

SKAT

Erhvervsmæssig juletræsproduktion eller hobbyvirksomhed – skattemæssig set

Af Kaj Østergaard

Dansk juletræsdyrkerforening har i gennem hele sin eksistensperiode ydet rådgivning i forbindelse med behandling af sager, hvor offentlige myndigheder stiller spørgsmål i forbindelse med driften af en juletræs- og pyntegrøntejendom. Der er tale om mange forskellige typer af problemstillinger. Det kan være i forbindelse med tolkning af landbrugsloven, skattelovgivningen, fortidsmindeforvaltningen, naturbeskyttelsesloven, skovloven og hermed beslægtede typer af lovgivning og rammevilkår for drift af vores ejendomme. Ligeledes har vi konsulentopgaver i forbindelse med fredningssager, førtidspensionering, bodelinger og arvesager, samt naturligvis vurderinger i forbindelse med salg af ejendomme. I de senere år har vi fået henvendelser i et stigende antal skattesager, hvor myndighederne stiller spørgsmålstegn ved om ejendomme er en erhvervsvirksomhed eller en hobbyvirksomhed. Denne artikel vil se på nogle af de problemstillinger, som indgår ved vurdering af denne type sager.

Sagstyper

Langt hovedparten af sagerne omhandler mindre landbrugsejendomme med et arealtilliggende på mellem 5 og 30 ha. Typisk for sagerne er også, at ejeren bor på ejendommen, men har sin hovedindkomst udenfor ejendommen. Oftest er der tale om et vellønnet funktionærjob i en nærliggende større by. Sagerne er også typiske ved, at SKAT rejser sagerne, når ejendommen gen-

nem en årrække har givet et driftmæssigt underskud. Dansk Juletræsdyrkerforening har tidligere haft drøftelser med Skatteministeriet, så derfor ser vi ikke mere sager, hvor en nyttilplantet ejendom giver underskud i de første 6-8 år efter start af juletræsproduktion. Derimod er der ofte tale om sager, hvor ejendommen forsat giver et negativt resultat 8-12 år efter opstart af juletræs- eller klippegrøntproduktion.

Sagen rejses

Sagen starter som regel med, at SKAT underkender ejerens selvangivelse, og forhøjer den skattepligtige indkomst med det underskud, som er trukket fra på selvangivelsen. Det er ikke ualmindeligt, at SKAT går op til 3 år tilbage, og således kræver forhøjelse af skattegrundlaget for flere år. Det er her vores erfaring – og råd til ejeren – at man straks bør gå i dialog med de lokale skattefolk, og ikke med det samme sende sagen videre til andre ligningsmyndigheder eller skatteankenævnet. Vi har eksempler på, at en fornuftig dialog med de lokale skattefolk, kan medføre mindelige løsninger med et fornuftigt indhold. Men lykkes dette ikke indgiver ejeren en klage over skatteansættelsen og sagen går videre til skatteankenævnet.

Forberedelse af behandlingen i skatteankenævnet

Inden sagen behandles i skatteankenævnet bør der foretages en række vurderinger og sammenskrivninger. Grundlaget herfor er indholdet i den skrivelse, som SKAT har udfærdiget i forbindelse med deres forhø-

jelse af den skattepligtige indkomst. Normalt vil en forberedelse indeholde følgende elementer:

1. Vurdering af om ejendommens drift er teknisk landbrugsfaglig forsvarlig
2. Vurdering af om ejendommens drift er tilrettelagt med henblik på et rimeligt driftsresultat
3. Vurdering af om driften selv efter en længere årrække ikke vil blive overskudsgivende

Der kan herudover være andre forhold af mere specifik art for den konkrete ejendom. Dette kan f.eks. være aftægtsforpligtelser, som er fastlagt i forbindelse med overtagelse af ejendommen eller andre byrder, som har sin baggrund i en billigere erhvervelse.

Teknisk landbrugsfaglig forsvarlig drift

Ejendommen gennemgås systematisk for at vurdere den aktuelle dyrkningstilstand samt de foretagne plejetiltag. Følgende forhold undersøges:

- Arealvalg i relation til træart og dyrkningsmetode
- Tilplantningens udformning i relation til rationel drift
- Ukrudtsbekæmpelse
- Insektbekæmpelse
- Træernes næringsstofftilstand
- Tyndingsintensitet i klippebevoksninger
- Anlæg af læssepladser og andre hjælpeforanstaltninger



SKAT

Ved vurderingen sammenlignes med de normer, der er normale for den pågældende lokalitet. I langt de fleste sager konstaterer man, at den teknisk landbrugsfaglige drift er i orden, men det kan dog forekomme, at kulturer er så forsømte, at dette ikke er tilfældet. For eksempel vil en kultur med 2-3 meter høje nordmannsgraner, hvor der ikke er hugget juletræer, og hvor træerne har et gulligt præg ikke kunne betegnes som forsvarlig, selv om ejeren hævder, at der er god efterspørgsel efter toptræer til byggemarkeds kæder i Tyskland.

Et særligt forhold som skattemyndighederne er opmærksomme på er jagt. I langt de fleste tilfælde, er der ikke nogen jagtlejeindtægt på denne type ejendomme. I mange tilfælde går ejeren som oftest selv på jagt, og er dette ikke tilfældet er der måske en naboaftale om nogle modydelse. Men såfremt der i driften er foretaget tiltag, som udelukkende har til formål at forbedre biotopen for vildtet, eller der direkte er anlagt fodermarker, fasan volierer og lignende, vil det virke negativt på den samlede vurdering. Nu er der ikke nødvendigvis disharmoni mellem en rationel juletræproduktion og et godt jagtrevir, men holder man f.eks. igen med ukrudtsbekæmpelsen for at skabe gode fødemuligheder og skjul for fasaner, har SKAT måske ret i en stor del af deres påstande.

Driften er tilrettelagt med henblik på et rimeligt overskud

Produktion af juletræer, klippegrønt og skovprodukter har en lang planhorisont. Det er alle akkumulerende afgrøder. Det er derfor helt naturligt, at nyetablerede ejendomme ikke kan give noget positivt resultat i en årrække. Dette er jo også baggrunden for, at det offentlige ved skovrejsning giver indtægtskompensation i op til 20 år. Ved de tre typiske produktionsgrene er tidsperioden fra investering til indtægt:

Juletræer	6 - 9 år
Klippegrønt	8 - 11 år
Vedproduktion	25 - 35 år

Normalt må man forvente et positivt driftsresultat 6-8 år efter anlæg. Men det kan dog

forekomme at konjunkturerne er sådan, at høstindtægterne ikke er tilstrækkelige til at skabe et positivt resultat, såfremt man samtidig genplanter. Vi har set ejendomme, som er rimeligt veldrevne, men som i årene 1999-2004 ikke kunne give et rimeligt overskud, når man samtidig ønskede at genplante. Da der går forholdsvis lang tid mellem etablering og høst, kan ejeren ikke klandres for, at konjunkturerne er så uheldige, at høsttidspunktet indtræder når priserne er under fremstillingsprisen. Et særligt element i denne vurdering er cykliske produktioner. De fleste er interesseret i en nogenlunde jævn produktion uden de helt store udsving. En on/off juletræproduktion, hvor en ejendom vil have overskud i de tre til fire høstår, for derefter at have underskud i de efterfølgende 5-6 år vil altid tiltrække sig SKATs opmærksomhed. Det bør derfor tilstræbes, at driften tilrettelægges, så der er en jævn aldersklassefordeling med kontinuerlig balance mellem indtægter og udgifter på ejendomsniveau. Dette vil også ud fra en afsætningssynsvinkel være at foretrække. Denne udjævning af store indkomstmæssige udsving kan også ske på andre måder, herunder sammensætningen af forskellige træarter, løbende indplantning og en for-

nuftig fordeling mellem klippegrøntproduktion og juletræproduktion.

Vurdering af om driften selv efter en længere årrække ikke vil blive overskuds-givende.

På dette område har vi erfaring for, at det især er en analyse af driftsregnskabet, der tæller. De løbende udgifter til hjælpeoffer, planter og naturlig forekommende aktiviteter i forbindelse med den løbende drift, volder sjældent vanskeligheder for SKAT at vurdere korrekt. Ligeledes er det også helt naturligt, at SKAT spærrer øjnene op, når der efter indkøb af f.eks. 25.000 nordmannsgranplanter ikke 6-8 år senere kan sælges mere end 5-10.000 juletræer. Nu kunne der jo så stå en velproducerende klippebevoksning tilbage, men når arealet er næsten tomt for træer, er der et forklaringsproblem. Selv om det kan være nødvendigt at skrotte mange ubrugelige træer, skal der en god forklaring til i dette eksempel. Men det der især kommer ind under denne vurdering er



kapacitetsomkostningerne. Fra de mange sager er det interessant at se på følgende:

- Maskiner
- Bygninger – herunder bygningsafskrivninger
- Faste lønninger eller lignende
- Blandede driftsaktiviteter på ejendommen

Maskiner

Der skal være et rimeligt forhold mellem investeringerne og det tilplantede areal. En samlet maskininvestering på mellem ½ og 1 million kr. til en juletræejendom på 4 ha, er nok lige i overkanten. Der findes ikke normer vedrørende maskiner for, hvad der er nødvendigt i forhold til arealet. Vi arbejder i Dansk Juletræsdyrkerforening på at udarbejde beregning på, hvornår det kan betale sig at investere i de forskellige typer af maskiner i relation til ens eget dyrkningsareal, men de foreligger ikke endnu. I en sag med SKAT må man derfor kunne argumentere for sine investeringer og er der rimelige forklaringer, er det ikke her skoen trykker. Man skal naturligvis ikke på en lille ejendom have 3 ATV'ere, som børn og børnebørn kan more sig med, og som er trukket fra over driften. Et godt råd er også, at foretage sine maskininvesteringer i de år, hvor indtægten fra salget er stort.

Bygninger og bygningsafskrivninger

Hvilke bygninger er nødvendig til en mindre juletræejendom på 10 ha? Der er i sagens natur ikke behov for den helt store bygningsmasse, idet vi jo ikke skal opbevare høsten indendørs. En rimelig vurdering vil være, at et maskinhus eller ældre ladebygning på 100-200 m² vil være tilstrækkelig. Såfremt man har en større bygningsmasse på ejendommen og foretager driftsmæssige afskrivninger vil det virke negativt på helhedsvurderingen. Ligeledes såfremt der i regnskabet forekommer store udgifter til bygningsvedligeholdelse. Der skal være rimelighed i udgifterne i forhold til arealet og salgsindtægterne. Såfremt der på ejendommen er en bolig udover den ejeren beboder skal man være opmærksom på eventuelle lejeindtægter. Vi har et eksempel fra en sag,

hvor en meget naturskøn beliggende bolig ikke var lejet ud med den begrundelse, at den 20 ha store juletræs- og klippegrøntejendom skulle have overnatningsmuligheder for høstmandskabet i november. En sådan disposition tolkes ikke som en tilrettelæggelse med henblik på et rimeligt overskud af ejendommen som helhed.

Faste lønninger og lignende

Det er yderst sjældent at denne type ejendomme har fastlønnet personale. Normalt er overskuddet af ejendommens drift den aflønning ejeren får for at styre ejendommen og driften. Overskuddet skal jo også dække aflønning for det manuelle arbejde ejeren selv yder ude i træerne. Men det er ikke odiøst, såfremt ejeren ansætter en anden person til dette arbejde, eventuelt fordi han selv er mere end fuldtidsbeskæftiget med andre gøremål. Der skal blot være rimelighed i tingene. En 20 ha ejendom med en årsomsætning på ½ million kr. og et netto på 250.000 kr har ikke behov for en fuldtidsansat driftleder til 350.000 kr. Er der tillige familierelationer i en sådan konstruktion, er det ikke unaturligt at SKAT stiller spørgsmål. Dansk Juletræsdyrkerforening har analyseret noget på de administrative omkostninger. Der er naturligvis store individuelle forskelle fra ejendom til ejendom, men et niveau for totalledelse af en juletræejendom er 4-8.000 kr./ha/år.

Blande driftsgrene på ejendommen

I en række sager er der tale om andre aktiviteter på ejendommen end juletræsproduktion. Det er jo naturligt, at en landbrugsejendom ikke anvender hele arealet til juletræer eller klippegrønt. Andre aktiviteter kan være kødkvægsproduktion, fårehold, hestehold eller bærproduktion. Det er ved vurderingen af disse andre driftsgrene - såfremt de indgår i det samlede erhvervsregnskab for ejendommen - vigtigt at kunne dokumentere et erhvervmæssigt sigte med driften. Særlig opmærksom er SKAT naturligvis på hestehold. Såfremt hestene skal indgå i erhvervsregnskabet på en ejendom, skal der også være indtægter fra denne driftsgren. Der er en stigende tendens til,

at SKAT forlanger en regnskabsmæssig opdeling af de forskellige driftsgrene. Det er vores råd, at såfremt hestene kun er til fritidsmæssig fornøjelse bør omkostningerne holdes ude og ikke belaste regnskabet for juletræerne. I den forbindelse er det også værd at bemærke, at det er en særdeles god ide, at man "lejer" de maskiner, der helt oplagt bruges til hestene. Såfremt maskiner og bygninger totalt indgår i driftsregnskabet, bør man efter bedste skøn indtægtsføre et beløb til "maskin- og husleje". Det er langt bedre at man selv gør det, frem for at lade en sag afgøre, at det koster 2.000 kr./måned at have en hest på "kost og logi". Nu skal det dog også nævnes, at der er grænser for galskaben med at opdele på driftsgrene. Såfremt børnene har 20 kaniner stående i bure ude i maskinhuset, vil selv de skrappeste skattefolk nok ikke kræver husleje.

Slutbemærkning

Som det fremgår af denne artikel, er det gennemgående træk ved disse skattesager, at såfremt man kan dokumentere og forsvare sine dispositioner, kan man også få fornuftige aftaler med SKAT. I langt de fleste tilfælde er det rimelighedsbetragtninger der skal på bordet. Driver man sin ejendom efter disse principper, og har man rent mel i posen vedrørende sit salg, opstår der sjældent de store problemer. Summarisk kan dette illustreres således:

- En juletræs- og pyntegrøntejendom skal enten balancere eller give overskud - før renter - efter 6-8 år
- Man kan være uheldig med konjunkturerne i den første omdrift - men dette kan forklares gennem prisstatistikker og omkostningsanalyser
- Invester i maskiner og bygninger i de år hvor der er et pænt overskud
- Lad være med at ansætte familiemedlemmer til fast løn, når der ikke er et rimeligt forhold til ejendommens størrelse og behov
- Vær opmærksom på et eventuelt behov for særregnskaber for forskellige driftsgrene på ejendommen
- Der skal være rimelighed i de økonomiske dispositioner



SKAT