

Stutterier og hold af væddeløbsheste – Nye skattemæssige regler og problemer

Danske virksomheder, der driver stutteri og hold af væddeløbsheste, kan i opstartsfasen være stærkt afhængige af, om Skattestyrelsen kvalificerer stutteriet som en erhvervsmæssig virksomhed eller som en hobbyvirksomhed, da det alene er erhvervsmæssige virksomheder, der kan fradrage et underskud i virksomheden. Opstartsfasen kan være lang og forbundet med væsentlige omkostninger. Et erhvervsmæssigt skattefradrag kan derfor være afgørende for, at der nogensinde bliver etableret en sund forretning. En ny udfordring møder nu en lang række nyopstartede og veletablerede stutterier og hobbylandbrug, som kan have store negative konsekvenser virksomhedens fremtid. Vurderingsstyrelsen har ændret kriterierne for, hvornår en ejendom anses for ejerbolig, landbrugs-, skov- eller erhvervsejendom. Det betyder bl.a., at ejendomme, der hidtil har været kategoriseret som landbrugsejendomme, og som efter de nye regler overgår til ejerboliger, vil blive opkrævet væsentligt højere grundskyld og ejendomsværdiskat. Artiklen vil belyse de skattemæssige konsekvenser, som de nye kategoriseringer kan have for stutterier og hobbylandbrug og vil desuden belyse de skattemæssige udfordringer, der kan være ved, at Skattestyrelsen kvalificerer stutterier og hold af heste som hobbyvirksomhed.

I. Nye skatteregler får stor betydning for stutterier og hobbylandbrug

Med ejendomsvurderingsloven fra 2017 kom der nye kriterier for, hvornår en ejendom kategoriseres som ejerbolig, landbrugsejendom, skovejendom, erhvervsejendom eller anden ejendom. Ejendomsvurderingsloven sigter overordnet efter at foretage en vurdering af henholdsvis ejendomsværdi og grundværdi.

Den 31. marts 2023 udsendte Vurderingsstyrelsen et styresignal, der sigtede mod at præcisere, hvilken ejendomskategori en ejendom hører til.

Under den gamle vurderingslov var der en såkaldt formodningsregel. En regel, hvor et tungtvejende element i vurderingen af, om en ejendom var en erhvervsmæssig landbrugsejendom eller en ikke-erhvervsmæssig boligejendom, var, om ejendommens areal var over eller under 5½ ha.

Var der tale om et areal til en ejendom over 5½ ha., blev ejendommen vurderet som et landbrug. Var det under 5½ ha., blev ejendommen typisk vurderet som en ejerbolig.

Formodningsreglen er nu fjernet. Hvor kategoriseringen i de gamle ejendomsvurderinger skete på baggrund af mere objektive forhold såsom grundens størrelse, så vil den nye kategorisering ske efter langt mere konkrete forhold på ejendommen. Der foretages således ifølge Vurderingsstyrelsen en konkret og individuel vurdering af ejendomstypen.

Styresignalet indeholder en detaljeret afgrænsning af, hvad der lægges vægt på ved vurderingen af, om en ejendom er landbrug eller ej.

De nye kategoriseringer forventes at medføre betydelige negative skattemæssige konsekvenser for ejendomsbesidderne i henseende til ejendomsbeskatningen og ejendomsavancebeskatning, da flere stutierier og hobbylandbrug må forventes at ændre kategori.

1.1. Hvad får det af betydning?

Landbrugs- og skovejendomme betaler grundskyld med en nedsat grundskyldspromille på maksimalt 7,2 af ejendommens grundværdi, hvorimod ejerboliger og erhvervsejendomme betaler den normale grundskyldspromille, der i hidtil har ligget med et gennemsnit på omkring 26 promille.

Med vedtagelsen af ejendomsskatteoven den 30. maj 2023, ophæves den gældende minimumsgrænse for grundskyld på 16 promille, og den øvre grænse for grundskyldspromille sættes ned fra 34 til 30 promille. Grundskyldpromillen kunne således før ligge i spændet fra 16 til 34 promille. Når ejendomsskatteoven træder i kræft pr. 1. januar 2024, kan satsen fastsættes af kommunalbestyrelsen til at være mellem 0 og 30 promille. Frem til 2028 er kommunernes maksimale promille dog fastlagt individuelt, hvor Lolland Kommune har landets højeste grundskyldspromille på 17,4.

De nye satser vil gælde for alle ejendomme bortset fra landbrugs- og skovejendomme. Stuehusdelen på landbrugs- og skovejendomme vil dog være omfattet af de nye satser. Satserne for landbrugs- og skovejendomme vil ligge i spændet 1,2 til højst 7,2 promille.

Derudover betales der kun ejendomsværdiskat af selve boligens (stuehuset) værdi på landbrugsejendomme, hvorimod der på ejerboliger betales ejendomsværdiskat af bygningernes værdi og værdien af op til 5.000 kvm af grunden. Ejendomsværdiskattesatsen er på 9,2 promille af den del af ejendommens værdi, der ikke overstiger kr. 3.040.000 og 30 promille af den del af ejendomsværdien, der overstiger kr. 3.040.000.

Ejerboliger kan som udgangspunkt sælges fuldstændig uden avanceskat (parcelhusreglen), hvorimod det på landbrugs- og skovejendomme kun er boligen (stuehusværdien), der er skattefri.

Hvis en ejendom, der tidligere kunne sælges skattefrit efter parcelhusreglen, efter de nye regler overgår til en landbrugs- eller skovejendom, kan ejeren tilvælge overgangsordningen, jf. afsnit 1.3, og fortsat være omfattet af skattefriheden, såfremt betingelserne for anvendelsen af parcelhusreglen i øvrigt er opfyldt, herunder kravet om beboelse i en del af ejertiden.

Det samme gælder omvendt, hvis en landbrugs- eller skovejendom, der tidligere kunne sælges efter stuehusreglen, overgår til ejerbolig. I så fald kan ejeren vælge, at ejendommen fortsat skal kategoriseres som en landbrugsejendom.

Selvom den årlige ejendomsbeskatning (grundskylden) er betydeligt højere for ejerboliger end for landbrugs- og skovejendomme, vil en overgang fra landbrugs- eller skovejendom til ejerbolig muligvis være en fordel, hvis ejendommen opfylder betingelserne i parcelhusreglen og derfor kan sælge hele ejendommen skattefrit.

Står man overfor et potentielt generationsskifte eller et salg af sin landbrugs- eller skovejendom, bør man derfor overveje, om det bedst kan betale sig at lade ejendommen blive kategoriseret som en ejerbolig, eller om det er mere fordelagtigt at beholde den lave ejendomsskat og alene sælge stuehuset skattefrit.

1.2. Kvalificeringen af hestehold

Det grundlæggende kriterium for at opnå kategorisering som en *landbrugsejendom* er, at der skal foregå egentlig landbrugsdrift på ejendommen. Hobbylandbrug, stutier, væddeløbsstalde mv. vil her ofte befinde sig i grænselandet.

På små landejendomme kan boligmomentet veje tungest, hvis/når anvendelsen af ejendommen som helhed primært understøtter private fritidsformål, hvorved landbrugsdriften enten ikke er til stede eller er underordnet. Der skal dog altid foretages en konkret vurdering, således at der på andre ejendomme af samme størrelse kan foregå en specialiseret produktion, som indebærer, at der er tale om en landbrugsejendom.

Kategoriseringen beror således på en konkret vurdering af, om landbrugsmomentet eller andre momenter vejer tungest.

Et hestehold kan være udtryk for, at der på ejendommen foregår erhvervmæssig husdyrproduktion og kan således have afgørende betydning for kategoriseringen. Der skal være tale om avl og produktion af heste med et erhvervmæssigt sigte, før at hestehold kan styrke landbrugsmomentet og være med til at kategorisere ejendommen som en landbrugsejendom.

Til brug for vurderingen af kategoriseringen har Vurderingsstyrelsen udarbejdet nogle grænseværdier for arealanvendelsen og husdyrbesætningen. Udgangspunktet er herefter, at ejendommen vil blive kategoriseret som landbrug, hvis den opfylder minimum en af de øvre grænseværdier for enten dyrket areal og/eller erhvervmæssig husdyrproduktion på vurderingstidspunktet.

Selvom ingen af de øvre grænseværdier er opfyldt, vil en ejendom alligevel kunne kategoriseres som en landbrugsejendom, hvis der f.eks. foregår en intensiv drift af jorden eller intensiv landbrugsmæssig udnyttelse af driftsbygningerne med f.eks. husdyrproduktion, eller hvis boligelementet er helt underordnet.

Hvis en ejendom ligger under de nedre grænser, vil den som udgangspunkt ikke blive kvalificeret som en landbrugsejendom. I stedet vil ejendommen blive kategoriseret som en ejerbolig, skov- eller erhvervsejendom mv. afhængigt af, hvilke data der er registreret på ejendommen og hvilke andre momenter, der vejer tungest.

For ejendomme, der ligger mellem de øvre og nedre grænseværdier, vil der skulle foretages en konkret afvejning af de forskellige kriterier i forhold til ejendommens samlede karakter og anvendelse.

For samlede arealer omfattet af marker er den nedre grænse 5 hektar og den øvre 15 hektar.

Den nedre grænse for antallet af dyr i hesteholdet er 5 uanset dyrenes alder. Ved besætningsstørrelser herover og op til 19 foretages der en bedømmelse af, om produktionen af heste har et tilstrækkeligt stort omfang til, at ejendommen har karakter af en landbrugsejendom.

Ved produktion af heste vil alle faser af produktionen kunne henføres til landbrugsmomentet - det være sig følproduktion, tilvæksten i antallet af føl samt tilridning/forarbejdning af ungdyrene. Tilridning indgår alene i landbrugsmomentet i det omfang, den foregår som en del af følproduktionen.

I andre situationer vil aktiviteter knyttet til heste kunne være med til at kategorisere ejendommen som erhvervsejendomme mv. Det er som udgangspunkt tilfældet, når der er tale om bl.a. køb og salg af heste, udlejning, rideskoler, opstaldning, hestevognskørsel, prærievognsferie mv., idet sådanne anvendelser ikke betragtes som primær landbrugsmæssig drift.

Der skal være tale om aktiviteter med et erhvervsmæssigt formål, for at ejendommen kan anses for en erhvervsejendom mv., og det afhænger også af, hvor stort erhvervsmomentet er i forhold til den samlede karakter og anvendelse af ejendommen. Foregår der samtidig andre landbrugsaktiviteter på ejendommen, kan disse stadig være ejendommens væsentligste anvendelse og påvirke ejendommens samlede karakter, så ejendommen under ét kategoriseres som landbrugsejendom.

Er der ikke et erhvervsmæssigt sigte med hesteholdet, betragtes det som udgangspunkt som et hobbyhestehold, hvor man alene har hestene på ejendommen for interessens skyld. Hobbyhestehold vil typisk bestå af et mindre antal heste. Det skal bemærkes, at man f.eks. godt kan have en hest i træning eller have et par heste i opstaldning, selvom der er tale om et hobbyhestehold. Et hobbyhestehold kan altså være med til at understøtte boligformålet på ejendommen, når der ikke er et erhvervsmæssigt sigte, og der ikke er tale om produktion af heste, der overstiger grænseværdierne ovenfor.

Hvis ikke stuttoriet ikke kan kategoriseres som hverken landbrugsejendom eller erhvervsejendom, vil den med stor sandsynlighed blive kategoriseret som en ejerbolig. Har ejendommen tidligere har været i kategorien landbrugs- eller skovejendom og bliver denne nu omkategoriseret til ejerbolig, vil man gå fra at betale grundskyld med en nedsat grundskyldspromille på maksimalt 7,2, mod nu at skulle betale den normale grundskyldspromille, der i gennemsnit ligger omkring 26 promille.

1.3. Overgangsregel

En særlig overgangsordning giver i nogle tilfælde de nuværende ejere mulighed for at bibeholde den hidtidige kategorisering og beskatning af ejendomme, der skifter karakter efter ejendomsvurderingsloven.

Overgangsordningen ophører dog, når ejendommene bliver solgt. Herefter vil ejendommen blive kategoriseret og beskattet efter de nye regler. Dette vil utvivlsomt påvirke prisdannelsen på sådanne ejendomme i nedadgående retning.

1.4. Vores bemærkninger

Det er vanskeligt at forudsige, hvilke konsekvenser de nye kategoriseringer vil få for den enkelte ejer, bl.a. fordi de endelige vurderinger og dermed fremtidige ejendomsskatter og grundskyld ikke er kendte endnu.

Hvis man modtager en meddelelse fra Vurderingsstyrelsen, og man mener, at der mangler oplysninger, som har betydning for kategoriseringen af ejendommen, skal man handle hurtigt. Der er nemlig en frist for at komme med

indsigelser på kun 15 dage, hvorefter der vil blive truffet afgørelse på det foreliggende grundlag. Det er derfor vigtigt, at man holder øje med e-Boks og postkassen.

Ved uenighed med Vurderingsstyrelsen har man herefter 6 uger til enten at vælge overgangsordningen eller at klage over afgørelsen. Bachmann/Partners bistår gerne overvejelser og med gennemførelsen af begge muligheder.

2. Hobbyvirksomhed eller erhvervsvirksomhed

2.1. Den skattemæssige kvalificering

Det er ikke kun Vurderingsstyrelsens nye kategoriseringer, der giver anledning til udfordringer for stutтерier, hold af væddeløbsheste mv. Også Skattestyrelsens kvalificering af, om en virksomhed udgør en erhvervsmæssig virksomhed eller blot et hobbylandbrug, kan have betydelig skattemæssig betydning.

Skattemæssigt har kvalificeringen ikke den store betydning på indtægtssiden, idet samtlige positive indtægter er skattepligtige for både erhvervsmæssige virksomheder og hobbyvirksomheder. Kvalificeringen har dog en væsentlig betydning på udgiftssiden, idet der ikke er adgang til fradrag for underskud i hobbyvirksomheder.

Udgifter til erhvervelse af indkomst er fradragsberettiget som driftsomkostninger - også for hobbylandbrug - men underskud er alene fradragsberettiget, såfremt det hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed. Afgrænsningen er derfor afgørende.

En hobbyvirksomhed er kendetegnet ved, at virksomheden typisk er et udslag af personlig interesse, og at ejeren selv deltager i virksomheden. Det private formål vægtes således højere end det økonomiske udbytte. Brancher, som notorisk giver underskud i de indledende indkomstår, betragtes med mistro fra Skattestyrelsen. Det er vores erfaring, at danske stutтерier længe har været underlagt et forudindtaget syn fra Skattestyrelsen, hvor de som udgangspunkt anses som en ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Kvalificeringen beror på en konkret vurdering af virksomheden karakter, og der vil derfor ofte blive gennemført syn og skøn, hvor en fagkyndig skønsmænd forholder sig til, om virksomheden er drevet erhvervsmæssigt med udsigt til økonomisk balance. Skønsmændens vurdering, der præsenteres i en syn- og skønserklæring, kan have afgørende betydning for afgørelsens udfald.

Udgifter, der er afholdt til syn og skøn i forbindelse med sag ved skatteforvaltningens klageinstanser, godtgøres ofte fuldt ud af staten.

Stutтерier:

Stutтерier er kendetegnet som virksomheder, der avler og opdrætter heste med henblik på videresalg. Ved vurderingen af om et stutтерi anses for at være erhvervsmæssigt drevet, lægges der særligt vægt på følgende elementer:

- Virksomheden skal være drevet teknisk og fagligt forsvarligt
- Antallet af heste skal muliggøre en rationel drift
- Virksomheden skal enten være overskudsgivende eller have mulighed for at opnå et overskud inden for en overskuelig årrække
- Hvorvidt virksomhedens ansatte har faglig kompetence og erfaring

- Om der foreligger et realistisk budget og professionel økonomisk styring

Væddeløbsheste:

Som med stutterier kan et hold af væddeløbsheste anses for erhvervsmæssig, hvis virksomheden efter en teknisk-faglig vurdering kan anses for professionelt drevet og efter udløbet af etableringsfasen (ca. 5-7 år) er overskudsgivende (rentabel) eller dog på længere sigt kan forventes at blive overskudsgivende.

Ved vurderingen af, om virksomheden kan anses for erhvervsmæssig, lægges der vægt på, om hestene trænes af en professionel træner med A-licens, og om der benyttes kusk/jockey med professionel licens. Derudover lægges der vægt på antallet af starter og størrelsen af indvundne præmier. Antallet af heste er ikke i sig selv afgørende for, om en virksomhed kan anses for erhvervsmæssig, men antallet kan dog tale for erhvervsmæssig virksomhed, hvis det muliggør en mere rationel drift. Der kan også lægges vægt på, om en hesteejer lader sine heste opstalde i en større stald, hvor der også står andre væddeløbsheste.

Det er derudover en forudsætning for, at en virksomhed med væddeløbsheste anses for erhvervsmæssig, at hestene er registreret i Dansk Travsports Centralforbunds database eller Dansk Galops database eller en tilsvarende database i EU/EØS.

Samtidig drift af stutteri og hold af væddeløbsheste:

Den skattemæssige vurdering af, om et stutteri kan anses for erhvervsmæssigt drevet, foretages efter de samme retningslinjer, som gælder for hold af væddeløbsheste.

Der skal foretages en konkret vurdering af, om stutteri, hold af væddeløbsheste, udlejning af staldbokse mv., kan anses for én samlet virksomhed. Dette gælder også, hvis der er flere ejere, når blot ejerkreds og ejerforhold er det samme i begge dele af virksomheden.

Afgørende for, om der er tale om én eller flere virksomheder, er, om den samlede aktivitet fremstår som én driftsmæssig enhed og aktiviteterne indgår som en naturlig del heraf. Herfor taler følgende omstændigheder:

- Der er heste, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald forud for senere videresalg.
- Der er hopper, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald for efter endt væddeløbskarriere at gå tilbage i stutteriet med avl for øje.
- Der sker opkøb af hopper til væddeløbsstald med henblik på senere overgang til stutteri.
- Der foretages fælles indkøb m.v.
- Der er fælles administration og regnskabsføring.

Det kan have afgørende betydning for virksomhedens drift, om man kan tilrettelægge sine aktiviteter således, at man så at sige "kan koble" en underskudsgivende aktivitet sammen med en overskudsgivende aktivitet. Herved kan opnås, at den samlede aktivitet kan anses for en erhvervsmæssig virksomhed med adgang til at udnytte fradraget fra den underskudsgivende aktivitet.

2.2. Fra hobby- til erhvervsvirksomhed

Driver man et stutteri, der på opstartstidspunktet ikke opfylder betingelserne for at blive anset som en erhvervsmæssig virksomhed, så er det ikke på forhånd udelukket, at der kan opnås fradrag for underskuddet.

Et stutteri, der ikke fra starten blev anset som en erhvervsmæssig virksomhed, kan nemlig senere kvalificeres som en erhvervsvirksomhed, hvis det på et senere tidspunkt opfylder betingelserne hertil. Det er således ikke et krav, at betingelserne er opfyldt fra virksomhedens opstart. Dette blev i 2021 bekræftet af Landsskatteretten i en sag.

Klagesagen drejede sig om et selskab, S, der blev stiftet i 2008 med henblik på bl.a. at drive stutteri og hesteavl. S byggede i 2009 en hestestald med 16 bokse. I forbindelse med etableringen anskaffede S tre følhopper til brug for avlsarbejdet. Det var hensigten, at de ekstra hestebokse skulle udlejes til opstaldning af "fremmede" heste. Grundet naboklager lykkedes dette imidlertid ikke, og frem til 2016 fik S kun tilladelse til erhvervsmæssigt hestehold med maksimalt tre dyrenheder. I 2016 opnåede S tilladelse til at have 24 dyrenheder og der blev bygget endnu en stald med 16 heste og i 2017 opkøbte S naboejendommen.

Skattestyrelsen afviste, at S drev erhvervsmæssig virksomhed og lagde vægt på de negative resultater, som virksomheden havde haft siden opstarten.

Flertallet i Landsskatteretten kom derimod frem til, at der var sket en væsentlig ændring i driftsformen i perioden fra 2014-2017 sammenlignet med opstartsårene. De lagde vægt på udviklingen ved, at S i opstartsårene var begrænset til meget få heste uden mulighed for – inden for de eksisterende rammer – at øge indtægtpotentialet. Med tilknytning af en træner, opkøb af naboejendommen, opførelse af yderligere faciliteter mm. øgedes dette indtægtpotentiale væsentligt. Flertallet vurderede således, at driftsformen, der blev etableret ved strategiændringen, havde udsigt til at give et resultat på 0 kr. eller derover efter afskrivninger men før renter inden for en kortere årrække.

Vurderingen blev baseret på fremlagte realistiske budgetter, der viste, at S omkring 2019/2020 ville opnå et overskud, virksomhedens positive udvikling samt faktiske realiserede resultater. S fik således medhold i, at der blev drevet erhvervsmæssig virksomhed i perioden 2014-2017, og kunne samlet for perioden fradrage et underskud på i alt kr. 3.631.137.

Afgørelsen viser således, at selvom en virksomhed har haft underskud i en årrække, så er det muligt ved et strategisk indgreb at opnå status som en erhvervsmæssig virksomhed og dermed opnå de skattemæssige fordele der følger heraf. Dette kan være tiltag såsom udarbejdelse af realistiske budgetter, professionel tilrettelæggelse, relevant uddannelse etc.

2.3. Selskaber ctr. personligt drevne virksomheder

Skattestyrelsens bedømmelse af, om en virksomhed kvalificeres som en erhvervsvirksomhed eller en hobbyvirksomhed/ikke-erhvervsmæssig virksomhed kan være særligt byrdefuld for personer, der driver deres virksomhed i selskabsregi.

Drives stutteriet i f.eks. et ApS eller et A/S, kan Skattestyrelsens kvalificering af stutteriet som en ikke-erhvervsmæssig virksomhed have den konsekvens, at underskuddet betragtes som maskeret udbytte til hovedaktionæren, da selskabet i så fald har afholdt hovedaktionærens udgifter til dennes private hobbyaktiviteter.

Førnævnte afgørelse havde således den konsekvens, at underskuddet, modsat Skattestyrelsens opfattelse, ikke skulle anses for maskeret udlodning til hovedaktionæren, da selskabet ikke blev anset som drevet ud fra en personlig interesse. Havde udfaldet været modsat, dvs. at selskabet blev drevet ud fra en personlig interesse, så

skulle underskuddet beskattes som udbytte eller supplerende løn til hovedaktionæren, hvis denne var ansat i selskabet.

2.4. Vores bemærkninger

Gør man sig tanker om at opstarte et stutteri, kan det være en fordel at gøre brug af skattejuridisk rådgivning, så man ikke ender i en situation, der kan have alvorlige konsekvenser for både virksomhedens fremtidige drift og ejerens privatøkonomi.

Bachmann/Partners rådgiver om skattemæssige forhold vedrørende mindre landbrugsejendommers skatteforhold – herunder særligt stutтерier og hesteejendomme, og har stor erfaring og succes med at føre klagesager og syn og skønssager, som ofte afgør, hvordan klagesagen ender.

For yderligere information kontakt gerne Rasmus Bejder Jensen på tlf. 51 68 82 40 / rbi@bachmann-partners.dk, Christian Bachmann på tlf. 30 30 45 21 / chb@bachmann-partners.dk og Jan Pedersen på tlf. 20 71 92 12 / jpe@bachmann-partners.dk.