



Skatteudvalget
Folketinget
Christiansborg
1240 København K

5. november 2004

L 28 Beskatning af kvoter og betalingsrettigheder

Dansk Landbrug skal anmode om foretræde for skatteudvalget for at uddybe vores forslag til ændring af lovforslaget jf. nedenfor.

Vi kan overordnet tilslutte os lovforslaget om beskatning af kvoter og betalingsrettigheder. Vi finder, det er vigtigt, at overgangen til en ny udformning af EU-støtteordninger ikke indebærer en øget beskatning af landbruget. Reglerne om, at de gratis tildelinger af betalingsrettigheder og mælkekvoter ikke beskattes ved tildelingen, er essentielle for landbruget. Tilsvarende er det vigtigt for landbruget, at der ikke udløses beskatning ved efterfølgende vederlagsfrie overdragelser af betalingsrettigheder fra forpagter til bortforpagter.

Allerede ved de første kontakter til fødevareminister Mariann Fisher Boel vedr. omlægningen af EU-støtte til landbrug, lagde Dansk Landbrug vægt på, at der i god tid blev skabt klarhed over reglerne om den afkoblede EU-støtte, herunder også skattereglerne. For så vidt angik skattereglerne kunne fastsættelsen af disse ikke ske i Fødevareministeriet, hvorfor vi ved sidste årsskifte tog kontakt til Skatteministeriet, da der på dette tidspunkt var skabt klarhed over de store linier for omlægningen af EU-støtten.

For landbruget er det vigtigt, at få fastsat regler i skattelovgivningen om beskatning af betalingsrettigheder i stedet for at skulle afvente afklaring via retspraksis. En afklaring via retspraksis vil betyde væsentlig usikkerhed, og ingen ønsker vel at få gentaget erfaringerne fra sukkerkvote- og sildekvoteområdet.

Det er endvidere vigtigt for Dansk Landbrug at undgå forringelse af etableringsmulighederne for unge landmænd, hvorfor der ikke bør indføres afskrivningsret på betalingsrettigheder og mælkekvoter.

På trods af den fornuftige udformning af lovforslaget vil indførelsen af betalingsrettigheder og den afledte beskatning indebære en øget beskatning af landbruget, som følge af at betalingsrettighederne flytter en del af prisen på en landbrugsejendom fra jorden, og dermed en del af den faste

ejendom, til at være et selvstændigt aktiv. Dette er en ulempe i forhold til generationsskiftebeskatningen og vil endvidere forøge ejendomsavancebeskatningen.

Dansk Landbrug er som nævnt ovenfor overordnet tilfredse med lovforslaget. Der er dog nogle forhold i lovforslaget, som vi finder bør ændres:

Modregningen af tab under ejendomsavance i tidligere avance på betalingsrettigheder og mælkekvoter sker alene med en skattesats på 30 pct., uanset den faktiske betalte skat ligger på 45 til 63 pct. for selvstændig erhvervsdrivende.

Gratis tildelte mælkekvoter, som er tildelt *inden* 1. januar 2005, skal være skattefrie ved tildelingen. Vi ønsker, at disse gratis tildelte mælkekvoter skal være skattefrie ved tildelingen, ligesom det ifølge lovforslaget vil være gældende for de mælkekvoter, som tildeles gratis efter lovens ikrafttræden den 1. januar 2005.

Beskatning af mælkekvoter, som sælges efter den faste ejendom er solgt, bør ske efter ejendomsavancebeskatningsloven, såfremt salget sker i samme år, som den faste ejendom sælges, eller i det følgende år

Nedenfor har vi uddybet vores begrundelse for disse ændringer af lovforslaget L28:

Modregning af tab

I lovforslaget er anført, at der af forenklingssyn alene kan ske en modregning med en a conto-skat på 30 pct. af avancen på mælkekvoter og betalingsrettigheder i tab i ejendomsavancen. Der burde ske modregning med den faktiske betalte skat på avancen, såfremt salget af den faste ejendom sker i samme år eller i de to følgende år. Såfremt salget af den faste ejendom sker på et senere tidspunkt, kan der anvendes en skabelonmodregning, som bør være på mindst 45 pct. for personligt ejede virksomheder og 30 pct. for selskaber.

Gratis tildelte mælkekvoter

Gratis tildelte mælkekvoter bør være skattefrie ved tildelingen. Skattemyndighederne har siden 1999 beskattet de gratis tildelte mælkekvoter, hvilket vi fra landbruget har hævdet ikke var i overensstemmelse med lovgrundlaget. Ved indførelse af avancebeskatning på mælkekvoter, som sælges efter den faste ejendom er solgt, er der skabt sikkerhed for, at en avance på mælkekvoter altid vil blive beskattet enten under ejendomsavancebeskatningen eller efter den forslåede saldomodel.

Vi har derfor fået Kammeradvokatens accept af at stille en landsretssag om beskatning af gratis tildelt mælkekvote i bero, mens nærværende lovforslag behandles. Der bør således skabes ligestilling vedr. beskatning af gratis tildelte mælkekvoter ved at udvide reglen om skattefrihed ved tildeling for gratis tildelte mælkekvoter efter 1. januar 2005 til også at gælde for alle gratis tildelte mælkekvoter, som er tildelt inden 1. januar.

Der henvises i denne relation til, at det af punkt 8 i bemærkningerne fremgår, at anvendelsen af skattelovgivningens generelle regler og praksis vedrørende den vederlagsfrie tildeling vil føre til et uacceptabelt resultat, idet der både ville ske en beskatning af værdien af kvotens værdi og derudover en beskatning af det årlige afkast. Dette er landbruget enig i, men det har så også været uacceptabelt for perioden inden 1. januar 2005.

I L 229 i Folketingssamlingen 2003/2004 blev det i betænkningen foreslået at lovfæste den udmelding, Skatteministeriet tidligere havde meddelt, hvorefter vederlagsfri tildelte sildekvoter ikke skulle beskattes.

Inden sommerferien blev der indført skattefrihed ved tildelingen for alle gratis tildelte sildekvoter, uanset deres tildelingstidspunkt. Dette blev begrundet med, at dette kun var en lovfæstelse af en tidligere udmelding fra Skatteministeriet. Derfor bør der nu gennemføres skattefrihed for gratis tildelte mælkekvoter, der er tildelt inden 1. januar 2005.

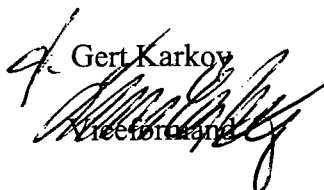
Mælkekvote solgt efter salg af fast ejendom

Sælgere af malkekvægsejendomme oplever, at købere, som ikke er mælkeproducenter, ikke ønsker at erhverve mælkekvoten. Sælgeren afhænder derfor mælkekvoten via mælkekvotebørsen efter salget af den faste ejendom. Efter de nuværende regler har dette salg været fritaget for beskatning, hvilket har medvirket til "gårdslagtninger" af malkekvægsejendomme. Dansk Landbrug har lagt vægt på at få stoppet denne mulighed for at sælge uden beskatning.

Efter lovforslaget vil mælkekvoter, som sælges efter den faste ejendom, blive beskattet efter saldomodellen i nærværende lovforslag. Der bliver imidlertid en stor forskel i beskatningen for eksisterende mælkekvoter, som sælges før, sammen med eller efter salget af den faste ejendom. Da sælgeren ikke altid har mulighed for at sælge mælkekvoten, inden den faste ejendom sælges, bør der skabes ligestilling ved at indføre følgende regel: Mælkekvoter, som er anskaffet før 1. januar 2005, beskattes altid efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Vi vedlægger et notat med en række tekniske bemærkninger. Vi finder, der i forbindelse med lovforslagets behandling bør sker en afklaring af de spørgsmål, som rejses i det tekniske notat, der er udarbejdet af Dansk Landbrugsrådgivning, Landscentret.

Med venlig hilsen

Gert Karkov

Viceformand

Vedrørende L 28 om beskatning af betalingsrettigheder m.m.

Indledningsvis bemærkes, at mange af de forhold, som blev påpeget i høringssvaret, er blevet indføjet i lovforslaget. Generelt må det antages, at lovforslaget har løst de væsentligste skattemæssige problemer i forbindelse med tildeling og omsætning af betalingsrettighederne og mælkekvoten.

Når der nedenfor trods dette er anført en række forhold, som bør ændres eller i det mindste overvejes, skyldes dette et ønske om at få en lovgivning, som er så sikker som mulig og efterlader færrest mulige fortolkningsmæssige problemer.

Det kan endvidere nævnes, at Landscentret har holdt mange møder og kurser omkring de nye betalingsrettigheder herunder også om den skattemæssige side. På disse møder m.m. er der kommet en række problemstillinger frem, som også danner grundlaget for nedennævnte kommentarer.

Nedennævnte bemærkninger forudsætter at reglerne om betalingsrettigheder svarer til den vejledning som blev udsendt i august 2004 fra Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, Direktoratet for FødevarerErhverv.

Hvis reglerne vedrørende betalingsrettigheder ændres inden de træder i kraft vil nogle af de forhold der er påpeget nedenfor enten få øget eller reduceret betydning.

§ 40 C, stk. 2, 2.-4. punktum, Mælkekvote solgt efter salg af ejendommen

I § 40 C, stk. 2, 2.-4. punktum er indført særskilte regler omkring beskatningen af mælkekvoter, der sælges efter salget af ejendommen. Det fremgår af 2. punktum, at hvis der ved afståelsen af en mælkekvote, der er anskaffet inden 1. januar 2005 ikke efter lov om ejendomsavance skal ske regulering af anskaffelsessummen med anskaffelsessummen og med afståelsessummen, skal mælkekvotens anskaffelsessum og afståelsessum i stedet indgå på saldoen.

Selve reguleringen af ejendommens anskaffelsessum jf. § 5, stk. 3 i lov om ejendomsavance med kvotens anskaffelsessum og afståelsessum foretages først, når ejendommen sælges. Dette salg kan ske lagt tid efter salget af kvoten.

Bestemmelsen i 2. punktum må derfor skulle forstås således, at hvis ejendommen på salgstidspunktet for salget af kvoten er en ejendom, der er omfattet af reglerne om ejendomsavancebeskatning, hvor man – hvis man havde solgt ejendommen på samme tidspunkt som kvoten – skulle have opgjort en fortjeneste, som havde medført, at ejendommens anskaffelsessum skulle være reguleret med anskaffelsessummen og afståelsessummen for kvoten, så skal kvoten ikke beskattes ved salget af kvoten.

Dette må også være gældende, selvom ejendommen på salgstidspunktet for ejendommen evt. kan sælges skattefrit enten som en ejendom omfattet af § 8 – fordi man ikke længere bruger ejendommen til landbrugsmæssige formål og derfor ikke længere har en landbrugsmæssig vurdering (evt. efter frasalg af en mindre del af ejendommens arealtillæggende) - eller efter § 11.

Det er i bemærkningerne anført, at det er ejendommens faktiske status, der er afgørende, uanset hvordan ejendommen er vurderet. Generelt bør en skatteyder dog kunne støtte ret på den foreliggende vurdering, medmindre der siden vurderingstidspunktet er sket retlige ændringer f.eks. frasalg af jord. Myndighederne bør således have ansvaret for, at vurderingerne er rigtige og at evt. fejl ikke kan lægges skatteyder til last.

I § 40 C, stk. 2, 4. punktum er foreslået, at reglerne i 2. og 3. punktum ikke gælder kvoter anskaffet forud for 19. maj 1993. Det bør bemærkes, at en betydelig andel af kvoterne er anskaffet forud for 19. maj 1993 og bestemmelsen i 4. punktum vil derfor bevirke, at denne del af en kvote derfor kan sælges skattefrit, når den sælges efter salget af ejendommen.

I en del tilfælde er det hensigtsmæssigt at sælge mælkeknoten efter salget af ejendommen. Ejendommen sælges f.eks. til en planteavler, som ikke er interesseret i at overtage mælkeknoten.

I disse tilfælde burde man kunne vælge, at kvoten kan beskattes efter reglerne i lov om ejendomsavance (for kvote anskaffet inden 1. januar 2005), uanset at kvoten sælges efter salget af ejendommen. Det kunne i givet fald være en forudsætning, at mælkeknoten sælges senest 1 år efter salget af ejendommen og at mælkeknoten skattemæssigt skal indgå ved opgørelsen af ejendomsavancen på det tidspunkt, hvor man sælger ejendommen.

Dette giver ensartede muligheder for at genplacere ejendomsavancen inkl. effekten af kvotesalget på samme måde som i de tilfælde, hvor kvoten sælges inden eller sammen med ejendommen.

§ 40 C, stk. 2 Beskatningen af vederlagsfri tildeling af mælkekvoter

Det anføres i punkt 8 i bemærkningerne, at anvendelsen af skattelovgivningens generelle regler og praksis vedrørende den vederlagsfrie tildeling vil føre til et uacceptabelt resultat, idet der både ville ske en beskatning af værdien af kvotens værdi og derudover en beskatning af det årlige afkast.

Som konsekvens heraf anføres det, at indførelsen af skattefrihed ved tildelingen ikke i sig selv er udtryk for et provenutab.

Heri er Landscentret enig, men dette burde samtidigt medføre, at man ophæver den beskatning, der siden 1999, er sket af værdien af vederlagsfri tildelte mælkekvoter.

I L 229 i Folketingssamlingen 2003/2004 blev det i betænkningen foreslået at lovfæste den udmelding, Skatteministeriet tidligere havde meddelt, hvorefter værdien af vederlagsfri tildelte sildekvoter ikke skulle beskattes.

Også dette forhold taler for, at vederlagsfri tildeling af mælkekvoter ikke burde beskattes og at man passende kan rette op på dette ved på dette punkt at give lovforslaget tilbagevirkende kraft til 1999 eller 2000. Der er Landscentret bekendt ikke sket beskatning af vederlagsfrie tildelte kvoter forud for 1999.

Som konsekvens heraf kunne de pågældende vederlagsfri tildelte kvoter evt. overføres til saldoen, således at der sker en beskatning ved salget af disse kvoter på salgstidspunktet for salget af kvoten, uanset at ejendommen først sælges senere.

§ 40 C, stk. 6. Beskatningen af en negativ saldo

I § 40 C, stk. 6 henvises til, at hvis saldoen er negativ, indtægtsføres et positivt beløb svarende til den negative saldo. Det indtægtsførte beløb medregnes til kapitalindkomsten jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 18.

Det kan være problematisk at henvise til personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 18 i denne forbindelse, idet denne henvisning ikke gælder, hvis man anvender virksomhedsordningen på salgstidspunktet, ligesom henvisningen ej heller gælder, hvis sælger er et selskab eller et dødsbo. Derimod skal der selvfølgelig i selve personskattelovens § 4 være en bestemmelse om, at det pågældende beløb – for personer – skal medregnes til kapitalindkomsten.

§ 40 C, stk. 7. Modregning af tab efter lov om ejendomsavancebeskatning

Det er foreslået, at man kan få udbetalt en skatteværdi på 30 pct. af et tab efter lov om ejendomsavance ved salg af en landbrugsejendom, hvis der i tidligere år eller i samme år foretages en udligning af en negativ saldo fra salg af betalingsrettigheder og evt. mælkekvote.

Reglerne omkring denne udbetaling vil ifølge bemærkningerne svare til de eksisterende regler omkring konjunkturudligning i kapitalafkastordningen jf. § 22 b i lov om virksomhedsordning m.m.

Når der er gået en del år siden beskatningen af en negativ saldo og inden salget af ejendommen, må denne tekniske løsning anses for en hensigtsmæssig modregningsmetode.

Hvis den negative saldo derimod er opstået i selve det år, hvori man sælger ejendommen med tab, vil det for det første være mere enkelt direkte at modregne et beløb svarende til den negative saldo i tabet på ejendommen, således at kun en overskydende negativ saldo medregnes til indkomsten eller at et overskydende tab efter lov om ejendomsavance fremføres til kommende år. For det andet vil man kun ved en direkte modregning få den mest retvisende opgørelse af indkomsten fra salget af virksomheden, som i størst muligt omfang svarer til den nuværende beskatning.

Det må forventes, at langt de fleste tilfælde, hvor der er behov for denne regel, er situationer, hvor rettighederne sælges i samme år som ejendommen. Dette skyldes, at det i de fleste til-

fælde forventes, at rettighederne i overvejende grad vil blive solgt samtidigt med salget af ejendommen.

I de tilfælde, hvor betalingsrettighederne er solgt indenfor de seneste 1 – 3 år forud for salget af ejendommen, vil det også være relativt enkelt at genoptage ansættelsen for de foregående 1 – 3 år og direkte foretage en modregning af tabet vedrørende ejendommen i fortjenesten på rettighederne. Det kan i tilknytning til én sådan regel nævnes, at man i lov om ejendomsavance § 6, stk. 7 netop har indført en sådan modregning af et efterfølgende tab i en fortjeneste ved salg af dele af samme ejendom konstateret i de foregående 1 – 2 år. Denne regel indebærer også, at man genoptager ansættelsen for de tidligere år. Når denne løsning kan accepteres i denne relation, burde man også i forslaget til § 40 C, stk. 7 kunne tillade en direkte modregning af tabet vedrørende ejendomsavancen i en konstateret fortjeneste ved salget af rettighederne konstateret i samme og de foregående 1 – 3 år.

I de formentlig relativ få tilfælde, hvor fortjenesten på rettighederne og evt. mælkekvote er konstateret i et tidligere år, bør man forøge compensationen, således at den mindst svarer til det laveste beskatningsniveau af en skattepligtig indkomst inkl. arbejdsmarkedsbidrag, dvs. en compensation på ca. 45 pct. Selvom beskatningen ved salg af rettighederne er kapitalindkomst, hvor beskatningen på laveste beskatningsniveau er på ca. 38 pct., så vil de fleste landmænd dog anvende virksomhedsordningen, hvorfor beskatningen ofte i alt mindst bliver på ca. 45 pct.

Hvis man ønsker at opretholde teknikken ved at foretage udbetalingen af skatteværdien ved at anvende reglerne vedrørende hævning af en konjunkturregulering, kunne man medregne et beløb svarende til f.eks. 150 pct. af det beløb, som modregnes i tabet vedrørende opgørelsen af ejendomsavancen. Dette ville svare til, at skatteværdien beregnes med 45 pct. af den fortjeneste, der modregnes i tabet vedrørende ejendomsavancen.

I nogle tilfælde kan det forekomme, at rettighederne og evt. mælkekvote sælges i året efter salget af ejendommen evt. endnu senere. Derfor burde reglen i § 40 C, stk. 7 udvides, så også et tab fra salg af landbrugsejendommen, som endnu ikke er modregnet i en fortjeneste ved salg af andre ejendomme, kan modregnes i et beløb fra salg af betalingsrettigheder og evt. mælkekvote konstateret i det eller de følgende år.

Reglen i § 40 C, stk. 7 bør være en frivillig ordning. Specielt hvis man fastholder, at tabet efter lov om ejendomsavance kun har en fradragsværdi på 30 pct., bør skatteyder kunne vælge at beholde tabet vedrørende ejendomsavancen til modregning i andre fortjenester ved salg af andre ejendomme herunder til fremførelse efter lov om ejendomsavance.

I nogle tilfælde vil beskatningen af en negativ saldo blive gennemført hos den ene ægtefælle, mens beskatningen af ejendomsavancen gennemføres hos den anden ægtefælle. Denne situation kan f.eks. forekomme i de tilfælde, hvor virksomheden f.eks. ejes af hustruen, mens det er manden der driver virksomheden i overvejende grad. Hvis betalingsrettighederne sælges, mens man aktivt driver virksomheden, gennemføres beskatningen af betalingsrettighederne hos manden. Hvis man senere bortforpagter virksomheden, inden man sælger ejendommen, gennemføres beskatningen af ejendommen hos den ægtefælle, der ejer ejendommen, dvs. hos hustruen. I dette tilfælde bør bestemmelsen i § 40 C, stk. 7 – 8 også kunne finde anvendelse.

I de tilfælde, hvor sælger er et selskab, er en skatteværdi på 30 pct. selvfølgelig hensigtsmæssig. Dog bør det bemærkes, at teknikken fra konjunkturudligning ikke direkte kan overføres på disse tilfælde.

I dødsboer bør reguleringen fastsættes til samme niveau som for personer, idet man generelt skal kompensere for en tidligere betalt skat. Hvis det er selve boet, der sælger rettighederne, bør man dog foretage en direkte modregning imellem tabet vedrørende ejendomsavancen og det indtægtsførte beløb fra den negative saldo.

Overdragelse med succession. § 40 C, stk. 9

I bestemmelsen i § 40 C, stk. 9 er det anført, at hvis virksomheden er overdraget med succession jf. kildeskattelovens § 33 C eller dødsboskatteloven § 39, udbetales evt. skatteværdi efter stk. 8 ikke direkte, men den modregnes i egen og subsidiært i ægtefællens sluskat. Det bemærkes, at man jo generelt afgør fra aktiv til aktiv, om hvorvidt det pågældende aktiv overdrages med succession eller ej. Det vil derfor være mere præcist at henvise til, at det er ejendommen, der skal sælges med succession, for at denne regel kan tages i anvendelse.

Hvis en ægtefælle overtager boet til hensiddende i uskiftet bo, bør vedkommende også kunne anvende de regler, der er anført i stk. 7 – 8 uden evt. begrænsninger vedrørende udbetalingen af den negative skatteværdi som anført i stk. 9.

I tilknytning til denne bestemmelse burde det afklares, hvordan en ejendom med mælkekvote skal behandles skattemæssigt, hvis den overdrages med succession efter 1. januar 2005.

Mælkekvoten er fra dette tidspunkt en rettighed omfattet af § 40 C. I selve handelen skal den selvstændigt angives med sin egen værdi. Set fra sælgers side skal en eventuel beskatning dog omfattes af ejendomsavancen.

Vil en succession vedrørende ejendommen i dette tilfælde medføre, at der også er succederet i kvoten og vil dette dermed medføre, at kvoten skal anses for anskaffet af køber på samme tidspunkt som for sælger, dvs. at den for køber skal anses for anskaffet inden 1. januar 2005?

Eller skal man løsrive kvoten fra ejendommen og anse den for sit eget skattemæssige aktiv, hvor der evt. selvstændigt tages beslutning om succession eller ej?

Hvis man anvender den sidstnævnte løsning, må evt. anskaffelsessum for kvoten, som er afholdt af sælger, samtidigt skulle overføres til køber som en anskaffelsessum for kvoten dvs. at beløbet indgår på købers saldo, hvis han succederer.

Betaling for at opnå retten til en tillægspræmie

I visse tilfælde kan en landmand, som har solgt sin ejendom inden 21. april 2005, aftale med køber af ejendommen, at vedkommende køber kan overtage sælgers ret til oksekødstillægget. Køber af ejendommen får herefter dette tillæg fordelt på de betalingsrettigheder, køber i øvrigt modtager. Hvis en sådan aftale indgås efter 1. januar 2005 og inden 21. april 2005, må det antages, at det beløb som køber betaler for retten til at modtage sælgers oksekødstillæg skal anses for en købspris, der kan tillægges købers saldo og at sælgeren skal fratrække dette beløb i saldoen.

Det bør afklares, hvordan en tilsvarende aftale, der er indgået i 2004 evt. tidligere, skal behandles skattemæssigt.

Det bør også afklares, hvordan aftalen skal behandles skattemæssigt, hvis aftalen gøres betinget af, at køber af ejendommen rent faktisk opnår det forventede oksekødstillæg.

Det bemærkes, at en aftale om, at køber kan overtage sælgers ret til oksekødstillægget, forudsætter at sælgeren er en aktiv landmand i 2005. Det bemærkes også, at sælgeren selv kunne have opnået de pågældende rettigheder, hvis han selv drev et tilstrækkeligt stort areal i 2005. Hvis sælgeren selv erhverver rettighederne, kan han efterfølgende sælge selve rettighederne, og vil derfor blive omfattet af de nye regler. Derfor bør en aftale om salg af selve retten til oksekødstillægget behandles på samme måde, dvs. en beskatning via saldossystemet. Dette bør også være gældende, selvom man indgår denne aftale i 2004 eller tidligere.

Overgang til betalingsrettigheder

Man ansøger om betalingsrettighederne senest den 21. april 2005. Der er dog mulighed for at ansøge indtil 13. maj 2005, men dette medfører en reduktion i udbetalingen for 2005. Betalingsrettighederne forventes tildelt omkring årsskiftet 2005/2006.

Det forventes, at værdien af de almindelige betalingsrettigheder bliver på 10.000 – 15.000 kr. pr. ha. Tilsvarende forventes det, at ejendommens værdi falder tilsvarende. Det kan således nævnes, at realkreditinstitutterne i oktober 2004 har nedsat vurderingen af ejendommen med 11.000 kr. pr. ha på grund af indførelsen af betalingsrettighederne.

På et eller andet tidspunkt skal man derfor i ejendomshandlerne overføre en del af den nuværende værdi af ejendommen til en værdi af betalingsrettighederne. Der var i høringssvaret fra Landscentret efterlyst en afklaring af, hvornår betalingsrettighederne får en selvstændig værdi i ejendomshandlerne. Skatteministeriet har anført, at der ikke er behov for en sådan regel.

Det er imidlertid Landscentrets opfattelse, at man må få afklaret, hvornår rettighederne opstår skattemæssigt.

Hvis man handler en ejendom efter 21. april 2005, vil sælger få tildelt rettighederne ved udgangen af 2005. Hvis køber derfor skal overtage rettighederne, vil dette kræve en særskilt aftale imellem køber og sælger om, at køberen overtager disse rettigheder. Dette burde medføre, at rettighederne opstår omkring ansøgningstidspunktet. I høringssvaret fra Landscentret var det derfor foreslået, at man fastsatte den 21. april 2005 som skæringstidspunkt.

Det bør bemærkes, at denne afklaring også vil smitte af på ejendomsvurderingerne, idet vurderingen fra det tidspunkt, hvor rettigheden er udskilt fra ejendommen – alt andet lige – skal medføre en lavere ejendomsvurdering.

§ 40 C, stk. 11. FIFO princippet

I § 40 C, stk. 11 er foreslået, at man ved salg af mælkekvote skal anvende FIFO princippet, hvis man både ejer mælkekvote anskaffet forud for 1. januar 2005 og mælkekvote anskaffet efter dette tidspunkt.

Da man i stk. 2, 4. punktum tillige skal skelne imellem kvote anskaffet forud for 19. maj 1993 og kvote anskaffet i perioden fra 19. maj 1993 til 31. december 2004, bør man formentlig også anvende FIFO princippet i denne relation.

Mælkekvote kan have forskellige fedtprocenter. Det henstilles, at man ikke skal tage hensyn hertil ved anvendelsen af FIFO princippet, således at mælkeknoten kan opfattes som en enhed uanset forskellige fedtprocenter.

FIFO princippet gælder samlet for en skatteyder.

Ved anvendelsen af reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 3, § 5, stk. 4, nr. 6 og § 5, stk. 5, nr. 5 om tillæg af anskaffelsessummen for en mælkekvote og nedsættelsen af anskaffelsessummen med afståelsessummen for en mælkekvote anvendes derimod den kvote, der er knyttet til den enkelte ejendom jf. Landsskatterettens afgørelse 2-4-1847-1188 af 15. september 2004.

Eksempel

Til ejendom 1 er knyttet en kvote, der er anskaffet i perioden 19. maj 1993 til 1. januar 2005. Denne ejendom sælges efter 1. januar 2005 med den pågældende kvote. Skatteyder ejer dog også en ejendom 2, hvor en del af kvoten er anskaffet inden 19. maj 1993. Det antages, at ejendom 2 sælges senere end ejendom 1. Ved anvendelsen af FIFO princippet bør man i dette tilfælde formentlig ikke beskatningsmæssigt overføre en del af den kvote, der er knyttet til ejendom 2 til ejendom 1, uanset at kvoten vedrørende ejendom 2 er anskaffet tidligere end ejendom 1.

FIFO princippet bør derfor formentlig kun anvendes inden for den pågældende ejendom herunder også i relation til § 5, stk. 3 i lov om ejendomsavance. Hvis en kvote overføres fra en ejendom til en anden ejendom, må tilsvarende anskaffelsessummen overføres til den pågældende ejendom. Man skal dog ikke overføre nogen del af anskaffelsessummen, hvis kvoten er anskaffet forud for 19. maj 1993.

Hvis en kvote delvist er fjernet ved toldning, bør den kvote, der er toldet, anses for afstået efter FIFO princippet. Den anskaffelsessum for den toldede kvote havde, bør i givet fald kunne fordeles på den kvote, som er i behold efter toldningen.

Toldning

Det forventes, at der i visse tilfælde vil ske en toldning, f.eks. således at pålydende værdi af rettighederne bliver nedsat. I visse tilfælde kan der evt. også ske en toldning på den måde, at man inddrager nogle af rettighederne herunder en del af en mælkekvote. Hvis en rettighed ikke har været anvendt i 3 år, vil den også blive inddraget.

Hvis der sker en toldning m.m. af betalingsrettighederne eller af mælkekvoten, der er omfattet af saldosystemet, vil dette ikke umiddelbart få skattemæssig betydning. Anskaffelsessummen for den toldede kvote indgår fortsat på saldoen og afståelsessummen for den toldede kvote må anses for afstået til en værdi på nul.

I omtalen af FIFO princippet jf. ovenfor er der en omtale af forholdene, når man tolder en kvote, hvor noget af kvoten er anskaffet inden 1. januar 2005 og resten efter 1. januar 2005.

Negativ værdi

Hvis en landmand har udtagningsrettigheder (braklægning), skal han først og fremmest udnytte disse rettigheder, inden han kan modtage en udbetaling på de øvrige rettigheder. Hvis han derfor kan sælge disse rettigheder til en anden landmand, kan han selv undgå at foretage en udtagning (braklægning).

Afhængig af prisdannelsen på rettighederne kan dette bevirke, at man vil betale for at blive af med sine udtagningsrettigheder. Derfor kan der måske opstå en negativ salgspris på udtagningsrettigheder.

Det må antages, at en sådan værdi også direkte behandles efter saldosystemet, dvs. at sælger, der betaler for at blive af med sine udtagningsrettigheder tillægger betalingen til sin saldo, mens køberen, der modtager et beløb for at overtage udtagningsrettighederne fratrækker dette beløb i saldoen.

Ligningslovens § 7 Y, stk. 2. Forpagterreglen

I forpagterreglen er det foreslået, at reglen kan anvendes ved vederlagsfri overdragelse fra forpagter til bortforpagter. I de tilfælde, hvor der betales et vederlag for overdragelsen, som dog ikke fuldt ud svarer til rettighedernes handelsværdi, bør reglen også kunne anvendes, dog med den modifikation, at vederlaget behandles via saldosystemet.

Når der i nogle tilfælde betales vederlag, kan det skyldes, at værdien af de rettigheder, der konkret overdrages fra forpagter til bortforpagter, har en større eller mindre værdi end parterne har aftalt.

I § 7 Y, stk. 2, 2. punktum er det foreslået, at "forpagterreglen" i 1. punktum også kan anvendes ved overdragelse imellem en sekundær forpagter til en primær forpagter og videre fra en primær forpagter til ejeren. Hvis man i forholdet imellem en primær forpagter og en sekundær forpagter betragter en primær forpagter som bortforpagter, er der principielt tilsyneladende ikke behov for reglen i 2. punktum. På den anden side er det formentlig alligevel hensigtsmæssigt, at man beholder reglen, idet den præciserer, at forpagterreglen i 1. punktum også kan anvendes imellem en primær forpagter og en sekundær forpagter.

Efter lovforslaget kan forpagtere levere rettigheder til en bortforpagter, hvor rettighederne maksimalt har et "pålydende" svarende til de rettigheder, forpagteren selv får ved initialtildelingen. I de tilfælde, hvor en primær forpagter har forpagtet ejendommen videre til en sekundær forpagter, kan det dog i enkelte tilfælde forekomme, at den primære forpagter modtager rettigheder ved initialtildelingen, der har et mindre pålydende end det, der leveres til ejeren. Derfor burde maksimum for det pålydende, der maksimalt kan leveres til en bortforpagter, fastsættes til et pålydende, der svarer til de rettigheder, han selv modtager ved initialtildelingen med tillæg af de rettigheder, den primære forpagter har modtaget af en sekundær forpagter efter 2. punktum.

Der mangler en beskrivelse af, hvordan reglerne er, hvis "forpagterreglen" i ligningslovens § 7 Y, stk. 2 ikke kan bruges, men forpagteren ifølge forpagtningskontrakten rent faktisk levere rettighederne til bortforpagter.

Denne situation kunne forekomme, hvis forpagteren leverer flere rettigheder tilbage end det, der ifølge lovforslaget kan omfattes af forpagterreglen jf. ovenfor.

Interessentskaber

Et interessentskab anses for en selvstændig juridisk enhed efter reglerne vedrørende betalingsrettigheder. Dette medfører, at selve interessentskabet modtager betalingsrettighederne på den eller de ejendomme, som interessentskabet driver eller ejer. I relation til den skattemæssige side antages det, at de betalingsrettigheder, man tildeler interessentskabet, anses for tildelt interessenterne med den ideelle andel, som de hver for sig ejer af selve interessentska-

bet. Hvis interessentskabet forpagter interessenternes individuelle ejede ejendomme, må forpagterreglen også kunne anvendes i denne situation.

Eksempel

Et interessentskab ejes af fader og søn med halvdelen til hver. Interessentskabet forpagter en ejendom af faderen på 70 ha og en ejendom af sønnen på 30 ha. I selve initialtildelingen modtager interessentskabet derfor 100 rettigheder á 2.300 kr., dvs. i alt 230.000 kr. i pålydende. Heraf får hver af parterne halvdelen jf. at de hver for sig ejer halvdelen af interessentskabet. Hver for sig får interessenterne derfor et pålydende på 115.000 kr.

Ved opløsningen af interessentskabet sælger sønnen principielt halvdelen af de 50 rettigheder, der overdrages til faderen, ligesom han køber halvdelen af de 50 rettigheder, han får af faderen. På grund af saldoprincippet får dette ingen skattemæssige konsekvenser.

Parterne har eventuelt derudover aftalt, at parterne ved opløsningen af interessentskabet skal have betalingsrettigheder med et pålydende (årlig udbetaling) svarende til det, den enkelte interessent selv ville have fået, hvis man selv havde drevet ejendommen. Sønnen skal derfor kun have rettigheder med et pålydende på 30 rettigheder á 2.300 kr., dvs. i alt 69.000 kr. og faderen skal dvs. 70 basisrettigheder á 2.300 kr., dvs. 161.000 kr.

Efter forpagterreglen kan sønnen herefter overdrage rettigheder med et pålydende på 115.000 – 69.000 kr., dvs. 46.000 kr. eller svarende til 20 rettigheder á 2.300 kr. til faderen.

Gaveoverdragelser

Ifølge forpagterreglen i ligningslovens § 7 Y, stk. 2 kan en forpagter uden skattemæssige konsekvenser for hverken forpagter eller bortforpagter overdrage betalingsrettigheder til bortforpagter.

I bemærkningerne på side 27 er anført, at denne bestemmelse ikke gælder rettigheder, der overdrages vederlagsfrit i et gavemiljø imellem personer eller virksomheder.

Overførelsen af betalingsrettigheder, der er tildelt en forpagter og som overdrages til en bortforpagter, bør dog være omfattet af § 7 Y, uanset om forpagter og bortforpagter befinder sig i et gavemiljø.

Problemet i denne relation er principielt, at der i gavemiljø kan opstå situationer, hvor parterne ikke laver de aftaler om overdragelse af betalingsrettigheder, som parterne ellers ville have truffet, hvis man ikke havde befundet sig i et gavemiljø. Der kan således være situationer, hvor man overdrager flere rettigheder, end man ville have gjort uden for et gavemiljø.

Der kan også være situationer, hvor man undlader at overdrage rettighederne til bortforpagter, fordi der er et gavemiljø imellem forpagter og bortforpagter. I denne situation bør det dog bemærkes, at en forpagter ikke er forpligtet til at indgå en aftale om at overdrage rettighederne til en bortforpagter. Derfor kan man næppe anse en aftale, hvorefter man ikke overdrager rettighederne til bortforpagter for at være en gaveafgiftspligtig begunstiggelse af forpagter.

§ 7 om ikrafttrædelsen

Det er foreslået, at de nye regler skal gælde fra og med 1. januar 2005. Det må dog forudsættes, at de hidtidige regler vedrørende sildekvoter jf. gældende regler i afskrivningslovens § 40 B er gældende fra og med 1. januar 2003.

Da der ikke i øvrigt er fastsat regler omkring ikrafttrædelsen, må kvoter, som er anskaffet forud for 1. januar 2005, men som ikke er solgt eller brugt op den 1. januar 2005, vil være omfattet af de nye regler i § 40 A eller § 40 B. Dette burde fremgå af loven eller af bemærkningerne.

Fårerettigheder

Det er anført i bemærkningerne, at fårerettigheder er omfattet af bestemmelsen i § 40 C. Da der ikke er anført særskilt ikrafttrædelse vedrørende dette punkt, må det antages, at en evt. anskaffelsessum for disse rettigheder derfor indgår på saldoen den 1. januar 2005.

Bemærkningerne i punkt 6.6

Som eksempel på kvoter nævnes rådyrkvoter. Det må vel antages, at en erhvervsmæssig jagtleje er fradragsberettiget, selvom man højst må afskyde et bestemt antal dyr. Det er derfor meget usikkert, om der er rådyrkvoter, som vil være omfattet af § 40 A eller § 40 B.

Relation til pensionsbeskatningslovens § 18, stk. 5.

Det burde afklares, om indkomst fra salg af rettigheder omfattet af § 40 A – 40 C er omfattet af de særlige indkomster, der jf. pensionsbeskatningslovens § 18, stk. 5 ikke kan indgå i det ordinære overskud, der kan danne grundlag for beregning af det fleksible opfyldningsfradrag efter § 18, stk. 5, 3. punktum i pensionsbeskatningsloven.

§ 40 A, stk. 1 og § 40 B, stk. 1

I bemærkningerne til § 1 nr. 1, afsnittet om engangskvoter anføres det, at sidste punktum i § 40 A, stk. 1, skal forstås således, at hvis kvoten ikke anvendes fuldt ud i indkomståret – kan anskaffelsessummen for den udnyttede andel af kvoten fradrages i dette indkomstår.

I den foreslåede § 40 B, stk. 1, sidste pkt. er anvendt samme formulering som i § 40 A, stk. 1, sidste punktum. I denne sammenhæng menes formentlig, at reglerne i § 40 B også kan anvendes ved køb og salg af ideelle andele af en løbende kvote. Det kan forekomme lidt misvisende at bruge samme begreb for 2 forskellige andele. Bestemmelsen i sidste punktum i § 40 B, stk. 1 er formentlig overflødig, idet det generelt i skattelovgivningen forudsættes, at reglerne kan bruges ved køb, salg og besiddelse af ideelle andele af de pågældende aktiver og at dette i givet fald også vil gælde engangskvoter efter § 40 A og betalingsrettigheder m.m. efter § 40 C.

§ 40 A, stk. 6 og § 40 B, stk. 7, sidste punktum

Det er anført, at rettigheder der er knyttet til et andelsbevis efter 2 b i lov om aktieavancebeskatning ikke er omfattet af bestemmelsen i § 40 A henholdsvis § 40 B.

Det skal bemærkes, at der er enkelte andelsselskaber, der beskattes efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4. Beviser i disse andelsselskaber er ikke omfattet af be-

stemmelsen i § 2 b i aktieavancebeskatningsloven. Man burde derfor overveje at henvise til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 og 4 i stedet for til § 2 b i lov om aktieavancebeskatning.

Vedrørende § 40 B, stk. 7 om leveringsrettigheder for sukeroer

Det anføres i bemærkningerne, at leveringsrettigheder for sukkerroer behandles fortsat efter hidtidig landskatteretspraksis. Det bør dog bemærkes, at den pågældende praksis, som bevirker, at en køber ikke kan fratække anskaffessummen, er omtvistet ved domstolene, idet der i en konkret sag ved Østre Landsret er nedlagt påstand om, at en køber skal kunne fratække eller afskrive anskaffessummen.

Det kunne overvejes at tillade, at landmænd kunne vælge at medregne sukkerkvoten til saldoen i § 40 C. Det kunne også overvejes, at sukkerkvoter anskaffet efter 1. januar 2005 indgår på saldoen på samme måde som mælkekvote anskaffet efter dette tidspunkt.

Med venlig hilsen

Knud Maegaard