

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København

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. maj 2009

Supplerende bemærkninger til lovforslag L 202

Nedenfor anføres enkelte kommentarer til § 5 i lovforslag L 202 vedrørende ændringer til ejendomsavancebeskatningsloven.

Erhvervsmæssig anvendelse inden for genanbringelsesfristerne, § 5, nr. 5

Det foreslås, at en ejendomsavance kan genanbringes i anskaffelsessummen ved køb af en ejendom, hvis den erhvervede ejendom senest ved udløbet af genanbringelsesfristerne i § 6 A, stk. 2 benyttes af skatteyder i egen virksomhed, dvs., at en evt. udlejning er ophørt inden for fristerne.

Der henvises i bestemmelsen til fristerne i § 6 A, stk. 2.

Der er egentlig to sæt frister i § 6 A, stk. 2, nemlig:

- 1) fristen for køb af en ejendom i § 6 A, stk. 2, nr. 1, og
- 2) fristen for meddelelse af genanbringelsen i § 6 A, stk. 2, nr. 2.

I Skatteministeriets kommentar på høringssvar til lovudkast fra bl.a. agroSkat er det anført, at forslaget vil blive tilrettet, så det bliver muligt at genanbringe i en ejendom, som sælger har bortforpagtet, under forudsætning af, at bortforpagtningen er ophørt senest ved udløbet af det indkomstår, som følger efter afståelsesåret, hvilket synes at indikere, at det er fristerne i § 6 A, stk. 2, nr. 1, der skal finde anvendelse.

Det skal dog bemærkes, at indkomståret, der følger efter afståelsesåret, ikke nødvendigvis ligger inden for fristerne i § 6 A, stk. 2, nr. 1. Det er f.eks. tilfældet, hvor den ejendom, der ønskes genanbragt i, er erhvervet året forud for afståelsesåret, jf. eksempel nedenfor.

Eksempel

Det antaget, at en fortjeneste konstateres ved salg af fast ejendom i år 2. For at kunne genanbringe fortjenesten skal den købte ejendom efter § 6 A, stk. 2, nr. 1 være købt i år 1, 2 eller 3.

Fristen for at kunne genanbringe efter § 6 A, stk. 2, nr. 1 udløber ved udløbet af år 3.

Henvisningen til fristerne i § 6 A, stk. 2, nr. 1 kan evt. forstås således, at ejendommen senest ved udløbet af år 3 skal indgå i egen virksomhed. Derved må der kunne genanbringes i en ejendom købt i år 1, hvis blot ejendommen inden udløbet af år 3 benyttes erhvervsmæssigt af køber.

En fortolkning af fristerne som angivet ovenfor harmonerer dog ikke med reglen i § 6, stk. 2, nr. 2, idet skatteyder skal begære reglen anvendt senest ved udløbet af år 2, når den købte ejendom er erhvervet i år 1 eller 2. En sådan begæring må i så fald på en eller anden måde være betinget af, at udlejningen af ejendommen er bragt til ophør senest ved udløbet af år 3.

I eksemplet kan den periode inden for hvilken, skatteyder skal bringe udlejningen til ophør, være på indtil 3 år.

Hvis den købte ejendom derimod erhverves i år 3, er det kun perioden indtil udløbet af år 3 inden for hvilken, udlejningen skal bringes til ophør.

Genanbringelsesreglerne styres af tilstanden på handelstidspunktet. I mange handler købes en ejendom dog med henblik på senere overtagelse.

Normalt anses dette ikke for en udlejning. Man laver normalt skæring vedr. renter og øvrige indtægter og udgifter ved overtagelsen, dvs. uden at man anser sælger for at have lejet (forpagtet) ejendommen fra købstidspunktet og indtil overtagelsen.

Det synes usikkert, om ejendommen i perioden fra overdragelse (handelstidspunktet) til overtagelse kan blive anset for "udlejet", således at overtagelse også skal finde sted inden for fristen i § 6, stk. 2, nr. 1 som forudsætning for, at genanbringelsesreglerne kan finde anvendelse.

Det synes også usikkert, om en ejendom, der af sælger er udlejet, men hvor udlejningen ophører inden overtagelsen (eller typisk måske samtidigt med overtagelsen), skal anses for en udlejnings-ejendom for køber, således at køber ikke kan genanbringe ejendomsavancen, eller om en evt. genanbringelse forudsætter, at overtagelsen er sket inden for fristerne i § 6 A, stk. 2.

Det skal dog anføres, at der i praksis synes at være accept af, at der kan ske genanbringelse i en ejendom, der erhverves i år 3 med overtagelse i år 4.

I § 6 A, stk. 2, nr. 2 er anført, at fristen for indsendelse af begæring om genanbringelse er tidspunktet for indsendelse af rettidig selvangivelse for "genanbringelsesåret", dvs. rettidig selvangivelse for år 2, hvis skatteyder køber ejendommen i år 1 eller år 2, eller rettidig selvangivelse for år 3 ved køb i år 3.

Hvis der ved henvisningen til fristerne i § 6 A, stk. 2 menes fristen i nr. 2, skal forpagtningen være ophørt senest ved indsendelse af selvangivelse i år 2, når der sker køb i år 1 eller år 2, og senest ved indsendelse af selvangivelse for år 3 ved køb i år 3.

Der er derfor behov for en klarere definition af hvilke frister, der henvises til i § 6 A, stk. 2.

Interessentskaber

I kommentarer til hørings svar fra Dansk landbrug er der vedrørende interessentskaber anført, at:

"Der ses ikke at være et tilsvarende problem for så vidt angår interessentskaber, idet ejeren kan genanbringe i sin ideelle anpart."

Hvis to personer køber og driver en landbrugsejendom/virksomhed sammen, kan begge genanbringe i egen anpart, ligesom en avance ved salget af egen ejerandel kan genbringes ved køb af anden ejendom, der bruges erhvervsmæssigt af køber.

Hvis to personer (A og B) sammen ejer en landbrugsejendom, men det kun er A, der driver ejendommen, mens B udlejer sin ejerandel til A, er det også klart, at B ikke kan genanbringe ejendomsavance ved køb af ejendommen og heller ikke genanbringe ejendomsavance ved salg af sin ejerandel af ejendommen.

Derimod er der formentlig et problem, hvor de to interessenter personligt ejer sine egne ejendomme, og hvor ejendommene indgår i et fælles driftsinteressentskab, jf. eksemplet nedenfor.

Eksempel

A ejer ejendommen A1, og B ejer ejendommen B1.

A og B driver begge ejendomme i et interessentskab, hvor f.eks. A ejer 50 pct. af interessentskabet, og B ejer 50 pct. af interessentskabet.

Vil A i den situation kunne anse sin samlede ejendom A1 for drevet af ham, eller er det kun 50 pct. af ejendommen, der kan anses for drevet af A, således at kun 50 pct. af avancen ved salg af A1 kan genanbringes, ligesom der kun kan ske genanbringelse i 50 pct. af købsprisen af anden ejendom, der skal indgå i A's og B's interessentskab.

Selskabsreglen ved genanbringelse i udlejet ejendom, § 5, nr. 7

I § 5, nr. 7 foreslås det, at der kan ske genanbringelse i en ejendom, der udlejes til et selskab.

Bestemmelsen omfatter kun den købte ejendom, i hvis anskaffelsessum en fortjeneste ønskes genanbragt, dvs. den situation, hvor en ejendom erhverves i personligt eje og udlejes til et selskab. Bestemmelsen omfatter derimod ikke den solgte ejendom, hvis fortjeneste ønskes genanbragt, dvs. den situation, hvor den solgte ejendom var udlejet til et selskab, hvorover skatteyder har bestemmende indflydelse.

De modsatte situationer er heller ikke omfattet, dvs. den situation, hvor det er selskabet, der foretager genanbringelsen af avancen fra en ejendom, der af selskabet var udlejet til en person (der aktivt bruger ejendommen), eller hvor selskabet køber en ejendom, der skal udlejes til en person, der vil bruge ejendommen i egen drift.

I de tilfælde, hvor selskabsreglen skal finde anvendelse, skal der ske en beskatning af den genanbragte avance, når skatteyder, der personligt købte ejendommen, ikke længere har bestemmende indflydelse over selskabet.

Konsekvensen af en beskatning af en genanbragt fortjeneste må formentlig være – hvilket dog ikke fremgår af lovbestemmelsen - at der skattemæssigt sker tilbageførelse som om, der ikke er sket genanbringelse. Det vil sige, at skatteyder ved et senere salg af ejendommen ikke skal reducere anskaffelsessummen med den fortjeneste, som i sin tid blev genanbragt i anskaffelsessummen, og som efterfølgende er blevet beskattet i forbindelse med ændringer i skatteydere bestemmende indflydelse over selskabet.

Beskatningen af den genanbragte fortjeneste udløses efter forslaget som nævnt ved skatteydere afståelse af den bestemmende indflydelse over selskabet, uanset om selskabet på tidspunktet for ændring i skatteydere indflydelsen over selskabet fortsat lejer den ejendom, hvori der i sin tid blev genanbragt en ejendomsavance.

Der sker derfor en beskatning af den genanbragte fortjeneste, selvom skatteyder personligt driver ejendommen på tidspunktet for ophør med bestemmende indflydelse over selskabet, eller ejendommen på dette tidspunkt udlejes til et andet selskab, hvorover skatteyder har bestemmende indflydelse. Dette kan næppe være hensigtsmæssigt. Hvis ejendommen på tidspunktet for ophør med bestemmende indflydelse over selskabet bruges til et formål, som i sig selv berigtiger til genanbringelse (dvs. ikke udlejning eller udlejning til et andet selskab, hvorover skatteyder har bestemmende indflydelse), bør den oprindelige genanbringelse kunne opretholdes.

Hvis skatteyder derimod sælger ejendommen, hvori avancen er genanbragt og på dette tidspunkt stadig har bestemmende indflydelse over det selskab, som i sin tid lejede ejendommen, vil den genanbragte fortjeneste indgå i opgørelsen af avancen ved salget af ejendommen.

I denne situation bør en efterfølgende opgivelse af bestemmende indflydelse over selskabet næppe få skattemæssig betydning vedr. den genanbragte fortjeneste, som på dette tidspunkt allerede er indgået i en efterfølgende opgørelse af en ejendomsavance.

Det skal bemærkes, at der skal ske selvstændig beskatning af en genanbragte fortjeneste, når der er genanbragt i en ejendom, der på tidspunktet for afståelse af ejendommen har ændret anvendelse fra erhvervsmæssig anvendelse til privat anvendelse, jf. reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 4. I den situation udskydes beskatningen indtil afståelsestidspunktet uanset på hvilket tidspunkt i ejertiden, der er sket ændring i anvendelsen af ejendommen.

Som bestemmelsen er formuleret i lovforslaget, vil beskatning blive udløst ved et generationsskifte af aktierne.

I bemærkningerne til lovforslaget er det dog anført, at de generelle successionsregler i kildeskatteloven og i aktieavancebeskatningsloven finder anvendelse i den nævnte situation.

Det er uklart, hvad der menes med den formulering. Betyder formuleringen, at en genanbringelse kan opretholdes, når aktier (evt. overdraget med succession), der repræsenterer bestemmende indflydelse, overdrages til en person omfattet af successionskredsen, og når vedkommende samtidigt erhverver ejendommen (evt. med succession), som i sin tid blev udlejet til det pågældende selskab?

Bestemmelsen i lovforslagets § 5, nr. 7 synes således at indeholde mange fortolkningsproblemer, kun at gælde på et begrænset område samt at indføre en beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven på et tidspunkt, hvor der ikke sker afståelse af fast ejendom, som defineret i ejendomsavancebeskatningslovens §§ 1 og 2.

Det skal endelig bemærkes, at det tilsyneladende også kan give SKAT vanskeligheder at administrere bestemmelsen, idet der vil ske beskatning uden at der samtidig sker ejendomsafståelse og eventuelt også uden samtidig aktieafståelse.

Fordeling af overdragelsessum, § 5, nr. 2

Det forslås, at man i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5 ændrer bestemmelsen om fordeling af overdragelsessummen på de enkelte aktiver, således at der skal ske fordeling på bl.a. "mælkekvoter omfattet af denne lov".

Da mælkekvoter er et selvstændigt aktiv og ikke en del af den faste ejendom, bør det overvejes, om mælkekvoter i det hele taget skal indgå i fordeling af overdragelsessummen vedrørende den faste ejendom.

Fortjeneste ved afståelse af mælkekvote erhvervet før 1. januar 2005 beskattes indirekte efter ejendomsavancebeskatningslovens regler ved, at mælkekvotes anskaffelsessum og afståelsessum indgår i opgørelsen af den regulerede anskaffelsessum for den faste ejendom på tilsvarende måde, som forbedringsudgifter, ikke-genvundne afskrivninger m.m. indgår i opgørelsen af den regulerede anskaffelsessum.

Mælkekvoter - både mælkekvoter omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler og mælkekvoter, der ikke er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven - indgår i fordelingen af overdragelsessummen efter afskrivningslovens § 45.

Det skal bemærkes, at fordelingen i begge love tager udgangspunkt i både købers og sælgers forhold.

En mælkekvote, der af sælger er anskaffet forud for 1. januar 2005, vil være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler, mens den for køber vil være omfattet af afskrivningslovens regler.

Køber skal med ændringen indgå aftale om en fordeling, der alene har betydning for sælger.

Ved sælger og købers aftale om en samlet overdragelsessum vedrørende mælkekvoten, jf. nu-gældende ejendomsavancebeskatningslov § 4, stk. 5 og afskrivningslovens § 45, må sælger selvstændigt fordele salgssummen for den samlede mælkekvote på den del af kvoten, der er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler, og den del, der er omfattet af afskrivningslovens regler.

Ændringen må anses for overflødig, medmindre sælger og køber kan aftale forskellig værdiansættelse af mælkekvoten opdelt efter hvilket tidspunkt, sælger i sin tid erhvervede mælkekvoten.

Det skal bemærkes, at sælger og køber ikke har modsatrettet interesse vedrørende værdiansættelse på kvoter opdelt efter sælgers anskaffelsestidspunkt, hvorfor SKAT formentlig altid kan tilsi-desætte sælgers og købers værdiansættelse.

True, den 14. maj 2009

Knud Maegaard
Partner, agroSkat as

Kirsten Jensen
Partner, agroSkat as