

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

Langhøjvej 1, True
DK-8381 Tilst
CVR.nr.: 29 32 39 09
Tlf. +45 86 86 53 53
Fax +45 86 16 76 76
www.agroskat.dk
agroskat@agroskat.dk

14. januar 2008

Bemærkninger til L 31

Som rådgiver om skatteforhold vedr. landbruget tillader agroSkat as sig hermed at henvende sig til Folketinget vedr. L 31 fremsat den 5. december 2007.

Det henstilles:

- Man bør ikke kræve indsendt driftsbudget m.m. som betingelse for genanbringelse af en ejendomsavance i en ejendom beliggende i udlandet.
- Man bør undlade at flytte visse køberets aftaler m.m. om fast ejendom ind i regelsættet vedr. terminskontrakter. Konsekvenserne af en sådan lovgivning vil være meget uoverskuelig. I stedet bør man formentlig kunne løse problemet ved at ændre værdiansættelsesvejledningen på passende måde.
- Man bør sikre sig, at forslaget vedrørende betalingsrettigheder ikke medfører, at personer, der er hjemmehørende i udlandet, og som driver landbrugsvirksomhed i Danmark som begrænset skattepligtig, bliver omfattet af reglerne vedr. de rettigheder, der vedrører den danske virksomhed.

Nedenfor uddybes ovennævnte problemstillinger.

Vi har i denne sammenhæng tilladt os at beskrive sammenhængen mellem kursgevinstlovens regler og reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven m.m. lidt tydeligere end i bemærkningerne. Vi har tilladt os at illustrere reglerne ved et par eksempler, da man i langt de fleste tilfælde i dag afvikler de aftaler, der er omfattet af terminskontrakter m.m., ved "differensbetaling" af gevinst eller tab imellem de involverede parter. I de forslåede regler vil det derimod være hovedreglen, at man afvikler købekontrakten ved faktisk levering. Derfor bliver det vigtigt at forstå sammenhængen i mellem reglerne om købekontrakter m.m., når der sker faktisk levering.

1. Genanbringelse af ejendomsavance

I L 31 § 4 foreslås bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4 ændret, således at man lovfæster Skatterådets praksis, hvorefter genanbringelsesreglen kan begæres anvendt ved genanbringelse i anskaffelsessummen for en udenlandsk ejendom, forudsat at skatteyder er fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 på tidspunktet for indsendelsen af begæring om anvendelse af genanbringelsesreglen. Dette gælder, selvom skatteyder er fraflyttet Danmark inden udløbet af selvangivelsesfristen for genanbringelsesåret.

Skatterådets praksis fremgår bl.a. af bindende svar SKM2006.730.SR af 21. november 2006. Efter Skatterådets praksis skal man på tidspunktet for indsendelsen af begæring om anvendelse af genanbringelsesreglen desuden være hjemmehørende i Danmark i henhold til en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst. Kravet om hjemmehørende fremgår dog ikke af lovforslaget.

Det fremgår desuden af forslaget, at begæringen ved genanbringelse skal vedlægges nødvendige oplysninger om de implicerede ejendomme, herunder at der skal fremlægges driftsbudgetter for den i udlandet købte ejendom. I bemærkningerne er derudover anført, at man i visse tilfælde kan kræve fremlagt regnskaber for den erhvervede ejendom for de seneste 3 år. Disse krav vil ifølge forslaget være gældende, uanset om skatteyder bliver boende i Danmark eller ej.

Ved afgørelse af om genanbringelsesreglerne kan finde anvendelse, skal SKAT selvfølgelig vurdere, om den købte ejendom kan anses for erhvervsmæssigt anvendt. Dette afklares normalt ved ligningen i de følgende i indtil 3 år og 4 mdr. efter genanbringelsesåret, jf. skatteforvaltningslovens § 26. Vurderingen må foretages på basis af økonomien i den købte ejendom, herunder den virksomhed som skatteyder driver i denne ejendom.

Der foretages derfor ingen endelig godkendelse af, om man opfylder betingelsen vedrørende genanbringelsen i forbindelse med selve indsendelsen af den pågældende begæring.

Derfor bør der kun stilles krav om indsendelse af driftsbudget m.m., hvis der anmodes om bindende svar om, hvorvidt den købte ejendom kan anses for erhvervsmæssigt anvendt. Hvis der ikke anmodes om bindende svar, må problemet afklares på normal måde ved ligningen herunder på basis af de frembragte resultater vedr. den virksomhed, der drives i den pågældende ejendom.

Hvis skatteyder umiddelbart efter genanbringelsen fraflytter Danmark, vil det være mere nærliggende, at Danmark fortsat kan kræve fremlagt regnskabsmæssige oplysninger vedr. den virksomhed, der drives i den pågældende ejendom i det mindste i en kortere periode efter købet for at kontrollere, om virksomheden kan anses for erhvervsmæssigt drevet på genanbringelsestidspunktet.

Ifølge bemærkningerne til § 4 i L 31 kan man i visse tilfælde kræve fremlagt regnskaber fra sælger vedr. den købte ejendom. Et sådant krav vil i mange tilfælde slet ikke kunne opfyldes af køber. Det er således langt fra givet, at sælger vil være indstillet på at aflevere regnskaber for den ejendom, som sælger er ved at sælge eller har solgt.

Dertil kommer, at det afgørende ved vurderingen af, om den købte ejendom anvendes erhvervsmæssigt, er, om den pågældende ejendom indgår i en virksomhed, som køber kan anses for at drive erhvervsmæssigt. Det vil kun i få tilfælde være afgørende, hvordan sælger hidtil har drevet virksomheden.

Det bør således under alle omstændigheder ikke være en betingelse for genanbringelsen, at der indsendes et driftsbudget vedr. den købte ejendom. Det bemærkes endvidere, at der jo normalt drives en virksomhed i ejendommen, hvori genanbringelsen foretages, hvorfor det må være en samlet vurdering af virksomheden, der er afgørende og ikke et isoleret budget for selve ejendommen.

Kravet om fremlæggelse af sælgers regnskaber vil kun undtagelsesvis kunne opfyldes, og kan i øvrigt kun undtagelsesvis danne grundlag for en vurdering af, om køber anvender ejendommen erhvervsmæssigt.

2. Aftaler om køberet vedrørende fast ejendom

I § 9 i lovforslag L 31 er det foreslået, at aftaler vedrørende fast ejendom, hvor aftalen kan udnyttes senere end 12 måneder efter indgåelsen af aftalen, og som er indgået imellem personer omfattet af gaveafgift i boafgiftslovens § 22, skal behandles efter kursgevinstlovens regler om terminskontrakter jf. kursgevinstlovens § 29.

Lovforslaget må antages at omfatte aftaler om køberet, købepligt, salgsret, salgsplicht og andre tilsvarende kontrakter.

Anledningen til dette lovforslag må antages at være Skatterådets bindende svar om køberet i forbindelse med forældre køb af fast ejendom, jf. først og fremmest bindende svar SKM2007.846 af 20. november 2007.

I bindende svar SKM2007.846.SR af 20. november 2007 købte A en ejendom for 1.850.000 kr. Denne ejendom blev udlejet til sønnen. Samtidigt fik sønnen en køberet til ejendommen til handelsprisen dog højst samme pris, som A havde betalt for ejendommen. Sønnen kunne udnytte køberetten, hvornår det skulle være dog senest i 2022.

Med henvisning til punkt 14 i værdiansættelsescirkulæret nr. 185 af 17. november 1982 afgjorde Skatterådet, at A i såvel skatteretlig som afgiftsmæssig henseende kunne sælge ejendommen til den i køberetten aftalte pris uanset, at ejendommen på tidspunktet for udnyttelsen af køberetten (salget af ejendommen) måtte antages at have en handelsværdi, der afveg fra prisen ifølge køberetten.

Det afgørende i dette bindende svar er, at der ikke var et misforhold mellem prisen ifølge køberetsaftalen og den forventede handelsværdi af ejendommen på det tidspunkt, hvor køberetten tidligst kunne gøres gældende.

Hvis skatteyder ikke kan løfte denne bevisbyrde, anses ejendommen i skatteretlig og afgiftsmæssig henseende for solgt til handelsværdien ved udnyttelsen af køberetten. Forskellen mellem denne værdi og den aftalte pris ifølge køberetsaftalen anses for en gave til indehaveren af køberetten. Dette fremgår bl.a. af bindende svar SKM2007.847.SR.

Lovforslaget vedrører både den situation, hvor køberetsprisen svarer til handelsprisen på tidspunktet for udnyttelse af køberetten, og den situation, hvor køberetsprisen ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for tidligst mulig udnyttelse af køberetten.

Efter lovforslaget skal aftaler om køberet m.m. vedr. fast ejendom mellem familiemedlemmer omfattet af gaveafgiftspligten behandles efter reglerne i kursgevinstlovens § 29.

Når disse aftaler flyttes ind reglerne om terminsforretninger gælder et særligt separationsprincip. Efter dette princip behandles selve køberetten særskilt efter reglerne i kursgevinstloven, mens det underliggende forhold behandles særskilt.

Selve "økonomien" i køberetten bliver omfattet af lagerprincippet, således at der skal ske beskattning i det enkelte indkomstår af værdistigning/-fald på aftalerne. Opgørelsen af værdistigningen henholdsvis værdifaldet skal efter bemærkningerne ske på baggrund af ændringen i den offentlige vurdering. Ejendommen vil i skatteretlig henseende, jf. bemærkningerne, blive anset for handlet til handelsværdien på salgstidspunktet, dvs. ved udnyttelsen af køberetten, mens forskellen imellem handelsværdien ved udnyttelsen af køberetten og den i aftalen aftalte pris behandles efter kursgevinstlovens regler.

Det følger af kursgevinstlovens regler, at tab på kontrakter kun er fradragsberettiget, hvis kontrakten vedrører en erhvervsvirksomhed, mens øvrige tab kun er fradragsberettiget i den udstrækning, der tidligere er sket beskattning af gevinst på finansielle kontrakter. Overskydende tab kan modregnes i kommende års gevinst på finansielle kontrakter.

Det foreslås i lovforslaget, at uudnyttet tab på køberetter m.v. vedrørende fast ejendom tillige kan fradrages i sælgerens afståelsessum på den faste ejendom, som aftalen vedrører. Dette omfatter tab på køberetten, som ikke har kunnet modregnes i gevinster på andre finansielle kontrakter, jf.

kursgevinstlovens § 32, stk. 2 og 3. Hvis køberen af ejendommen har lidt tab på en tilsvarende kontrakt, vil køberen kunne tillægge sit eventuelle tab på aftalen til ejendommens anskaffelsessum.

2.1. Eksempel 1

A køber en ejendom til 2 mio. kr. Sønnen S får samtidigt en køberet til samme pris, dvs. 2 mio. kr. På tidspunktet for udnyttelsen af køberetten er handelsprisen f.eks. 3 mio. kr. Nedenfor betegnes aftalen som en køberet, selvom den set fra A's side er en forpligtigelse til at afstå ejendommen til S til den aftalte pris. Derfor er aftalen set fra A's side en salgsplicht.

Når køberetten skal anses for omfattet af kursgevinstlovens § 30, separeres selve køberetten fra det underliggende forhold.

Separationsprincippet må for det første betyde, at gevinst/tab på selve køberetten i skatteretlig henseende skal behandles efter kursgevinstloven. Ejeren af køberetten S har således tjent 1 mio. kr. på køberetten. Modsat må A, der har "solgt" køberetten til S, have haft et tab på køberetten, som ligeledes kan opgøres til 1 mio. kr.

De generelle konsekvenser af separationsprincippet indebærer desuden, at ejendommen i skatteretlig henseende skal anses for handlet til 3 mio. kr. A skal derfor beskattes af en ejendomsavance på 1 mio. kr. dog korrigeret med omkostninger, det årlige 10.000 kr. tillæg m.m. S anses i skatteretlig henseende for at have købt ejendommen til 3 mio. kr.

Sønnen S har tjent på køberetten. På tidspunktet for udnyttelsen af køberetten kan han købe en ejendom med en værdi på 3 mio. kr. for 2 mio. kr., hvorfor køberetten må have en værdi på 1 mio. kr. på tidspunktet for udnyttelsen af køberetten.

S skal derfor beskattes efter kursgevinstlovens regler af fortjenesten på 1 mio. kr. Denne beskatning fordeles over tid, idet man efter bemærkningerne i lovforslaget årligt skal opgøre værdien af køberetten på basis af forskellen imellem køberetsprisen og seneste vurdering. Hvis vurderingen f.eks. i år 2 er steget til 2,2 mio. kr., skal S i år 2 beskattes af 200.000 kr. Hvis vurderingen i år 3 ændres til 2,3 mio. kr., skal S i år 3 beskattes af stigningen på 100.000 kr.

Hvis vurderingen i løbet af ejerperioden falder, må S tilsvarende kunne fratække tabet efter kursgevinstlovens regler. Hvis der er tale om en kontrakt uden for erhvervsmæssig virksomhed, kan tabsfradraget dog ikke overstige det beløb, som S tidligere er blevet beskattet af på finansielle kontrakter, jf. kursgevinstlovens § 32, stk. 2. I denne opgørelse indgår dog alle finansielle kontrakter.

A har modsætningsvis indgået en salgsplicht. Set over hele perioden har A tabt 1 mio. kr. på kontrakten, da A har forpligtiget sig til at sælge ejendommen til 2 mio. kr., og på tidspunktet for udnyttelse af køberetten er ejendommens værdi steget til 3 mio. kr.

Da lagerprincippet skal anvendes i henhold til kursgevinstloven, skal A hvert år opgøre en gevinst eller tab. Der vil være et tab, hvis vurderingerne stiger. Dette evt. tab kan fratækkes i indkomsten, hvis kontrakten kan anses for at vedrøre A's virksomhed, jf. kursgevinstlovens § 32, stk. 1. Hvis ejendommen anvendes erhvervsmæssigt, vil kontrakten eventuelt kunne anses for at være erhvervsmæssig. Hvis kontrakten ikke vedrører virksomheden, kan tabet fratækkes i den udstrækning, der i de tidligere år eller samme år er sket beskatning af gevinst på andre finansielle kontrakter, herunder strukturerede fordringer. Dette gælder, uanset hvilke finansielle aktiver, der indgår i kontrakten, og uanset om kontrakterne kan anses for private eller erhvervsmæssige.

Et eventuelt overskydende tab kan fremføres til modregning i gevinst på finansielle kontrakter (uanset om de er private eller erhvervsmæssige) til de kommende år.

Hvis der er et resterende tab ved udnyttelse af kontrakten, kan tabet ifølge forslaget til § 32, stk. 4 i kursgevinstloven modregnes i en gevinst på ejendommen.

A skal beskattes af en salgspris vedr. ejendommen på 3 mio. kr. Hvis A ikke har andre finansielle kontrakter, vil A ved salget af ejendommen have et uudnyttet tabsfradrag på finansielle kontrakter på 1 mio. kr. Dette tab kan modregnes i ejendomsavancen i henhold til den foreslåede bestemmelse i § 32, stk. 4 i kursgevinstloven. Dette svarer samlet set til, at A ikke bliver beskattet af prisstigningen på ejendommen. Hvis kontrakten kan anses for at være erhvervsmæssig, vil A dog løbende have fradragsret for tabet på kontrakten, men bliver i så fald beskattet af ejendomsavancen ved salget af ejendommen.

Derimod bliver S skattepligtig af stigningen i kontraktens værdi. S bliver dog ikke gaveafgiftspligtig af stigningen i kontraktens værdi. Skattepligten hos S kan reduceres med evt. tab på andre finansielle kontrakter. Hvis S har skattemæssige underskud, kan underskuddene fratrækkes i gevinsten på kontrakten.

Hvis S ikke er fuld skattepligtig til Danmark, sker der ikke nogen beskatning til Danmark.

I afgørelsen SKM2007.847.SR er det nævnt, at 85 pct. reglen i værdiansættelsescirkulæret antagelig kan anvendes ved fastsættelsen af ejendommens værdi ved udnyttelsen af kontrakten i de tilfælde, hvor der ikke er overensstemmelse mellem kontraktens pris og handelsprisen på tidspunktet, hvor man tidligst kunne gøre kontrakten gældende.

Når værdien efter lovforslaget i første omgang opgøres efter reglerne om terminskontrakter, må det antagelig være en værdiansættelse af kontrakten, der skal lægges til grund. I denne situation er det ikke på forhånd givet, at værdiansættelsescirkulærets 85 pct. regel kan finde anvendelse ved vurderingen af værdien af det underliggende aktiv. I bemærkningerne er det da også anført, at den løbende regulering af kontraktens værdi skal foretages på basis af ændringerne i ejendomsvurderingen.

Derfor skal kontraktens værdi ved udnyttelsen af kontrakten muligvis baseres på en værdi af ejendommen, der enten er ejendommens faktiske handelsværdi eller evt. seneste vurdering.

Hvis parterne aftaler, at S opgiver køberetten på et tidspunkt, hvor selve rettigheden har en værdi på 1 mio. kr., må aftalen anses for solgt af S til A for 1 mio. kr. Hvis A ikke betaler 1 mio. for at slippe for sin salgsplicht, må der foreligge en gaveafgiftspligtig gave fra S til A.

2.2. Eksempel 2

Samme udgangspunkt som i eksempel 1 men køberetsaftalen er indgået til en pris, der ikke svarer til ejendommens handelsværdi på tidspunktet for indgåelsen af køberetsaftalen.

Ejendommen har f.eks. en værdi på tidspunktet for indgåelsen af køberetsaftalen på 2,2 mio. kr. I henhold til køberetten har S imidlertid en ret til at købe ejendommen til 2 mio. kr. Efter værdiansættelsesvejledningen punkt 14 og Skatterådets begrundelser i SKM2007.847.SR af 20. november 2007 udskydes opgørelsen af værdien af køberetten til udnyttelsen af køberetten.

Når køberetsaftalen er indgået inden for "gaveafgiftskredsen" og løber over mere end 12 måneder, medfører forslaget også her, at køberetten skal anses for at være et selvstændigt aktiv løstrevet fra det underliggende forhold.

Der er ikke anført særlige regler vedrørende værdiansættelsen af finansielle kontrakter i værdiansættelsesvejledningen. Derfor må disse kontrakter skulle ansættes til deres handelsværdi.

Hvis ejendommens værdi på tidspunktet for indgåelsen af aftalen er 2,2 mio. kr., og sønnen kan købe ejendommen til 2 mio. kr., må kontrakten ved selve indgåelsen af kontrakten have en værdi på 200.000 kr. Det kan være usikkert, om man ved denne værdiansættelse kan anvende seneste vurdering, eller om man skal anvende handelsværdien.

Hvis S ikke betaler for at modtage denne køberet, må han anses for at have modtaget en afgifts- pligtig gave på 200.000 kr. Ved opgørelsen efter kursgevinstlovens regler anvendes dette beløb som anskaffelsessum henholdsvis salgssum for køberetten, jf. § 34 i kursgevinstloven. Dette frem- går også af bemærkningerne i lovforslaget.

Værdien af aftalen reguleres efterfølgende på baggrund af ændringerne i ejendommens ejen- domsvurdering. Disse reguleringer beskattes hos S efter kursgevinstlovens regler. Hvis ejendom- men har en værdi på 3 mio. kr. ved udnyttelsen af aftalen, har selve kontrakten en værdi på 1 mio. på dette tidspunkt, og da anskaffelsessummen er 200.000 kr., har S i ejerperioden opnået en skat- tepligtig gevinst på 800.000 kr. på kontrakten.

A må på tidspunktet for indgåelsen af køberetten have afstået en køberet for 200.000 kr. A modta- ger dog ikke disse 200.000 kr., idet afståelsen er sket ved en gave til S, jf. ovenfor.

Køberetten må på tidspunktet for oprettelsen af køberetten have en negativ værdi for A på 200.000 kr., men samtidigt modtager A i princippet 200.000 kr. Derfor er gevinst/tab på nul for A ved selve oprettelsen af kontrakten. A kan herefter fratække løbende reguleringer på kontrakten som finan- sielle kontrakter, jf. kursgevinstlovens § 29, jf. § 32. A får derfor over perioden et tab på 800.000 kr. på finansielle kontrakter.

Ved udnyttelse af køberetten anses ejendommen for afstået til handelsværdien, dvs. 3 mio. kr. Hvis A ikke har andre finansielle kontrakter, vil han ved salget af ejendommen have et uudnyttet tab på 800.000 kr. på køberetten, der kan modregnes i fortjenesten på ejendommen, jf. § 32, stk. 4.

2.3. Øvrige kommentarer

I lovbemærkningerne er der en beskrivelse af gaveafgiftskredsen efter § 22 stk. 1 i boafgiftsloven. Man har tilsyneladende overset, at også svigerbørn er med i gaveafgiftskredsen, jf. boafgiftslovens § 22, stk. 2, jf. § 23, stk. 1. Ægtefæller er egentlig også omfattet af gaveafgiftskredsen, jf. boaf- giftslovens § 22, stk. 3.

Formentlig gælder reglerne, hvis parterne på selve tidspunktet for indgåelsen af aftalen var omfat- tet af gaveafgiftskredsen, uanset om man senere ikke er omfattet af gaveafgiftskredsen, f.eks. fordi parterne har været omfattet af § 22, stk. 1, litra d i boafgiftsloven, men senere er flyttet fra hinan- den. Derimod gælder reglerne formentlig ikke i de tilfælde, hvor man ved oprettelsen af kontrakten ikke var omfattet af gaveafgiftsreglerne men senere bliver omfattet af gaveafgiftsreglerne, f.eks. fordi man ved oprettelsen af kontrakten endnu ikke havde boet sammen i mindst 2 år, jf. § 22, stk. 1, litra d.

Lovforslaget gælder kun for aftaler vedr. fast ejendom inden for en begrænset personkreds og ikke i andre "gavemiljøer" uden for gaveafgiftskredsen. Derfor vil § 14 i værdiansættelsescirkulæret f.eks. fortsat gælde, hvor aftalen er indgået mellem søskende og først udnyttes ved evt. arveudlæg til den, der har køberetten.

Reglerne gælder også andre salg end salg af lejligheder købt til studerende børn. Reglerne vil der- for også gælde alle køberets aftaler m.m. vedrørende alle typer fast ejendom, når indgåelsen af køberetten er indgået inden for "gaveafgiftskredsen"

Det vil normalt være en ulempe at blive omfattet af forslagens regler. Hvis en skatteyder for så vidt godt vil give sønnen/datteren en køberet til f.eks. den pris, som forældrene har købt ejendommen til, vil aftalen være omfattet af de nye regler. I stedet for at blive omfattet af de foreslåede regler aftales evt. i stedet "stiltiende", at sønnen/datteren senere kan købe ejendommen til As købspris. Hvis de nye regler vedtages, vil en manglende oplysning om en sådan aftale reelt være en skatteunddragelse. Det må anses for uhensigtsmæssigt at kriminalisere den slags familieaftaler.

Hvis der er forskel på beskattningen af gevinsterne og tabet på kontrakterne, kan reglerne evt. anvendes til at flytte indkomster imellem personerne. Spørgsmålet er derfor, om forslaget vil skabe en række andre uhensigtsmæssigheder i skattelovgivningen.

2.4. Henstilling vedr. forslaget

Forslaget må anses for en stopklods for den mulighed, der efter SKM2007.846.SR var for at overdrage en ejendom til børn til samme pris, som forældrene havde købt ejendommen til. Dette forudsætter dog reelt en aftale samtidigt med købet af ejendommen, idet man ellers vil have problemer med at bevise, at der ikke er et misforhold imellem kontraktprisen og handelsprisen på ejendommen på tidligst mulige udnyttelsestidspunkt.

I de tilfælde, hvor skatteyder ikke kan løfte denne bevisbyrde, udskydes konsekvenserne af aftalen til udnyttelsen af aftalen. I denne situation stilles parterne skatteretligt og afgiftsmæssigt som om, der ikke var indgået nogen aftale, jf. SKM.2007.847.SR.

Man må formentlig forvente, at der fremover ikke indgås aftaler med ovennævnte indhold.

Det kan dog ikke udelukkes, at de nye regler vil blive taget i anvendelse på helt andre områder herunder f.eks., hvor den af parterne, der bliver beskattet af en gevinst på aftalen, i forvejen har andre fradragsmuligheder.

Det forekommer derfor ikke hensigtsmæssigt at lave dette – i øvrigt meget indviklede - regelsæt.

Hvis Skatterådet har ret i deres fortolkninger, jf. ovenfor, burde problemet i SKM2007.846.SR derfor kunne klares ved en ændring i værdiansættelsesvejledningen, hvorefter situationen i SKM2007.846.SR sidestilles med resultatet i afgørelsen i SKM2007.847.SR.

3. Fraflytningsbeskatning vedr. betalingsrettigheder m.m.

Der foreslås i afskrivningslovens § 40 D indført en tilflytningsbeskatning og fraflytningsbeskatning vedr. betalingsrettigheder, mælkekvote m.m., jf. de aktiver, der er omfattet af afskrivningslovens § 40 C.

Dermed imødegås det problem, som fremgik af SKM2007.450.SR.

Ifølge § 40 D stk. 2 skal der ved ophør af en dansk beskatningsret for en skattepligtig person eller selskab ske en beskatning af de rettigheder, skatteyder ejer efter § 40 C. Beskatningen sker efter § 40 C, stk. 11, idet værdien af de rettigheder, skatteyder ejer på tidspunktet for ophør med skattepligten, træder i stedet for afståelsessummen i § 40 C, stk. 11.

Det fremgår ikke helt klart af lovforslaget, om dette også gælder i den situation, hvor skatteyder driver virksomhed i Danmark men fraflytter Danmark, således at han fremover kun er begrænset skattepligtig til Danmark.

Det er anført i forslaget til § 40 D, stk. 2, 2. punktum, at hvis skatteyder bliver hjemmehørende i udlandet træder fraflytningsbeskatningen i kraft. Dette kunne umiddelbart tale for, at betalingsrettighederne m.m. - skattemæssigt - anses for "medtaget" til udlandet, uanset at de vedrører en virksomhed, som fortsat drives i Danmark.

Hvis denne fortolkning lægges til grund, anvender man derfor de samme regler som gælder vedr. aktier, som også skattemæssigt medtages til udlandet, når personen flytter, uanset at man opretholder en virksomhed i Danmark.


Derfor gælder reglerne ifølge forslaget formentlig både, hvor den fulde skattepligt til Danmark ophører, og/eller hvor skatteyder ikke længere er hjemmehørende i Danmark. Det er også i disse 2 situationer, man kan få henstand med betalingen af skatten efter § 40 D, stk. 2, 1. henholdsvis 2. punktum jf. § 40 D, stk. 5.


Hvis betalingsrettighederne ikke anses for en del af en begrænset virksomhed, der drives i Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 kan det endog være usikkert, om de indkomster, der bl.a. hidrører fra disse betalingsrettigheder, kan beskattes i Danmark. Udbetaling efter enkeltbetalingsordningen (tidligere hektarstøtte) forudsætter således, at man både ejer betalingsrettighederne (ikke omfattet af dansk skattepligt) og driver landbrug i Danmark (omfattet af begrænset skattepligt).

Der bør derfor i det mindste foretages en afklaring af, om personer, der allerede bor i udlandet, og/eller personer, der flytter til udlandet men fortsat driver virksomhed i Danmark, bliver omfattet af bestemmelsen i § 40 D, stk. 2.

I følge lovforslaget skal bestemmelserne i afskrivningslovens § 40 D ligeledes finde anvendelse på selskaber. Det skal hertil bemærkes, at for selskaber indtræder der formentlig allerede ophørsbeskatning, når selskabet bliver hjemmehørende i udlandet i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7. Hvis selskabet bliver hjemmehørende i udlandet, men fortsat undtagelsesvis driver virksomhed i Danmark som begrænset skattepligtig, vil forslaget dog omfatte de betalingsrettigheder, der er knyttet til den danske virksomhed. Disse rettigheder kan derfor tilsyneladende ikke indgå i den danske virksomhed.

True, den 14. januar 2007


Kirsten Cato Jensen
Partner, agroSkat as


Knud Maegaard
Partner, agroSkat as