmand udtaler at *i den aktuelle situation er driften af skoven integreret med den øvrige drift i form af naturplanen som både vedrører skovdriften og engarealerne omkring boligejendommen. Samtidig anvendes ejendommens maskiner både i forbindelse med pleje af græsarealerne, som er bortforpagtet, og i skovdriften i forbindelse med vanding og oprydning. Da driften, som udgangspunkt, består af flere potentielle indtægtskilder vil der være en række faste udgifter (herunder regnskab og afskrivninger på maskinhus) som vedrører indtjeningen fra flere dele af driften. Der er driftsmæssige afskrivninger i forbindelse med anvendelse af maskiner til både skovning, brakpudsning og naturpleje.* På trods af skønsmandens udtalelse anser Landsskatteretten ikke at det er godtgjort at det ud fra en driftsmæssig betragtning i det konkrete tilfælde er naturligt at anse bortforpagtning og skovdrift samt øvrig drift som en virksomhed. Retten betragter bortforpagtning og skovdrift mv. som to særskilte virksomheder.

---

<sup>127</sup> Journalnr. 11-00174

<sup>128</sup> Journalnr. 08-03563

Ud fra ovenstående to kendelser må det formodentlig konkluderes, at der eksisterer en skærpet praksis i forhold til at behandle bortforpagtning som en integreret del af det øvrige landbrug. I LSR 11/10-10 er både skatteankenævnet samt syns- og skønsmanden af den opfattelse, at aktiviteterne bortforpagtning samt skov skatteretligt skal behandles som en virksomhed. Syns- og skønsmanden konkluderer ydermere, at der er tale om økonomisk afhængighed de to aktiviteter imellem. Alligevel vælger Landsskatteretten at udskille aktiviteten med bortforpagtning.

### 13.5 Økonomisk afhængighed

Et andet område som tillige vurderes at have betydning i praksis i afgørelsen af, hvorvidt en aktivitet skal vurderes særskilt eller om den pågældende aktivitet er en del af den samlede landbrugsejendom er, hvorvidt der er en økonomisk sammenhæng mellem aktiviteterne.

Tfs 2008, 1151 omfatter et deltidslandbrug på 35 tdr. land, hvoraf ca. 28 tdr. land blev anvendt til korndyrkning, mens ca. 7 tdr. land blev anvendt til afgræsning i forbindelse med stutterivirksomhed. Byretten fandt i dommen frem til, at der var sådan en økonomisk sammenhæng mellem de to aktiviteter at det økonomisk ikke var muligt at adskille henholdsvis korndyrkning og stutterivirksomheden. Dette medførte, at hele landbruget måtte betragtes som en selvstændig skatteretlig aktivitet.

Ud fra ovenstående dom må det konkluderes at hvis det økonomisk ikke er muligt at adskille forskellige aktiviteter, skal de skatteretligt behandles som en samlet skatteretlig aktivitet.

## Sammenfatning

Spørgsmålet om en landbrugsejendom udøver en eller flere aktiviteter er til stadighed mere relevant at få klarlagt. Deltidslandbrug søger kontinuerligt nye og mere alternative indtægtskilder i forhold til traditionel landbrugsdrift. Som konsekvens heraf er der opstået en vis praksis indenfor området. Praksis afhænger i høj grad af hvilken aktivitet, der konkret er tale om. Bortforpagtning må ikke omhandle en væsentlig del af ejendommens jordtilliggende eller strække sig over et ikke ubetydeligt tidsrum, hvis bortforpagtningen skal indgå i den øvrige landbrugsdrift. Udlejning af dele af en landbrugsejendom skal foretages som et led i et ansættelsesforhold og være en naturlig del af driften, for at udlejningen ikke skal behandles som en særskilt aktivitet. Ved landbrugsvirksomhed med gårdbutik er det et krav fra praksis, at en større del af omsætningen fra gårdbutikken skal komme fra landbrugsvirksomheden, for at der er tale om en samlet aktivitet.

Der eksisterer en generel praksis indenfor deltidslandbrug, som medfører, at hvis en aktivitet har en naturlig eller integreret sammenhæng med det øvrige landbrug, skal den pågældende aktivitet tillige skatteretligt anses som værende en del af det samlede landbrug. Denne praksis må dog formodes at være markant skærpet eller ikke-eksisterende, hvis aktiviteten omhandler bortforpagtning.

Der er ligeledes en praksis for, at hvis der er tale om økonomisk afhængighed mellem flere aktiviteter, så vil hele virksomheden blive betragtet som en skatteretlig aktivitet.

Der har tidligere eksisteret en praksis om ikke at opdele enkelte aktiviteter, hvis landbrugsejendommen som helhed var erhvervsmæssig drevet. Det er usikkert, hvorvidt denne praksis stadig er eksisterende, idet den var på baggrund af SD-cirkulære 489 af 10/11 1976 og før indtjeningskriteriet.

## 14. Bevisbyrden

Det er interessant at få klarlagt hvilken part som har bevisbyrden i forhold til at bevise, at deltidslandbruget er at betragte som erhvervsmæssigt. Den typiske proces er som bekendt, at et deltidslandbrug som giver underskud kommer i søgelyset hos skat. Skat har bemyndigelse til at anse landbruget for ikke-erhvervsmæssigt og dermed nægte fradrag. Hvis Skat ikke anser deltidslandbruget for erhvervsmæssigt, er det dermed op til ejeren af deltidslandbruget at løfte bevisbyrden. Der er hermed i disse sager tale om omvendt bevisbyrde, idet det er den erhversdrivende og ikke skat, som skal kunne dokumentere, at deltidslandbruget skal anses som erhvervsmæssigt.

Ud fra de gennemgåede domme og kendelser fra praksis er det bemærkelsesværdigt, at SKAT stort set altid finder et deltidslandbrug for ikke erhvervsmæssigt drevet, såfremt det ikke har udsigt til at give overskud.

### 14.1 Overskudskriteriet

Som nævnt er det overskudskriteriet som Skat i næsten samtlige sager ligger til grund, når SKAT anser et deltidslandbrug for ikke at være erhvervsmæssigt drevet. Det er dog ikke et entydigt overskudsbegreb som skat anvender. SKATs afgørelser er baseret på forskellige udtryk for en virksomheds indtjening og rentabilitet jf. nedenfor:

”At Skat tager udgangspunkt i de fremtidige forventninger til driften hermed også rentabilitetsbetragtningen.”

16. januar 2012

”At på baggrund af de historiske konstaterede underskud har landbruget, som det har været drevet ikke udsigt til at blive overskudsgivende”

”At der ikke er de store udsigter til rentabilitet på hverken kort eller lang sigt”

”At denne virksomhed ikke er økonomisk rentabel og at der heller ikke i fremtiden er udsigt til overskud efter driftsøkonomiske afskrivninger”

Ud fra ovenstående bliver det nok ikke mindre forvirrende at være deltidslandmand. Skattecentrene har i en lang række afgørelser begrundet dels med, at driften ikke har udsigt til at blive overskudsgivende og dels med manglende rentabilitet. I nogle sager har skattecentrene udelukkende begrundet med, at deltidslandbruget ikke anses som erhvervsmæssigt på baggrund af rentabilitetsbetragtningen. Det må anses for bemærkelsesværdigt, at skattecentrene i så høj grad anvender begrebet rentabilitet samt rentabilitetsbetragtning, idet der som bekendt ikke eksisterer noget direkte rentabilitetskrav til deltidslandbrug, men kun et krav om, at det i løbet af en årrække skal kunne præstere et positivt resultat efter driftsmæssige afskrivninger.

Selvom skattecentrene i næsten alle sagerne har begrundet deres ansættelse på baggrund af manglende udsigt til overskud eller rentabilitet har de dog også i en lang række sager ydermere begrundet deres afgørelse med henvisning til deltidslandbrugets mangel på omfang og intensitet, og at landbruget er betinget af, at landmanden og ægtefællen har stabile indtægter fra anden side til at finansiere underskuddet. Endvidere lægger SKAT vægt på om driften udspringer af private interesser samt driftens tilrettelæggelse.

16. januar 2012

Det er interessant, at skattecentrene ikke bruger kriteriet om, at landbruget ikke lever op til at være teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt og sædvanligt drevet. I LSR 26/05-09<sup>129</sup> udtaler skattecentret ligefrem, at *skattecentret har ikke ekspertise til at vurdere, hvorvidt driften er teknisk landbrugsfaglig forsvarligt drevet*. Dette medfører, at Landsskatteretten i dens kendelse ligger til grund, at landbruget er teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt drevet.

I LSR af 10/12-10<sup>130</sup> anfører skatteankenævnet i deres afgørelse, at *det foreligger ikke overfor skatteankenævnet fra fagkyndig person oplyst, om driften af ejendommen bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok har været drevet på en sædvanlig og forsvarlig måde*. Landsskatteretten ligger alligevel til grund, at landbruget er teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. I LSR 23/02-10<sup>131</sup> ligger Landsskatteretten også til grund for dens kendelse, at landbruget er teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt drevet.

Såfremt ikke andet er bevist tager retten udgangspunkt i, at deltidslandbruget er teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt drevet. I forhold til dette kriterium er der ligefrem bevisbyrde. Dvs. at udgangspunktet er, at landbruget lever op til dette kriterium medmindre andet er bevist. Idet skattecentrene ikke konkret anfægter deltidslandbrugets teknisk-forsvarlige drift i deres afgørelse om, hvorvidt de anser det pågældende landbrug for erhvervsmæssig, er det i praksis ikke relevant medmindre deltidslandmanden vælger at udpege syn og skøn.

Selvom deltidslandmanden ikke behøver at bevise, at deltidslandbruget er teknisk og landbrugsfagligt forsvarligt drevet er det dog stadigvæk deltidslandmanden, som er nødt til at løfte bevisbyrden i forhold til at kunne dokumentere, at deltidslandbruget har udsigt til at kunne blive overskudsgivende. Dette kan deltidslandmanden f.eks. gøre ved at udpege en syns- og skønmand. Det interessante ved dette er at syns- og skønsmænd vil gennemgå både om deltidslandbruget er teknisk og landbrugsfagligt forsvarligt drevet samtidig med, om det har udsigt til at blive

---

<sup>129</sup> Journalnr. 09-00733

<sup>130</sup> Journalnr. 10-02204

<sup>131</sup> Journalnr. 09-03288

overskudsgivende. Dermed bliver det i praksis deltidslandmanden, som er den eneste der kan bevise om deltidslandbruget ikke er forsvarligt og sædvanligt drevet ved at udpege en skønsmand.

### **Sammenfatning**

Der er omvendt bevisbyrde i forhold til at dokumentere, at deltidslandbruget lever op til overskudskriteriet. Dvs. at det er den enkelte landmand, som skal kunne dokumentere, at landbruget vil kunne give overskud. Der er derimod ligefrem bevisbyrde i forhold til kriteriet om, at landbruget skal leve op til at være drevet teknisk-landbrugsfaglig forsvarligt og sædvanligt.

Skattemyndighederne anvender stort set kun overskudskriteriet som begrundelse for at anfægte et deltidslandbrugs erhvervsmæssige status. Deltidslandmanden kan for at dokumentere, at landbruget lever op til overskudskriteriet udpege syn og skøn. Syns- og skønsmanden kommer i syns- og skønsrapporten ind på dels landbrugets evne til at genere overskud på sigt, samt om landbruget lever op til den teknisk-landbrugsfaglige forsvarlige og sædvanlige drift. Dermed bliver det i praksis deltidslandmanden som indirekte kan dokumentere, at landbruget ikke lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfaglig forsvarligt og sædvanligt.

## 15. Konklusion

Formålet med afhandlingen var at undersøge, hvorvidt det er muligt at opstille operationelle kriterier for, hvornår et deltidslandbrug skatteretligt anses for erhvervmæssigt drevet. Endvidere vil jeg se på om den skatteretlige afgrænsning afhænger af, om deltidslandbruget er overskudsgivende eller underskudsgivende.

Det har ikke været muligt at finde overskudsgivende deltidslandbrug, da samtlige domme og kendelser vedrører underskudsgivende deltidslandbrug.

Forud for selve analysen beskrev jeg dels den generelle afgrænsning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed samt beskatningsreglerne for henholdsvis erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed.

Det er ikke muligt ud fra lovgivningen at finde en definition på begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed. Dette medfører, at afgrænsningen skal foretages på baggrund af en vurdering af hovedformålet med virksomheden. Ved selvstændig erhvervsvirksomhed vil hovedformålet være at opnå en fortjeneste, hvorimod hovedformålet ved ikke-erhvervmæssig virksomhed primært er at pleje personlige interesser for den pågældende aktivitet.

Ovenstående afgrænsning er relevant i forhold til de beskatningsregler, som er gældende for henholdsvis erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed. De væsentligste forskelle på beskatningsreglerne for erhvervmæssig virksomhed eller ikke-erhvervmæssig virksomhed er følgende:



1) Underskud kan ved erhvervsmæssig virksomhed fradrages i øvrig personlig indkomst eller fremføres i fem år til senere modregning i positiv personlig indkomst. Underskud ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed kan hverken modregnes i anden personlig indkomst eller fremføres til modregning i senere års overskud.

2) Erhvervsmæssige virksomheder kan vælge at blive beskattet efter personskatteoven, virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen med eller uden tilvalg af konjunkturudligningsordningen og dermed forbedre muligheden for opsparring, konsolidering og indkomstudjævning.

Vurderingen af om et deltidslandbrug lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt foretages på baggrund af landbrugets drift i forhold til dets art, beliggenhed og størrelse.

Praksis statuerer, at deltidslandbruget omsætnings/omkostningsniveau er særdeles relevante i forhold til at vurdere om deltidslandbruget lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Et sædvanligt omsætnings/omkostningsniveau medfører, at landbruget vil være at betegne som erhvervsmæssigt. Derimod vil en lav omsætning, for høje omkostninger, for store investeringer i forhold til landbruget størrelse eller et generelt misforhold mellem omsætningen og omkostningerne være parametre, som medfører, at landbruget ikke lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt og som dermed fratager landbruget sin erhvervsmæssige status.

En produktion som er lavere end det sædvanlige og/eller normale i forhold til landbrugets art, beliggenhed og størrelse, og som kan henføres til landmandens manglende evner, kompetencer eller kapitalgrundlag vil kunne medføre, at deltidslandbruget får frataget sin status som erhvervsmæssig.

Derimod vil lav intensitet, omfang eller ringe omsætning ikke være grundlag for, at et deltidslandbrug får frataget sin status som erhvervsmæssig, hvis det er en naturlig følge af landbrugets beskedne størrelse.

Indtjeningskravet har gennem årene gennemgået en markant udvikling. Tidligere var retstillingen præget af SD-cirkulære 489 af 10/11 1976 om lystgårdspraksis, som var udstedt af Statsskattedirektoratet. Lønsomheden havde her kun en mindre betydning ved vurderingen af landbrugets erhvervsmæssige status. I dag er der enighed om, at indtjeningen skal ses som resultatet efter driftsmæssige afskrivninger men før renter og driftsherreløn.

Der stilles mindre krav til indtjening og rentabilitet for deltidslandbrug end for andre virksomheder. Øvrige virksomheder skal i modsætning til deltidslandbrug kunne dække renter til fremmedkapitalen plus en egenkapitalforrentning samt driftsherreløn på længere sigt. Deltidslandbrug skal kun kunne opnå et positivt resultat af den primære drift i løbet af en længere årrække.

Bygninger afskrives med 2-4 % p.a. og maskiner og inventar afskrives med 10-15 % p.a. Ved ældre og nedslidte bygninger og maskiner må afskrivninger fastsættes til meget beskedne beløb. Dog er det ikke muligt helt at undlade at foretage afskrivninger.

Ved fastlæggelsen af om et landbrug har udsigt til vedvarende overskud, er det forventningerne i de omhandlede indkomstår, som har betydning. Dette medfører, at selvom deltidslandbruget efterfølgende ved sagens afgørelse har udsigt til vedvarende overskud, influerer det ikke på Landsrettens afgørelse af, hvorvidt landbruget de omhandlede år skatteretligt er at anse som erhvervsmæssigt.

16. januar 2012

Vurderingen af om en landbrugsvirksomhed har været erhvervmæssigt drevet, skal foretages på baggrund af driften og driftsformen i de omhandlede indkomstår, *medmindre disse var præget af ekstraordinære begivenheder* eller af, at virksomheden var i en start-/indkøringsfase. Praksis stiller strenge krav til de ekstraordinære begivenheder, som der skal være tale om. Således er den eneste sag, hvor praksis har set bort fra de pågældende indkomstår været på baggrund af en ekstern begivenhed i form af ekspropriation.

Hvis driften er blevet omlagt i de påklagede indkomstår, og der efter omlægningen er udsigt til økonomisk overskud, er praksis villig til at statuere erhvervmæssig virksomhed. Dette desuagtet at landbruget i en længerevarende årrække har givet underskud. Hvis landbruget i de påklagede indkomstår er omlagt eller inde i en indkøringsperiode, og landbruget efterfølgende ophører inden for en kortere tidshorisont, er praksis villig til at se bort fra den teknisk-landbrugsfaglige målestok om, at landbruget skal være sædvanlig og forsvarligt drevet samt overskudskriteriet. Tidshorisonten må formodes at være ca. 4-5 år.

Der eksisterer som sådan ikke noget forventningsprincip. Dette gør sig gældende både for de deltidslandbrug, som tidligere er blevet anset for erhvervmæssige af Landsskatteretten samt i de tilfælde, hvor deltidslandbruget gennem mange år ikke er blevet anfægtet af skattemyndighederne. Klageren kan dog ved en tidligere kendelse have en forventning om godkendelse af driften også i nogle år fremover. Hvilket må formodes at være mindre end 4-5 år.

Landbruget størrelse og omfang har en vis betydning i afgørelsen af, hvorvidt Landsskatteretten anser landbruget for erhvervmæssigt. Det er dog ikke et moment, som generelt vil kunne stå alene i afgørelsen men derimod et yderligere kriterium, som landsretten kan lægge til grund for dens afgørelse.

En landsbrugsmæssig uddannelse er ikke i sig selv ensbetydende med, at landbruget skatteretligt er at anse for erhvervsmæssigt. Ud fra praksis medfører en landbrugsmæssig uddannelse dog, at landmanden har lettere ved at få landbruget anset som teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Samtidig med dette har landbruget lettere ved at leve op til indtjeningskravet. Der synes også en tendens til, at landbrug med ansat arbejdskraft har lettere ved at blive anset som erhvervsmæssigt. Derimod kan det ikke udledes fra praksis, at landbrugsfaglige kurser har indflydelse på den skatteretlige vurdering af landbruget erhvervsmæssige status.

Ud fra praksis synes der ikke at være forskel på, hvorvidt landbrugsejendommen består af henholdsvis hovedsageligt dyrehold eller planteavl. Derimod synes der at være en mildere praksis i forhold til landbrug, som både indeholder dyrehold samt planteavl, og en strengere praksis for at godkende stutierier som erhvervsmæssig virksomhed.

Spørgsmålet om en landbrugsejendom udøver en eller flere aktiviteter er til stadighed mere relevant at få klarlagt. Deltidslandbrug søger kontinuerligt nye og mere alternative indtægtskilder i forhold til traditionel landbrugsdrift. Som konsekvens heraf er der opstået en vis praksis indenfor området. Praksis afhænger i høj grad af, hvilken aktivitet der konkret er tale om. Bortforpagtning må ikke omhandle en væsentlig del af ejendommens jordtilliggende eller strække sig over et ikke ubetydeligt tidsrum, hvis bortforpagtningen skal indgå i den øvrige landbrugsdrift. Udlejning af dele af en landbrugsejendom skal foretages som et led i et ansættelsesforhold for dermed at være en naturlig del af driften, for at udlejningen ikke skal behandles som en særskilt aktivitet. Ved landbrugsvirksomhed og gårdbutik er det et krav fra praksis, at en større del af omsætningen fra gårdbutikken skal komme fra landbrugsvirksomheden for, at der er tale om en samlet aktivitet.

Der eksisterer en generel praksis indenfor deltidslandbrug, som betyder, at hvis en aktivitet har en naturlig eller integreret sammenhæng med det øvrige landbrug, skal den pågældende aktivitet tillige skatteretligt anses som værende en del af det øvrige landbrug. Denne praksis må dog formodes at være markant skærpet eller ikke-eksisterende, hvis aktiviteten omhandler bortforpagtning.

Der er ligeledes en praksis for, at hvis der er tale om økonomisk afhængighed mellem aktiviteterne, så kan det også medføre, at aktiviteterne skatteretligt skal behandles som en samlet virksomhed.

Der er omvendt bevisbyrde i forhold til at dokumentere, at deltidslandbruget lever op til overskudskriteriet. Dvs. at det er den enkelte landmand, som skal kunne dokumentere, at landbruget vil kunne give overskud. Der er derimod ligefrem bevisbyrde i forhold til kriteriet om, at landbruget skal leve op til at være drevet teknisk-landbrugsfaglig forsvarligt og sædvanligt.

Skattemyndighederne anvender stort set kun overskudskriteriet som begrundelse for at anfægte et deltidslandbrugs erhvervmæssige status. Deltidslandmanden kan for at dokumentere, at landbruget lever op til overskudskriteriet udpege syn og skøn. Syns- og skønsmændene kommer i syns- og skønsrapporten ind på dels landbrugets evne til at generere overskud på sigt, samt om landbruget lever op til den teknisk-landbrugsfaglige forsvarlige og sædvanlige drift. Dermed bliver det i praksis deltidslandmanden, som kan dokumentere, at landbruget ikke lever op til at være drevet teknisk-landbrugsfaglig forsvarligt og sædvanligt.

## 16. Perspektivering

Ud fra arbejdet med opgaven er jeg stødt på følgende to problematikker:

Underskud ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed kan hverken modregnes i anden personlig indkomst eller fremføres til modregning i senere års overskud. Det typiske ved opstart af en virksomhed er en vis periode med underskud. Bliver virksomheden underkendt som erhvervsmæssig virksomhed, har den dermed ikke mulighed for at modregne tidligere års underskud i efterfølgende års overskud. I den forbindelse kunne det være relevant at undersøge muligheden for at opstille operationelle kriterier for senere ret til modregning af underskud i senere års overskud.

Som nævnt har det ikke været muligt at finde en dom eller kendelse som vedrører et overskudsgivende deltidslandbrug. Det kunne være interessant at undersøge hvorvidt et deltidslandbrug indeholdende flere forskellige aktiviteter, såvel erhvervsmæssigt som ikke-erhvervsmæssigt, i skattemæssig henseende samlet set vil blive statueret som en erhvervsmæssig virksomhed.

## 17. Litteratur

### Bøger

- Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø: "Retskilder og Retsteorier", 2. udgave 2008, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Ole Aagesen, Chr. Beck, Henrik Gam og Leif Normann Jeppesen: "Skatteret", 31. udgave 2004, Kommuneinformation.
- Jørgen Ravn Elkjær og Kristian Hjulsager: Årsrapport og virksomhedsanalyse, 4. udgave, Forlaget Thomson
- Søren Hjorth og Jens Jul Jacobsen: "Skat for landmænd", 2. udgave 2011, Landbrugsforlaget.
- Danmarks Statistik: Statistisk Årbog 2011,

### Artikler

- Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, notat fra Skatteretsrådet, SKAT, publikationer-februar 2001.  
Artiklen kan hentes på følgende adresse: <http://www.skm.dk/publikationer/skat/1595/1596/>
- Peter Wied Nellesmann: Skattekartoteket, Kapitel 27 Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtagere og hobby, maj 2009.  
Artiklen kan hentes på følgende adresse: <http://skt.magnus.dk/~media/SKT/kap27.aspx>

Danske Deltidslandmænd: Beretning fra formanden Niels Pedersen Qvist og næstformanden Tonny Hansen ved Danske Deltidslandmænds årsmøde 29. oktober 2011.

Artiklen kan hentes på følgende adresse: [www.lfmedlem.dk/sektioner](http://www.lfmedlem.dk/sektioner)

## **Kommentarer og litteratur som alle er hentet fra Magnus**

### **Skatteministeriet**

- SM af 17/02 2009, 09-032170

TfS 2009, 316

Erhvervsmæssig virksomhed

- SKM af 07/04 2006, Spm. nr. 289

TfS 2006, 524

- SKM af 01/08 1994, 15.92-78-202 TfS 1994, 583 skatteministeriets kommentar til TfS 1994,364

### **Øvrige**

- JUS 2011, 4 – Hobbylandbrug – forventelige indtægter – flere indkomsttyper

Af advokat (H) cand.merc. (R) Tommy V. Christiansen

Kommentering af TfS 2011,184 vestre landsrets dom af 15/12.2010

- JUS 2004, 44 – Hobbylandbrug af advokat (H) cand.merc. (R) Tommy V. Christiansen

- JUS 2005, 41 – Mindre landbrug af advokat (H) cand.merc. (R) Tommy V. Christiansen

### **Internetsider**

- [www.magnus.dk](http://www.magnus.dk)

- [www.afgorelsesdatabasen.dk](http://www.afgorelsesdatabasen.dk)

- [www.skat.dk](http://www.skat.dk)

- [www.lf.dk](http://www.lf.dk)



## **Domme og kendelser anvendt i analysen**

### **Domme**

#### **Højesteret**

TFS 1994,364

TFS 2004, 822

TFS 2007, 157

#### **Landsretten**

TFS 2004, 788

TFS 2007, 845

TFS 2008, 246

TFS 2011, 184

#### **Byretten**

TFS 2008, 1151

TfS 2009,208

### **Kendelser**

#### **Landsskatteretten**

Tfs 1989, 124

TFS 1990, 417

TFS 1997, 789

TFS 1999, 48

TfS 2006, 152

LSR af 12/09-08 journalnr. 06-01792

LSR af 24/09-08 journalnr. 06-00838

LSR af 25/09-08 journalnr. 06-03631

LSR af 03/10-08 journalnr. 05-01307  
LSR af 09/10-08 journalnr. 06-02476  
LSR af 27/10-08 journalnr. 06-00396  
LSR af 28/10-08 journalnr. 07-03599  
LSR af 05/11-08 journalnr. 06-04335  
LSR af 07/11-08 journalnr. 06-01158  
LSR af 14/11-08 journalnr. 07-00807  
LSR af 10/12-08 journalnr. 06-03006  
LSR af 15/01-09 journalnr. 07-00212  
LSR af 28/01-09 journalnr. 06-02237  
LSR af 28/01-09 journalnr. 08-01136  
LSR af 07/05-09 journalnr. 07-01224  
LSR af 26/05-09 journalnr. 08-00275  
LSR af 26/05-09 journalnr. 09-00733  
LSR af 04/06-09 journalnr. 08-02412  
LSR af 16/09-09 journalnr. 08-01722  
LSR af 09/12-09 journalnr. 09-02657  
LSR af 04/02-10 journalnr. 09-03246  
LSR af 23/02-10 journalnr. 09-03288  
LSR af 11/03-10 journalnr. 09-03301  
LSR af 18/05-10 journalnr. 08-00830  
LSR af 02/06-10 journalnr. 09-02631  
LSR af 11/08-10 journalnr. 10-01189  
LSR af 11/10-10 journalnr. 08-03563  
LSR af 15/11-10 journalnr. 08-03601  
LSR af 10/12-10 journalnr. 10-02204  
LSR af 11/01-11 journalnr. 09-00345  
LSR af 23/05-11 journalnr. 08-02155  
LSR af 22/06-11 journalnr. 11-00174

## 18. Bilag

### Bilag 1

#### Afskrivninger

I nedenstående domme og kendelser er afskrivninger fastlagt på bygninger samt inventar/maskiner, på baggrund af en syns og skønsmand.

#### Bygninger

LSR af 15/01-09 Journalnr. 07-00212	3 %
LSR af 14/11-08	2 %
LSR af 07/05-09 Journalnr. 07-01224	2,5 %
TfS 2009, 208	2 %

TfS 2008, 1151 – I denne sag vælger syns- og skønsmanden lineær afskrivning over 35 år, hvilket medfører en afskrivningsprocent på 2,9 %.

TfS 2007, 157 – Syns og skønsmanden anser det for at være i underkanten, at deltidslandmanden i sit regnskab kun har afskrevet med 2 %, idet han sammenligner det med af Statens jordbrugsøkonomiske Institut/Fødevarerøkonomisk Instituts anbefaling, som er 4 %. Han kommer dog ikke nærmere ind på, hvilken afskrivningssats som han anser for at være den mest retvisende.

#### Inventar/maskiner

LSR af 15/01-09 Journalnr. 07-00212	10 %
LSR af 07/05-09 Journalnr. 07-01224	10 %
TfS 2007, 845	10 %

TfS 2008, 1151 – Syns og skønsmanden tager udgangspunkt i landbruget rådgivningscenters anbefaling om at anvende saldoafskrivning med 10-15% pr. år. på restsaldoen. Da der i den konkrete sag var tale om brugte maskiner valgte syns- og skønsmanden at anvende 15% pr. år.

16. januar 2012

TfS 2007, 157 – Syns- og skønsmanden anser det for det for at være i underkanten, at deltidslandmanden i sit regnskab kun har afskrevet med 5%, idet han sammenligner det med det af Statens jordbrugsøkonomiske Institut/Fødevarerøkonomisk Instituts anbefaling, som er 15 %. Han kommer dog ikke nærmere ind på, hvilken afskrivningssats som han anser for at være den mest retvisende.

### **Domme og kendelser hvor retten fastsætter afskrivninger**

TFS 2004, 788 - Landsretten er af den opfattelse, at på baggrund af maskinernes og driftsbygningernes alder og forfatning kan værdiforringelserne og dermed afskrivningerne fastsættes til meget beskedne beløb. Beløbets størrelse bliver dog ikke nærmere konkretiseret i landsrettens bemærkninger og begrundelse. Landsretten kommer dermed frem til at de driftsmæssige afskrivninger ikke kan sættes til 0 kr.

LSR af 11/03-10 – Landsskatteretten vælger på baggrund af oplysningerne i sagen om driftsbygningernes og maskinernes alder og stand, at forringelserne og dermed afskrivningerne må fastsættes til meget beskedne beløb. Beløbets størrelse bliver dog ikke nærmere konkretiseret i landsskatterettens bemærkninger og begrundelse. Det bliver dog af landsskatteretten fastlagt at afskrivningerne ikke som sket i indkomståret 1998 kan sættes til 0 kr.

## Bilag 2

Jeg har opdelt 39 domme og kendelser i 4 grupper på baggrund af deltidslandbrugets drift. Gruppe 1 er fortrinsvist med afgrøder. Gruppe 2 omhandler hovedsageligt dyrehold. Gruppe 3 er kombineret afgrøder og dyrehold og gruppe 4 er stutteri.

### Domme og kendelser indenfor driftsformer

#### Gruppe 1 - Afgrøder

LSR af 26/05-09 journalnr. 08-00275	erhverv
LSR af 26/05-09 journalnr. 09-00733	erhverv
LSR af 04/02-10 journalnr. 09-03246	erhverv
LSR af 11/03-10 journalnr. 09-03301	erhverv
LSR af 15/11-10 journalnr. 08-03601	erhverv
LSR af 11/01-11 journalnr. 09-00345	erhverv
LSR af 23/05-11 journalnr. 08-02155	erhverv
TfS 2007,845	hobby
LSR af 12/09-08 journalnr. 06-01792	hobby
LSR af 05/11-08 journalnr. 06-04335	hobby
LSR af 07/11-08 journalnr. 06-01158	hobby
LSR af 04/06-09 journalnr. 08-02412	hobby
LSR af 11/10-10 journalnr. 08-03563	hobby
LSR af 10/12-10 journalnr. 10-02204	hobby

#### Gruppe 2 – Dyrehold

TfS 2004,788	erhverv
LSR af 28/10-08 journalnr. 07-03599	erhverv
LSR af 28/01-09 journalnr. 08-01136	erhverv

16. januar 2012

LSR af 16/09-09 journalnr. 08-01722	erhverv
TfS 2004,822	hobby
TfS 2007,157	hobby
LSR af 27/10-08 journalnr. 06-00396	hobby
LSR af 15/01-09 journalnr. 07-00212	hobby
LSR af 07/05-09 journalnr. 07-01224	hobby

### **Gruppe 3 - Kombineret afgrøder og dyrehold**

LSR af 24/09-08 journalnr. 06-00838	erhverv
LSR af 03/10-08 journalnr. 05-01307	erhverv
LSR af 09/10-08 journalnr. 06-02476	erhverv
LSR af 14/11-08 journalnr. 07-00807	erhverv
LSR af 10/12-08 journalnr. 06-03006	erhverv
LSR af 28/01-09 journalnr. 06-02237	erhverv
LSR af 23/02-10 journalnr. 09-03288	erhverv
LSR af 22/06-11 journalnr. 11-00174	erhverv
LSR af 25/09-08 journalnr. 06-03631	hobby
LSR af 18/05-10 journalnr. 08-00830	hobby

### **Gruppe 4 – Stutteri**

TfS 2009,208	erhverv
TfS 2006,152	hobby
TfS 2008,246	hobby
TfS 2008,1151	hobby
LSR af 09/12-09 journalnr. 09-02657	hobby
LSR af 11/08-10 journalnr. 10-01189	hobby