

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 10241 af 23/06/2015 (Gældende)

Bindende svar - Landbrug, delvis overdragelse til selskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-4888755

Bindende svar - Landbrug, delvis overdragelse til selskab

Skatterådet kan bekræfte, at ved udleje af jord fra spørger til et af spørger ejet selskab skal ske værdiansættelse af beholdningen på rod. Skatterådet kan bekræfte, at værdiansættelse kan ske med udgangspunkt i omkostninger ved etableringen af jordbeholdningen som anført af spørger. Skatterådet kan bekræfte, at selskabet har fradragsret for købsprisen for beholdningen. Skatterådet kan bekræfte, at der kan overdrages forskellige betalingsrettigheder til den af spørger anførte værdi. Skatterådet kan bekræfte, at værdien af betalingsrettighederne ved overdragelse skal fragå Spørgers saldo opgjort efter afskrivningsloven § 40 C, og at restsaldoen kan fratrækkes i indkomståret 2015, da den alene består af mælkekvoter. Skatterådet afviser at besvare spørgsmålet om svarene vil være uændret, såfremt der først sker overdragelse i 2016.

SKM2015. 419. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at udleje af jord medfører, at der skal ske værdiansættelse (overdragelse) af beholdninger på rod?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at en evt. værdiansættelse (overdragelse) kan ske til 1.000 kr. pr. ha græs?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at der skal moms på denne overdragelse?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at selskabet har fradragsret for det samlede beløb, som der overdrages beholdninger på rod for?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at betalingsrettighederne kan overdrages til selskabet for 152.000 kr. uden skattemæssige konsekvenser?
6. Hvis ikke, bedes det oplyst, hvilken værdi der så kan anerkendes.
7. Kan Skatterådet bekræfte, at denne værdi samt de pågældende aktiver i form af betalingsrettigheder fragår på saldoen efter afskrivningsloven § 40 C?
8. Kan Skatterådet bekræfte, at saldoen ved udgangen af 2015 kan fratrækkes efter afskrivningsloven § 40 C, stk. 11?
9. Kan Skatterådet bekræfte, at hvis udlejning af jord og overdragelse af betalingsrettigheder mv. først foretages i 2016 eller senere, kan det så bekræftes, at dette ikke ændrer på de skattemæssige konsekvenser udover, at konsekvenserne så skal henføres til det år, hvor dispositionen sker?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Nej
4. Ja
5. Ja
6. Bortfalder
7. Ja, se begrundelse
8. Ja
9. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Beskrivelse af virksomheden

Spørger driver landbrug fra ejendommen x-vej, Y-by. Ejendommen har i de tidligere år været på ca. 70 ha jord, hvoraf 40 ha er med græs p.t. i 2014 er der tilkøbt ca. 20 ha jord.

Spørger ejer en mælkekvote på ca. 1,4 mio kg, der er knyttet til landbruget på ejendommen.

Virksomheden er etableret i 2006, hvor Spørger har købt ejendommen.

Spørger har kalenderårsregnskab. Han overtog betalingsrettigheder og mælkekvote sammen med ejendommen.

Ejendommen blev købt med ca. 100 køer + opdræt. Bedriften består i dag af ca. 200 køer + opdræt. Der er blevet bygget en ny stald, og spørger har købt mælkekvote løbende for at kunne dække den stigende mælkeproduktion. I starten af 2014 blev der købt jord og tilhørende betalingsrettigheder.

Betalingsrettigheder

Anskaffelsessummen for betalingsrettigheder udgjorde, inkl., handelsomkostninger ca. 650.000 kr., mens anskaffelsessummen for mælkekvote udgjorde ca. 2,9 mio kr. inkl., handelsomkostninger.

Anskaffelsessummerne, ekskl. omkostninger, fremgår af skødet. (Beskrivelse udeladt).

Spørger har i 2014 har købt ca. 20 ha jord samt rettigheder til ca. 17 ha. I denne handel er rettighederne sat til 10.000 kr., jf. skødet.

Der er medsendt udskrift fra NaturErhvervsstyrelsen vedrørende landbrugsstøtte for 2015.

Heraf fremgår at betalingsrettigheders værdi nedsættes i 2015 med ca. 36 % af værdien i 2014.

Spørger ejer betalingsrettigheder til ca. 85 ha. Rettighederne i 2015 kan give anledning til en støtte på ca. 190.000 kr., hvis de udnyttes.

Det er oplyst, at spørger har udnyttet betalingsrettighederne fuldt ud.

Med høringssvaret var medsendt udskrift fra en landboforenings hjemmeside, hvoraf fremgår, at der her var sat betalingsrettigheder til salg for 800 kr. for 64 rettigheder, ved køb af alle, 60 almindelige betalingsrettigheder til en samlet pris på 5.000 kr. og 15 særlige rettigheder til 650 kr., med bemærkning om, at der er tillæg på 640 kr. og 5 yderligere betalingsrettigheder kan medfølge.

Desuden var medsendt en opgørelse fra et advokatfirma over handler. (udeladt)

Siden er der foretaget følgende tilkøb af mælkekvote (fakturaer var vedlagt):

(udeladt)

Den totale saldo efter afskrivningsloven § 40 C udgør derfor primo 2014 ca. 4,5 mio kr. Denne er på nuværende tidspunkt forøget marginalt med køb af betalingsrettigheder i 2014.

Den påtænkte disposition

Spørger ønsker at foretage en juridisk og økonomisk adskillelse af de to driftsgrene. I den forbindelse ønsker Spørger at beholde mælkeproduktionen i personligt regi, mens driften af jorden med de dertil knyttede indtægter skal lægges ind i et selskab, som han agter at stifte.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger ønsker at foretage en juridisk og økonomisk adskillelse af de to driftsgrene, hvilket vurderes forretningsmæssigt, økonomisk og juridisk at være en fordel.

Da jorden ikke bare kan overdrages til selskabet, vil den blive lejet ud. Ved denne udlejning medfølger de beholdninger, der er på rod på dette tidspunkt. Da selskabet skal drive jorden fremadrettet, vil betalingsrettighederne blive overdraget til selskabet. Ændringerne mv. påtænkes foretaget ultimo december 2015.

Som led i den ønskede opdeling af virksomheden i en mælkeproduktion i personligt regi og en markdrift vil der ske en adskillelse af risikoen for markdriften fra mælkeproduktionen og omvendt. Dette er af stor betydning, idet risikoen i forhold til mælkeproduktionen herefter ikke vil have betydning for markdriften, ligesom risikoen i forhold til markdriften herefter ikke vil have betydning for mælkeproduktionen.

Ved overdragelsen må det forventes, at der skal ske overdragelse af beholdninger på rod. Dette skyldes, at der på dette tidspunkt vil være græs på rod. Eventuelt efterfølgende salg af afgrøder fra selskabet til Spørgers personlige mælkeproduktion skal ske til markedspriser.

Hvis der lejes maskiner ud, vil det tilsvarende skulle ske til markedspriser. Det bemærkes, at der i det konkrete landbrug ikke er ret mange maskiner (oplistning udeladt).

Beholdninger på rod

I forbindelse med udlejningen af jorden til selskabet må det forventes, at der skal ske værdiansættelse af beholdninger på rod (konkret græs), idet disse overgår til lejer. Spørger må derfor forvente, at der skal ske værdiansættelse heraf.

Der skal formentlig moms herpå.

Vedrørende værdiansættelsen findes handelsprisen pr. 31/12 2015 ifølge (Navngiven) planteavlskonsulent, at kunne anslås til 1.000 kr./ha. Denne anslåede værdi er beregnet ud fra omkostninger til jordbehandling, udsædsomkostninger til frø, behandling af marken, udbyttetab og gennemsnitlig alder på græsmarker, som de væsentlige faktorer. Beregningen ser således ud:

Anslået værdi af jordbeholdning: forudsætning - græsmarker ligger i græs i 3 år = omkostninger er delt med 1/3

- Omkostninger til frø 30 kg/ha x 40 kr./kg = 1200 kr./ha x 1/3 = 400 kr./ha/år.
- Jordbehandling & etablering af græsmarken & udbyttetab — pløjning, harvning, såning, tromling, sprøjtning, kemikalier, udbyttetab mv. = Ca. 1800 kr./ha x 1/3 = 600 kr./ha/år.
- Anslået værdi af jordbeholdning = 1.000 kr./ha/år.

Konkret vil det samlede areal med græs skulle multipliceres med denne pris for at få den samlede pris. Spørgsmålet går dog på prisen pr. ha, da arealet varierer lidt.

Selskabet, der lejer arealet, må have fradrag for betalingen, da der er tale om en indkøbt beholdning. Det fremgår bl.a. af SKATM-1996-07-03 (LSR j.nr. 671-1 885-0132), at der er fradrag i en sådan situation. Det fremgår også af denne kendelse, at beholdninger, hvor der er tale om udlejning, ikke er en del af den faste ejendom for forpagter, jf. også henvisningen til dommen fra østre Landsret.

Værdiansættelse af betalingsrettigheder

Da overdragelsen sker fra Spørger til et selskab, han kontrollerer, skal overdragelse ske på armslængdevilkår.

Spørger ejer betalingsrettigheder ca. 85 ha. Rettighederne i 2015 kan give anledning til en støtte på ca. 190.000 kr., hvis de udnyttes. I årene efter 2015 vil den maksimale støtte på baggrund af en udnyttelse af rettighederne blive reduceret.

Vedrørende handel med betalingsrettigheder findes der ikke en børs med en så omfattende handel med betalingsrettigheder, at der kan findes en børskurs, der kan give en indikation af markedsprisen.

Generelt er det således, at det på dette område er købers marked. Dette skyldes for det første, at der er for mange betalingsrettigheder i Danmark i forhold til, hvad der kan udnyttes. Udnyttelsen af (fra og med 2015 alle) betalingsrettigheder forudsætter, at der drives et areal i forholdet 1:1.

En betalingsrettighed kan som udgangspunkt således alene udnyttes, hvis der drives 1 ha jord. Der er allerede på nuværende tidspunkt et overskud af betalingsrettigheder. Hidtil har der også været betalingsrettigheder, der kunne udnyttes uden jord, men disse kan fra ansøgningen 2015 kun udnyttes sammen med jord. Dette medvirker til et overskud af rettigheder.

Hvert år reduceres landbrugsarealet desuden med i gennemsnit ca. 10.000 ha, hvorfor der alene af denne årsag er for mange betalingsrettigheder i Danmark.

Arealer inddrages til byudvikling, veje, naturprojekter og andet. Det betyder, at de rettigheder, der har den laveste udbetaling efter en økonomisk betragtning, og hvis man forudsætter, at der var et effektivt og gennemskueligt marked, vil være 0 kr. værd. For der er betalingsrettigheder i overskud.

Nogle rettigheder har tillæg. Disse tillæg er blevet aftrappet over de senere år, således at disse betalingsrettigheder har givet anledning til mindre og mindre årlig støtte. Aftrapningen heraf er indført efter tildelingen i 2005.

I 2005/06 forventede man således en større udbetaling hvert år på rettigheder med tillæg, end den der nu er gældende. Det har den betydning, at rettigheder med tillæg, hvor man f.eks. i 2005/06 forventede en større udbetaling årligt, således i nogle tilfælde blev handlet til højere priser end prisdannelsen over de senere år. Da man nu ved, og da der er et generelt meget lavt prisniveau for betalingsrettigheder, vurderes markedsprisen at have stabiliseret sig på et meget lavt niveau.

Betalingsrettighederne blev som nævnt tildelt i slutningen af 2005. På dette tidspunkt var der tillige megen usikkerhed om, hvad rettighederne skulle handles til. Sammen med de daværende forventninger — som byggede på de dagældende regler — var det medvirkende til, at prissætningen dengang var en helt anden end nu, hvor priserne har stabiliseret sig på et meget lavt niveau.

Dertil kommer, at grundbetalingen på betalingsrettighederne nedsættes fra og med 2015. Grundbetalingen kaldes "værdi" indenfor NaturErhvervstyrelsens terminologi, uanset, at det ikke har noget med en værdi at gøre, men udtrykker den årlige støtte.

Som det fremgår heraf, sker der en væsentlig reduktion i den støtte, man kan få alene på baggrund af betalingsrettigheden. Det er med til at trække prisen yderligere ned. Når der samtidig er for mange rettigheder, og da der dermed ikke er stor efterspørgsel, bevirker det sammen med skattereglerne, at priserne er lave.

Skattereglerne har den betydning, at hvis der var afskrivningsret, ville prisen efter økonomisk teori alt andet lige være lidt højere, idet man ved køb forholder sig til omkostningerne efter skat.

Planteavlskonsulenter vurderer, at betalingsrettigheder uden tillæg ikke er penge værd, mens rettigheder med tillæg af visse konsulenter vurderes at kunne handles til maksimalt en til to gange tillægget.

Til illustration af det lave prisniveau kan der henvises til, at Spørger i 2014 har købt ca. 20 ha jord samt rettigheder til ca. 17 ha. I denne handel er rettighederne sat til 10.000 kr., skødet. Når det i skødet angives, at rettighederne "er hos køber", betyder det, at han inden købet har lejet disse rettigheder af sælger sammen med jorden. Det er derfor, at der i skødet står, at der er sket "midlertidig overdragelse". Det er på dette område terminologien for udleje af rettigheder.

Der er ikke tale om, at han ejer disse.

Muligvis er der nogle, der udbyder rettigheder til andre priser, men det er i givet fald alene udbudspriser, hvilket ikke er det samme som handelspriser.

Af de handler der ses i dag fremgår, at rettighederne i dag ikke vurderes at have nogen væsentlig værdi.

Derfor vurderes rettighederne alene at være 152.000 kr. værd.

Overdragelsen sker til selskabet på helt tilsvarende måde som øvrige handler mellem aktionærer og selskaber. Da overdragelsen er reel, og prisen må kunne ansættes til 152.000 kr., må rettighederne fragå Spørgers saldo efter afskrivningsloven § 40 C med 152.000 kr. Der vil herefter ikke være yderligere aktiver på saldoen, og det resterende beløb på ca. 4,4 mio kr., skal i medfør af afskrivningsloven § 40 C, stk. 11, medregnes til den skattepligtige indkomst som et tab. Dette skyldes, at mælkekvoten er udløbet i april 2015, idet kvotesystemet på dette tidspunkt forsvinder. Dette betyder i medfør af afskrivningsloven § 40 C, stk. 4, sidste pkt., at mælkekvoten fragår i saldoen med en afståelsessum på 0 kr.

Spørger må således se i øjnene, at han har lidt et væsentligt tab på den kvote, han har købt. For som følge af at mælkekvoterne forsvinder, vil kvoten skulle fragå saldoen med 0, og der vil ikke være nogen kvote, der er noget værd. Det skal herved bemærkes, at han ikke kan sælge kvoten nu, og på den måde — om muligt — få lidt penge for det. Det har sammenhæng med, at han vil blive pålagt superafgift, hvis han producerer mere mælk, end han har mælkekvote til.

Særligt vedrørende spørgsmål 9

Det er bla. vigtigt, at få afklaret de skattemæssige forhold inden opdelingen af virksomheden foretages. Afhængigt af svartiden på det bindende svar og svaret med deraf følgende risiko for en klagebehandling, er det ikke på nuværende tidspunkt muligt at forudse, hvornår det kan være endeligt afklaret. Derfor er det, hvis anmodningen om bindende svar skal have den forudsatte værdi, nødvendigt at stille dette supplerende spørgsmål. Det har også relevans, hvis der sker et eller andet der gør, at opdelingen ikke foretages i 2015.

Spørgers høringsvar

Værdi af avl på rod (spørgsmål 2 og 4)

Værdisætningen fastholdes. En uafhængig køber vil ikke betale mere for græs på rod end de omkostninger, der er for at genetablere græsdækket. Alternativet er at få leveret arealet pløjet og så selv så græs. Det giver også mest udbytte. Så alt man skal give mere, end det det koster at få græsset genetableret, er for meget.

Udbyttet afhænger i øvrigt af, at man kører gylle og gødning ud efter hvert slæt. Forpagter skal afholde omkostninger til dette. Prisfastsættelsen fastholdes. De meget teoretiske bemærkninger om fastsættelsen af handelsværdier giver således ikke mening i relation til virkeligheden mht. værdien af græs. Der kan ikke forventes større fremtidige indtægter ved det allerede såede græs, end ved at selskabet selv sår græs, og derved afholder udgifterne hertil.

Moms (spørgsmål 3)

Vi er ikke enige i indstillingen og henviser til, at der er tale om to selvstændige hovedydelse. Det er ikke nødvendigt at overdrage avlen på rod. Man kan også vælge at pløje græsset ned, så jorden lejes ud i pløjet stand. Det er således ikke kunstigt at opdele dem.

Værdi af betalingsrettigheder (spørgsmål 5 til 7) og faktum

I SKATs begrundelse skrives, at vi ikke har fremlagt nærmere oplysninger, der kan underbygge den anførte værdi. Det er ikke korrekt. Vi har netop fremlagt en aftale af nyere dato i form af en aftale om køb af jord og betalingsrettigheder fra uafhængig tredjemand i 2014, der er væsentlig i relation til værdien af betalingsrettigheder i det nuværende marked.

Dette er så meget mere vigtigt, når handelspriserne for betalingsrettigheder ikke i dag er på niveau med de priser, nogle handlede til i 2006.

Til illustration af prisniveauet kan endvidere henvises til en udbudsannonce på landboforenings hjemmeside, hvor almindelige betalingsrettigheder er sat til salg til 800 kr.

Det bemærkes særligt, at en af annoncerne indeholder rettigheder med tillæg, der er sat til salg for 650 kr., samt at de 5 almindelige rettigheder kan medfølge gratis.

Da der er tale om udbud, er det ikke udtryk for markedsprisen, da en potentiel køber vil gå efter en lavere pris (byde lavere). Et købsbud vil derfor alt andet lige ligge under, og prisen vil blive fastsat ud fra, hvad der kan blive enighed om. Der er ikke tale om officielle børser/markedspladser, men opslag på lokale rådgivningsvirksomheders hjemmesider.

Der kan også henvises til en bekræftelse fra et advokatfirma.

Det fastholdes derfor allerede af denne grund, at værdien af betalingsrettighederne højest udgør den værdi, der er spurgt til. Værdierne er meget lave.

SKAT nævner i argumentationen, hvad rettighederne giver anledning til i årlig støtte. Dette er tilsyneladende væsentligt ift. SKATs indstilling om at svare nej.

Efter vores opfattelse viser dette, at forholdene vedrørende betalingsrettigheder ikke er forstået. Betalingsrettigheder giver anledning til en vis støtte. Men kun hvis man opfylder en række betingelser om at have jord, opretholde god landbrugsmæssig og miljømæssig stand, overholde reglerne om krydsoverensstemmelse mv. Dette betyder, at selv om der kan opnås en vis støtte, så er det meget omkostningstungt at opnå støtten. Jordkøbet skal forrentes, der skal afholdes omkostninger til det øvrige mv., ligesom det er usikkert, om der opstår fejl i virk-

som heden, der medfører, at støtten ikke kan udbetales. Betalingsrettigheder kan således ikke sammenlignes med aktier, obligationer mv, ift. værdiansættelsen.

Værdiansættelse (spørgsmål 6)

Vi er uenige i, at spørgsmål om værdiansættelse er at sidestille med rådgivning. Ordningen med bindende svar er en mulighed for forudgående ligning. Ved en ligning skal der tages stilling til, hvad SKAT mener om de foretagne værdiansættelser. Dette kan ikke undlades med den angivne begrundelse. Bemærkningerne vedrører helt andre forhold. Vi håber dog, at SKAT og Skatterådet svarer ja til spørgsmål 5, hvorefter spørgsmålet bliver irrelevant. Men begrundelsen er efter vores opfattelse forkert.

Spørgsmål 7 om konsekvenserne efter afskrivningsloven § 40 C

Vi er enige i, at dette kan besvares, uanset om der bliver enighed om værdiansættelsen. Vi håber dog at have overbevist SKAT og Skatterådet om, at værdien af betalingsrettighederne i hvert fald ikke er højere end den angivne.

Generelt om bindingsperiode

Vi er indforståede med en fastsættelse af en bindingsperiode på seks måneder vedrørende værdiansættelserne.

Spørgsmål 9, periodisering

I relation til de to spørgsmål om værdiansættelse henvises til bemærkningen ovenfor.

I relation til indstillingen om afvisning er vi ikke enige. Spørgsmålet er ikke af teoretisk karakter, men går på et simpelt periodiseringsspørgsmål. Altså på, om de skattemæssige konsekvenser indtræder i det år, hvor aftalen indgås. Den skattemæssige afklaring er af betydning ift., om man vil foretage dispositionen. Afhængigt af sagsbehandlingstiden og eventuel klagebehandling, er det naturligt at få bekræftet, at de skattemæssige konsekvenser indtræder i det år, hvor aftalen indgås. Det er ikke teoretisk, men et helt almindeligt ligningsmæssigt spørgsmål.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at udleje af jord medfører, at der skal ske værdiansættelse (overdragelse) af beholdninger på rod.

Lovgrundlag

Statsskatteloven § 4, stk. 1

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks:

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

(...)

Praksis

TfS 1993, 448

En gårdejer, der drev et SPF-svineavlscenter, overdrog virksomheden til et af ham stiftet anpartsselskab og fortsatte med at drive den øvrige del af landbrugsvirksomheden som personlig virksomhed. Gårdejeren havde ved indkomstopgørelsen indfortolket en primoværdi på foderbeholdning på 192.000 kr.

Landsskatteretten fandt i overensstemmelse med hidtidig praksis, hvorefter

fradrag for indfortolkning af primobeholdning kun er godkendt ved ophør af landbrugsvirksomhed, ikke grundlag for at godkende det foretagne fradrag vedrørende indfortolkning af primobeholdningen.

Landsskatteretten fandt at såvel stambesætningen som handelsbesætningen skulle ansættes til den antagelige handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

LSRM 1963, 110

Det var oplyst, at klageren den 4. august 1961 solgte sin landbrugsejendom, og ifølge skødet var det et vilkår for salget, at klageren forbeholdt sig avlen af rug på ca. 10 tdr. land, således at han selv skulle sørge for høsten og salget af rugen.

Det var endvidere oplyst, at rugen af klageren i august og september 1961 var solgt til kornopkøbere.

Landsskatteretten fandt, at ifølge skødet var den omhandlede rug ikke solgt på roden sammen med gården, og fortjenesten ved klagerens senere salg af rugen efter høsten var derfor med rette anset for skattepligtig.

TfS 1989, 115

Ved beregningen af værdien af jordbeholdninger ved overtagelse af en landbrugsejendom pr. 1/8 skulle værditilvæksten, opgjort forholdsmæssigt på antallet af dage, tage udgangspunkt i værdien af såsæd og gødning og kun beregnes frem til det tidspunkt, hvor afgrøderne var høstmodne, idet der ikke efter dette tidspunkt skete nogen værditilvækst. Værditilvæksten var beregnet ud fra forskellen mellem salgsprisen og værdien af såsæd og gødning.

Den juridiske Vejledning 2015-1, afsnit C. C. 4.2.3.

Jordbeholdninger, der er købt eller solgt sammen med en ejendom, medregnes til deres reelle værdi på købstidspunktet henholdsvis salgstidspunktet. Se LSRM 1977, 21 LSR.

Ved beregningen af værdien af jordbeholdninger ved overtagelse af en landbrugsejendom pr. 1. august, skulle værditilvæksten tage udgangspunkt i en værdi af såsæd og gødning og kun beregnes til det tidspunkt, hvor afgrøderne var høstmodne. Se TfS 1989, 115 LSR.

Værditilvækstprincippet er anerkendt af Højesteret. Se TfS 1999, 363 HRD.

I mangel af anden opgørelse kan værdien af jordbeholdningerne med fx vårsædsstatus ansættes til det faktiske høstudbytte i forhold til vækstperioden før og efter ejendoms købet.

Køber og sælger skal aftale salgssummens fordeling på de aktiver, der indgår i handelen. Det gælder også jordbeholdningerne. Køber og sælger skal bruge samme henholdsvis anskaffelsessum og afståelsessum, og anvende samme fordeling mellem de enkelte aktiver. Se AL § 45, stk. 2 og EBL § 4, stk. 5.

Den købesum for overtagne jordbeholdninger, der er aftalt i skødet, kan ikke ubetinget lægges til grund. SKAT kan efterprøve både den samlede kontantomregnede afståelsessum og den fordeling på aktiver, som parterne har aftalt. Hvis SKAT ændrer den samlede kontantomregnede afståelsessum eller fordelingen, er afgørelsen bindende for både sælger og køber, jf. AL § 45, stk. 3 og EBL § 4, stk. 6.

Sælges jordbeholdninger ikke sammen med den faste ejendom, skal salgssummen indtægtsføres, uanset om ejendommens ejer har taget hensyn til jordbeholdninger ved indkomstopgørelserne. Se LSRM 1963, 110 LSR.

Begrundelse

Ved besvarelsen er lagt til grund, at overdragelsen af jordbeholdningen fra spørger til et af spørger stiftet selskab vil ske som salg.

Jordbeholdninger på rod, der sælges uden at der samtidig sker salg af ejendommen, er skattepligtige for sælgeren.

I den situation, hvor sælger overdrager beholdninger på rod til et af ham nystiftet selskab, skal dette anses for salg af jordbeholdningen. I den forbindelse skal der derfor ske værdiansættelse af jordbeholdningen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Ja.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at dette kan en evt. værdiansættelse (overdragelse) kan ske til 1.000 kr. pr. ha græs.

Lovgrundlag

Ligningsloven § 2

Skattepligtige,

1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse, (...)

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

(...)

Forarbejder

Af de almindelige skatteretlige principper - indeholdt i statsskattelovens §§ 4-6 - følger, at ethvert skattesubjekt kun skal beskattes af sine egne indtægter, men skal beskattes af alle sine skattepligtige indtægter. Af disse principper er hidtil blevet udledt, at såfremt der foretages transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst være mulighed for at skattemyndighederne kan korrigere denne, således at indkomsten kommer til at svare til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår. Disse principper svarer til de grundlæggende OECD-principper for transfer pricing, dvs. handel mellem interesseforbundne parter over grænserne.

Ved låneforhold mellem interesseforbundne parter, hvor den beregnede rente afviger fra, hvad der ville have været fastsat mellem to uafhængige parter, er der hidtil sket korrektion af denne rente. Den 11. februar 1998 afsagde Højesteret imidlertid en dom i en sag vedrørende rentekorrektion, der stiller spørgsmålstejn ved selve adgangen til at foretage rentekorrektion (HD af 11. februar 1998, gengivet i TfS 1998, 199).

(...)

Efter Højesterets dom er der behov for en lovfæstelse af det almindeligt anerkendte princip om anvendelse af armslængde vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter.

(...)

Kravet om anvendelse af pris og vilkår for de kontrollerede transaktioner ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, omfatter skattepligtige, der kontrolleres af fysiske eller juridiske personer, eller kontrollerer juridiske personer, eller er koncernforbundet med en juridisk person, eller har et fast driftssted i udlandet eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark. De skattepligtige, der kan være omfattet, er fysiske personer, selskaber, fonde, dødsboer, faste driftssteder m.v.

Praksis

SKATs vejledning E. 238

(...)

Afsnit 3.3 Værdiansættelse baseret på omkostninger

Der kan skelnes mellem to forskellige omkostningsbaserede værdiansættelsestilgange:

- 1) Værdiansættelse baseret på de omkostninger, der er afholdt ved aktivets frembringelse (historiske omkostninger)
- 2) Værdiansættelse baseret på de omkostninger, der skal afholdes for at frembringe et tilsvarende aktiv (erstatnings- eller substitutionsomkostninger).

Markedsværdien af et aktiv afhænger fundamentalt af den fremtidige indtjening, som aktivet kan generere. Det lægges således til grund, at værdiansættelse er fremtidsorienteret. Derfor findes værdiansættelse baseret på historiske omkostninger, som udgangspunkt ikke at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I visse situationer kan det imidlertid ikke udelukkes, at afholdte omkostninger kan indgå i en værdiansættelse som indikatorer. Vurderingen afhænger af de konkrete omstændigheder, herunder:

- Begrænsede muligheder for anvendelse af andre værdiansættelsesmetoder
- Usikkerhed ved grundlag for andre værdiansættelsesmetoder
- Værdiansættelsens økonomiske væsentlighed
- Karakteren af det aktiv, der skal værdiansættes
- Datagrundlag for opgørelse af historisk afholdte omkostninger, herunder usikkerhed og forrentning ved afholdte omkostninger
- Datagrundlag for opgørelse af substitutionsomkostninger
- Mulighed for sanity check

Ved aktivets karakter forstås, at der er forskel på unikke immaterielle aktiver og mere almindelige aktiver. Førstnævnte er i modsætning til sidstnævnte underlagt et begrænset udbud som følge af heterogenitet og manglende substitutionsmuligheder. Det betyder, at den omkostningsbaserede metode - alt andet lige - er mere anvendelig ved værdiansættelse af almindelige aktiver end ved værdiansættelse af unikke immaterielle aktiver, der ikke kan genskabes. Har man eksempelvis opfundet brintpillen, skal værdiansættelsen naturligvis ikke tage udgangspunkt i udviklingsomkostningerne. Det skal bemærkes, at der ved anvendelse af en omkostningsbaseret metode må henses til forrentning og usikkerhed ved de historisk afholdte omkostninger.

Styrken ved den omkostningsbaserede tilgang kan være pålideligheden af datagrundlag fra det interne regnskab. Imidlertid er det SKATs generelle opfattelse, at datapålidelighed i sig selv ikke kan kompensere for manglende relevans.

Omkostningsbaserede værdiansættelsesmetoder kan i et vist omfang sidestilles med likvidationsværdi/substansværdiansættelse for virksomheder." (SKATs fremhævelse).

Begrundelse

De følger af ligningsloven § 2 at ved handel mellem en hovedaktioner og det af ham ejede selskab, skal overdragelse ske til handelsværdier.

Ved overdragelsen af jordbeholdningen, skal denne derfor værdiansættes til handelsprisen.

Spørger har oplyst, at en planteavlskonsulent ved Jysk Landbrugsrådgivning har opgjort handelsværdien af græsset på rod til 1.000 kr. pr. ha. ud fra en beregningsmodel primært baseret på omkostninger ved etablering.

Det er SKATs opfattelse, at handelsværdier kun i særlige situationer kan opgøres som summen af historiske omkostninger.

Da der ikke er oplyst yderligere, der kan underbygge, at den beregnede værdi er udtryk for den pris, som en uafhængig køber ville betale for det overtagne græs på rod i forbindelse med forpagtning af jorden, er det SKATs opfattelse, at værdiansættelsen ikke kan godkendes som værende handelsprisen.

SKATs bemærkninger til Spørgers høringssvar.

Spørgers bemærkninger har ikke givet anledning til en ændret indstilling, da der ikke er fremkommet nye oplysninger.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Nej.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der skal moms på 'avl på rod' (beholdninger på rod), når fast (beplantet) ejendom udlejes.

Lovgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Momsloven § 4, stk. 1

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i

hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

(...)

Praksis

EU-Domstolen, sag C-572/07, RLRE Tellmer Property

Sagen vedrører udlejning af fast ejendom, hvor det var muligt for lejerne at indgå en uafhængig aftale med tredjemand om rengøring af fællesarealer. Rengøringen blev dog udført af udlejer, som fakturerede lejerne særskilt i forhold til lejen.

EU-Domstolen bemærkede, at rengøring ikke nødvendigvis henhører under begrebet udlejning i 6. moms-direktiv, artikel 13, punkt B, litra b) [nuværende momssystemdirektiv, artikel 135, stk. 1, litra l)]. Da den omhandlede udlejning og rengøring kunne adskilles fra hinanden, kunne de ikke anses for en samlet ydelse.

SKM2011. 405. VLR

Landsretten afgjorde, at et driftsselskabs udlejning af en golfbane var en momsfrataget ydelse, medens samme selskabs løbende vedligeholdelse af golfbanen, blev anset som en momspligtig ydelse.

Den Juridiske Vejledning, 2015-1

D. A. 4.1.6.2, 'Hovedydelse og en eller flere biydelser'

D. A. 5.8.4.1, 'Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom'

Begrundelse

Ifølge momslovens § 4, jf. § 3, skal der betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet. Undtaget herfra er bl.a. udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Ifølge Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 5.8.4.1.2, er det grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag bliver tildelt retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, samt at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

Se også sag C-572/07, RLRE Tellmer Property, præmis 20.

Som fast ejendom anses såvel hele bygninger som enkelte lokaler. Til fast ejendom hører også selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Heraf følger, at bortforpagtning af en landbrugsejendom med tilhørende jorde er omfattet af momsfratagelsen.

I tilfælde af salg af avl på roden, der ikke sker i forbindelse med salg eller udlejning af fast ejendom, anses dette som et almindeligt momspligtigt salg, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Ved sondring mellem hovedydelser/biydelser dækker begrebet ydelse også levering af en vare. Se DJV 2015-1, afsnit D. A. 4.1.6.2.

Hvis en virksomhed leverer et eller flere elementer, som tilsammen udgør en hovedydelse, og et eller flere elementer, som alene udgør biydelser til hovedydelsen, så er der momsmæssigt alene tale om én levering, hvor biydelserne følger hovedydelsens momsstatus.

En vare eller ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte den momspligtige persons hovedydelse på de bedst mulige betingelser. Se DJV 2015-1, afsnit D. A. 4.1.6.2, jf. bl.a. sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP).

Hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem to ydelser, at det objektivt set vil være kunstigt at opdele dem, vil der være tale om levering af én enkelt ydelse. Se sag C-572/07, præmis 19.

Hvis leverandøren tilbyder to ydelser, og det er muligt for aftageren at fravælge den ene ydelse, er det tale om to selvstændige hovedydelser, Se sag 572/07, præmis 22-24.

Det er ikke af afgørende betydning, om der kun faktureres en enkelt pris.

EU-Domstolen har i sag C-572/07, hvor det for lejerne af en ejendom var muligt at indgå en uafhængig aftale med tredjemand om rengøring af fællesarealerne, bemærket, at rengøring ikke nødvendigvis henhører under momsdirektivets udlejningsbegreb. Den omhandlede udlejning og rengøring kunne adskilles fra hinanden, og kunne derfor ikke anses for én samlet ydelse.

SKM2011. 405. VLR vedrører et driftsselskabs udlejning af en golfbane samt levering af løbende vedligeholdelse af samme anlæg. De leverede ydelser blev anset for levering af to hovedydelser, idet løbende vedligeholdelse over en længere periode ikke nødvendigvis blev anset for at høre under begrebet udlejning, jf. bl.a. sag C-572/07. Endvidere blev det lagt til grund, at vedligeholdelsesydelserne objektivt set kan leveres af tredjemand.

Spørger driver en landbrugsejendom på over 85 ha, hvoraf 40 ha p.t. er med græs, samt en bedrift med 180 køer + opdræt.

Spørger påtænker at foretage en juridisk og økonomisk adskillelse af de to driftsgrene. I den forbindelse ønsker Spørger at beholde mælkeproduktionen i enkeltmandsvirksomheden, mens driften af jorden med de dertil knyttede indtægter skal lægges ind i et selskab, han agter at stifte. Da jorden, efter andre bestemmelser end momsbestemmelserne, ikke bare kan overdrages til selskabet, vil enkeltmandsvirksomheden udleje den til selskabet.

Videre er det oplyst, at der på overdragelsestidspunktet vil være 'græs på rod' på en del af arealet, og at det ifølge SKATM-1996-07-03 (LSR j.nr. 671-1885-0132) fremgår, at 'beholdninger på rod' - skattemæssigt - ikke er en del af den faste ejendom for forpagter, når der er tale om udlejning. Derfor må det ved overdragelsen forventes, at der - skattemæssigt - skal ske en separat overdragelse af 'beholdninger på rod'.

Indeværende spørgsmål vedrører den momsmæssige stilling af overdragelsen af 'beholdninger / avl på rod' ved levering i forbindelse med udlejning af fast ejendom.

Det er desuden oplyst, at eventuelt efterfølgende salg af afgrøder fra selskabet til den mælkeproducerende enkeltmandsvirksomhed skal ske til markedspriser.

Til fast ejendom hører selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Ved udlejning af fast ejendom tildeles lejer for en aftalt periode og mod vederlag retten til at råde over den faste ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, samt at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

I denne sag udlejes landbrugsjord, der delvis er beplantet. Det er hensigten, at lejer skal videreføre driften af jorden. Lejer kan ikke fravælge 'avl på roden', da denne er en integreret del af det lejede jordstykke. Hvis lejer ikke også får overdraget 'avl på roden', kan selskabet ikke råde over den faste ejendom, som om det var ejer heraf, jf. de grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom. Dertil kommer, at en tredjemand ville kunne levere (høstet) græs, men ikke 'avl på roden'.

Med henvisning til sag C-572/07, hvor lejerne af fast ejendom havde mulighed for at indgå en uafhængig aftale med tredjemand om rengøring samt til SKM2011. 405. VLR, hvor en løbende vedligeholdelsesydelse af en golfbane objektivt set også kunne leveres af tredjemand til lejer af golfbanen, finder SKAT, at forholdene i indeværende anmodning ikke kan anses som levering af to uafhængige transaktioner.

Udlejning af landbrugsjorden og leveringen af avl på roden anses derfor som en sammenhængende transaktion. Udlejning er hovedydelsen, medens avl på roden alene medfølger ved lejekontraktens begyndelse. Herefter vil lejer kunne råde over jorden, som om selskabet var ejer heraf.

Da udlejning af fast ejendom, ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 er fritaget for moms, skal der heller ikke beregnes moms af avl på roden.

Det bemærkes endvidere, at eventuelt efterfølgende salg af afgrøder fra selskabet til den mælkeproducerende enkeltmandsvirksomhed, anses som et almindeligt momspligtigt salg, jf. momslovens § 4, stk. 1.

SKATs bemærkninger til Spørgers høringssvar

Spørger er af den opfattelse, at der er tale om to selvstændige hovedydelser, idet det ikke er nødvendigt at overdrage avlen på rod. Man kan også vælge at pløje græsset ned, så jorden lejes ud i pløjet stand. Det er således ikke kunstigt at opdele ydelserne.

I det tilfælde at Spørger vælger at pløje græsset ned og leje jorden ud i pløjet stand, vil der netop kun være tale om en enkelt ydelse, nemlig momsfri udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, idet græsset ikke længere eksisterer.

SKAT mener derfor ikke, at Spørgers høringssvar giver anledning til en ændring af indstillingen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med nej.

SKAT udtaler vejledende

Det lægges til grund, at Spørger driver landbrugsbedriften som en momspligtig virksomhed, hvilket medfører, at der vil have været momsfradrag for de eventuelle udgifter, som Spørger måtte have haft i forbindelse med den jord, der påtænkes udlejet (eksempelvis dræningsanlæg, hegn mv. i forbindelse med jorden samt frø, såning, gødskning mv. i forbindelse med avl på roden).

Ifølge momslovens § 43, stk. 2, nr. 2 anses fast ejendom som investeringsgode. Avl på roden anses som nævnt som en del af den faste ejendom, og dermed også som en del af investeringsgodet.

Hvis jorden med avl på roden overgår fra momspligtig landbrugsvirksomhed til momsfritaget udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, ændres anvendelsen af investeringsgodet, hvilket betyder at den allerede fratrukne moms skal reguleres, jf. momslovens § 43, stk. 1.

Såfremt Spørger (enkeltmandsvirksomheden) opnår en tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf, jf. momslovens § 51, stk. 1, vil der være moms på udlejningen og den medfølgende avl på roden. Hvis lejer (det nyetablerede selskab) overtager reguleringsforpligtelsen kan reguleringen undlades, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 4, samt SKM2007. 423. LSR.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at selskabet har fradragsret for det samlede beløb, som der overdrages beholdninger på rod for.

Lovgrundlag,

Statsskatteloven § 6, stk. 1,

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

(...)

Praksis

Som spørgsmål 1.

Begrundelse

Som forudsat i spørgsmål 1 lægges til grund, at overdragelsen af jordbeholdningen sker som salg fra spørger til et af ham ejet selskab.

Selskabet vil tillige forpagte jorden fra spørger.

Sædvanligvis indgår jordbeholdninger som en del af den faste ejendom. At selskabet forpagter jorden kan dog ikke sidestilles med køb.

Ved salg af jordbeholdning uden samtidig salg af ejendommen, skal der ske beskatning heraf, jf. LSRM 1963, 110.

Heraf må omvendt sluttes, at købes en jordbeholdning uden samtidig køb af ejendommen, må udgiften hertil anses for en fradragsberettiget driftsudgift, jf. statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ja.

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at betalingsrettighederne kan overdrages til selskabet for 152.000 kr. uden skattemæssige konsekvenser.

Lovgrundlag og forarbejder, praksis

Som spørgsmål 1 og 2.

Begrundelse

Det er oplyst, at spørger ejer betalingsrettigheder svarende 85,03 Ha, og at disse betalingsrettigheder giver ret til en årlig udbetaling af 190.890,75 kr., hvis de udnyttes. Det er oplyst, at spørger hidtil har udnyttet rettighederne fuldt ud.

Der er tale om overdragelse mellem spørger og et af ham ejet selskab. Overdragelse skal derfor ske til priser, som var handlen sket imellem uafhængige parter, jf. ligningsloven § 2, stk. 1.

Spørger har henvist til, at der ikke er en officiel markedspris/børskurs og at der er overskud af betalingsrettigheder. Dette medfører at betalingsrettighederne ikke har en væsentlig værdi i fri handel. Der er dog ikke fremlagt nærmere oplysninger, der kan underbygge dette.

Der er således ikke oplysninger, der kan underbygge, at handelsværdien af betalingsrettigheden er 152.000 kr.

I mangel af oplysninger om gennemførte handler med betalingsrettigheder, kan SKAT ikke vurdere betalingsrettigheders handelsværdi. Ved en årlig udbetaling på 190.890 kr., er den samlede udbetalte værdi, af en ret til udbetalinger i flere år, dog betydelig.

På baggrund af de betydelige udbetalinger er det SKATs umiddelbare opfattelse, at 152.000 kr. ikke kan anses for handelsprisen for betalingsrettighederne.

SKATs bemærkninger til Spørgers høringssvar af 16. april 2015.

SKAT skal fastholde, at spørgers køb af betalingsrettigheder i forbindelse med køb af jord, hvor der desuden om betalingsrettighederne var oplyst, at "de var hos køber", dvs. allerede var lejet af spørger, ikke udgør tilstrækkelig sandsynliggørelse/dokumentation for, at dette er handelsprisen.

SKAT er opmærksom på, at der skal opfyldes visse betingelser for at opnå støtte i forbindelse med besiddelse af betalingsrettigheder. Hertil skal bemærkes, at det er oplyst, at spørger har udnyttet betalingsrettighederne fuldt ud, og dermed er bekendt med udgifterne forbundet med at modtage støtten.

Det er desuden SKATs opfattelse, at de medsendte eksempler på udbud, den medsendte opgørelse fra Tellus advokater om handelspriser og spørgers eget køb i 2014 ikke kan anvendes til at underbygge, at handelsværdien på spørgers betalingsrettigheder kan opgøres til 152.000 kr.

SKAT finder derfor ikke anledning til at ændre indstillingen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med nej.

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at hvis ikke spørgsmål 5 kan besvares bekræftende, bedes det oplyst, hvilken værdi der så kan anerkendes.

Skatteforvaltningsloven § 24

En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt.

Forarbejder

(...)

Spørgeren skal i anmodningen om et bindende ligningssvar give alle de oplysninger af betydning for svaret, der står til spørgerens rådighed. Skønnes det, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der er tilstrækkeligt oplyst.

En anmodning kan i øvrigt afvises, hvis spørgsmålet er af mere vidtrækkende betydning, spørgsmålet angår et betydeligt beløb, spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

(...)

Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har - eller bør have - et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for retsanvendelsen ved spørgsmålets besvarelse.

Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.

Efter stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar.

Ved administrationen af reglerne om bindende svar må det indgå, at der er spørgsmål, der ikke egner sig for den forenklet og borgerstyret sagsbehandling, der ligger i ordningen med bindende svar. Det vil derfor ske, at en anmodning om bindende svar må afvises med henvisning til, at det pågældende spørgsmål har en sådan karakter, at det enten ikke kan besvares med den hast, som spørgeren ønsker, eller at det ikke kan besvares løsrevet fra andre skattemæssige forhold vedrørende den pågældende. Et bindende svar binder jo skattemyndighederne i op til 5 år.

Afvisning kan også komme på tale, eksempelvis hvis der pågår en kontrol eller revision af en skattepligtig, der omfatter den eller de dispositioner, der er stillet spørgsmål om. Der kan også være tale om, at anmodningen om et bindende svar har en sådan karakter, at told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, finder, at der bør foretages kontrol i virksomheden af dispositionen, f.eks. fordi virksomheden aldrig har været registreret i forhold til aktiviteten.

Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter."

Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit A. A. 3.9

(...)

Afvisning som følge af utilstrækkelige oplysninger

En anmodning om bindende svar kan afvises, hvis sagen er mangelfuldt oplyst, og spørgeren trods opfordring til at oplyse sagen bedre, undlader dette. Se SFL § 24, stk. 1. Efter omstændighederne kan svaret begrænses til den del af spørgsmålet, der måtte være tilstrækkelig oplyst.

Forbehold som alternativ til afvisning

Alternativt kan der svares med forbehold for manglende oplysninger. Svar med forbehold bør kun anvendes rent undtagelsesvist og forudsætter, at alle muligheder for at få sagen yderligere oplyst, er udtømt. Dernæst forudsætter svar med forbehold, at forbeholdet er formuleret klart og entydigt, samt at det skønnes at have afgørende betydning for spørgeren at få svar med forbehold frem for en afvisning.

Eksempel (svar med forbehold angående befodringsfradrag og avancebeskatning)

Der blev svaret med forbehold/betingelser i et tilfælde, hvor spørgsmålene vedrørte befodringsfradrag ved flytning og avancebeskatning af en lejlighed anvendt til arbejdsmæssige formål. Se SKM2009. 659. SR.

Afvisning som følge af usikre omstændigheder i øvrigt

Der kan endvidere afvises i særlige tilfælde, nemlig hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse. Se SFL § 24, stk. 2.

Eksempel (usikkerhed om vilkår for lån)

Angående et spørgsmål om fradragsret for renteudgifter blev det lagt til grund, at der bestod en ikke ubetydelig usikkerhed om lånets rentebærende karakter, hvorfor der skete afvisning, jf. SFL § 24, stk. 2. Se SKM2013. 327. SR.

Eksempel (afvisning som følge af usikkerhed om ekspropriationsvilje)

Der manglede tilstrækkelige oplysninger om ekspropriationsvilje angående en ejendom i Tyskland, der var frivilligt overdraget, hvorfor der skete afvisning med henvisning til SFL § 24, stk. 2. Se SKM2013. 220. SR.

(...)

Eksempel (sammenhæng med spørgerens øvrige forhold)

Afvisning kan komme på tale, hvis spørgsmålet ikke kan besvares løsrevet fra spørgerens øvrige forhold.

Eksempel (spørgsmål af teoretisk karakter)

Afvisningsmuligheden kan efter lovforarbejderne anvendes på spørgsmål af teoretisk karakter samt på spørgsmål, der forudsætter så alternative svar, at det får rådgivningskarakter. Se SKM2011. 641. LSR, hvor Landsskatteretten afviste, selv om Skatterådet i 1. instans havde besvaret spørgsmålet.

(...)

Eksempel (der blev ikke spurgt til en skattemæssig virkning)

Kompetencen til at give bindende svar forudsætter, at der spørges til en skattemæssig virkning af en disposition. Denne betingelse var ikke opfyldt for så vidt angår et spørgsmål om, hvorvidt en disposition er forretningsmæssigt begrundet. Se SKM2013. 327. SR."

(...)"

SKM2011. 641. LSR

Landsskatteretten ændrede Skatterådets bindende svar på et spørgsmål vedrørende principperne for opgørelsen af anskaffelsessummen for anparter, således at spørgsmålet afvistes.

Landskatteretten begrundede afvisningen således:

"Af skatteforvaltningslovens § 21 fremgår, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Ifølge § 24, stk. 1, skal en anmodning om bindende svar være skriftlig og indeholde alle de oplysninger, der står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst. Ifølge bestemmelsens stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven som fremsat den 24. februar 2005 fremgår angående § 24, stk. 2 bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

Uanset at Skatterådet har besvaret klagerens spørgsmål i 1. instans, finder Landsskatteretten ikke, at dette afskærer retten fra som rekursmyndighed at prøve om betingelserne for at besvare anmodningen har været til stede, herunder om et spørgsmål i stedet burde have været afvist i henhold til skatteforvaltningslovens § 24. Der henvises herved til Folketingets Ombudsmands udtalelse af 11. maj 2009 offentliggjort i FOB 2009-14-1.

Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder at det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke vil indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet er tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kan besvares med en egentlig teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter jf. bl.a. formuleringen "efter hvilke principper", ligesom beskrivelsen af dispositionen hverken er præcis eller fyldestgørende. Der er således alene fastsat et omtrentligt tidspunkt for dispositionen, og der er for Skatterådet ikke fremlagt kontraktudkast e.l." (Dissens).

SKM2009. 556. SR

Skatterådet afviste i henhold til skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, en anmodning om bindende svar, da der var betydelig usikkerhed om sagens faktiske forhold.

Begrundelse

Skatterådet kan alene behandle spørgsmål vedrørende konkrete dispositioner.

Det fremgår af forarbejderne, at "en anmodning kan i øvrigt afvises, hvis (...) spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse."

Jf. svaret på spørgsmål 5 skal betalingsrettighederne overdrages til handelsprisen, jf. ligningsloven § 2, stk. 1.

Et spørgsmål om til hvilken værdi betalingsrettighederne kan overdrages, har efter SKATs opfattelse karakter af rådgivning og ikke et svar omkring de skattemæssige konsekvenser af en given disposition.

Det er derfor SKAT opfattelse, at Skatterådet skal afvise, at besvare spørgsmålet.

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med afvises.

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at denne værdi samt de pågældende aktiver

form af betalingsrettigheder fragår på saldoen efter afskrivningsloven § 40 C.

Lovgrundlag

Afskrivningsloven § 40 C

Anskaffelsessummen ved erhvervelse og afståelsessummen ved afståelse af en betalingsrettighed efter EU-landbrugsstøtteordningen skal indgå på en samlet saldo, som føres af den skattepligtige.

Stk. 2. På saldoen som nævnt i stk. 1 skal tillige indgå anskaffelsessummen og afståelsessummen for en mælkekvote, der erhverves den 1. januar 2005 eller senere. (...)

Stk. 4. Anskaffelsessummen for en vederlagsfrit tildelt betalingsrettighed som nævnt i stk. 1, en vederlagsfrit tildelt mælkekvote som nævnt i stk. 2 og en vederlagsfrit tildelt leveringsrettighed for sukkerroer som nævnt i stk. 3 indgår på saldoen med værdien nul. (...)

Stk. 11. I det indkomstår, hvori det sidste af saldoens underliggende aktiver afstås eller udløber (afståelsesåret), medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for afståelsesåret. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen for de aktiver, der er afstået i afståelsesåret, og på den anden side saldoværdien ved afståelsesårets begyndelse med tillæg af beløb, der i afståelsesåret er anvendt til nyanskaffelser af betalingsrettigheder og mælkekvoter.

(...)

Forarbejder

(...)

Den foreslåede § 40 C omfatter betalingsrettigheder efter EU-landbrugsstøtteordningen, eksisterende mælkekvoter, der afstås på et tidspunkt, hvor den skattepligtige ikke ejer en landbrugs- eller skovbrugsjendom, samt mælkekvoter, der erhverves den 1. januar 2005 eller senere.

(...)

Efter § 40 C, stk. 1, skal anskaffelsessummen ved erhvervelse og afståelsessummen ved afståelse af en betalingsrettighed efter EU-landbrugsstøtteordningen indgå på en samlet saldo, som føres af den skattepligtige.

(...)

Betalingsrettigheder og mælkekvoter kan udløbe i fremtiden. Derfor indeholder forslaget til affattelse af afskrivningslovens § 40 C regler om, hvad der sker skattemæssigt, når en betalingsrettighed eller en mælkekvote udløber.

Efter § 40 C, stk. 1, skal anskaffelsessummen ved erhvervelse og afståelsessummen ved afståelse af en betalingsrettighed efter EU-landbrugsstøtteordningen indgå på en samlet saldo, som føres af den skattepligtige.

På saldoen skal efter stk. 2, 1. pkt., tillige indgå anskaffelsessummen og afståelsessummen for en mælkekvote, der erhverves den 1. januar 2005 eller senere.

(...)

Betalingsrettigheder og mælkekvoter, der er udløbet, indgår på saldoen med en afståelsessum på nul for det indkomstår, hvori aktivet udløber.

(...)

Tab kan dog efter reglerne i stk. 10 fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori det sidste af saldoens underliggende aktiver er afstået eller udløber, jf. nedenfor.

(...)

I stk. 10 [nu stk. 11] foreslås, at i det indkomstår, hvor den skattepligtige afstår det sidste af saldoens underliggende aktiver, eller det sidste af saldoens underliggende aktiver udløber, og hvor den skattepligtige således ikke ejer flere betalingsrettigheder eller mælkekvoter ved indkomstårets udgang, medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. Fortjeneste eller tab indgår som henholdsvis positiv eller negativ kapitalindkomst, jf. den foreslåede ændring af personskattelovens § 4, stk. 1, som affattet i lovforslagets § 5.

Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen for de betalingsrettigheder og mælkekvoter, der er solgt i årets løb, og på den anden side saldoens værdi ved årets begyndelse med tillæg af beløb, der i årets løb er anvendt til køb af betalingsrettigheder og mælkekvoter.

Begrundelse

Det fremgår af afskrivningsloven § 40C, stk. 1, at ved afståelse af rettigheder fragår disse saldoen med afståelsessummen.

Uanset at spørgsmål 6 ikke er besvaret, er det SKATs opfattelse, at dette spørgsmål kan besvares med den forudsætning, at betalingsrettighederne fragår saldoen efter afskrivningsloven § 40 C til handelsværdien på de afståede betalingsrettigheder.

Under denne forudsætning er det SKATs opfattelse, at spørgsmålet kan besvares bekræftende.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med Ja, se dog begrundelse.

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at saldoen ved udgangen af 2015 kan fratrækkes efter afskrivningsloven § 40 C, stk. 11.

Lovgrundlag, Forarbejder

Som spørgsmål 7.

Begrundelse

Efter det oplyste har spørger anskaffet sine mælkekvoter efter 1. januar 2005, og de indgår derfor i saldoen efter afskrivningsloven § 40C.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsens stk. 11 (daværende stk. 10), at mælkekvoter, der er udløbet, indgår på saldoen med en afståelsessum på nul for det indkomstår, hvori aktivet udløber.

Det fremgår også, at når det sidste af saldoens underliggende aktiver udløber medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for dette indkomstår.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 8 besvares med Ja.

Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at hvis udlejning af jord og overdragelse af betalingsrettigheder mv. først foretages i 2016 eller senere, kan det så bekræftes, at dette

ikke ændrer på de skattemæssige konsekvenser udover, at konsekvenserne så skal henføres til det år, hvor dispositionen sker.

Lovgrundlag, Forarbejder, Praksis

Som spørgsmål 6.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører om svarene på spørgsmål 1-8 vil være de samme, uanset der først disponeres i 2016 eller senere.

I det omfang, der er taget stilling til en værdiansættelse, er det SKATs opfattelse, at denne værdi ikke skal være bindende for SKAT i en periode på mere end 6 måneder, jf. skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1.

Allerede af den grund, er det SKATs opfattelse, at der ikke kan besvares bekræftende på spørgsmålet.

Desuden er spørgsmålet formuleret med en ikke fastlagt tidshorisont.

Det fremgår af forarbejderne, at afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter.

Det er derfor SKATs opfattelse, at Skatterådet bør afvise at besvare spørgsmålet, da det ikke kan besvares med den fornødne sikkerhed, og at spørgsmålet grundet den tidsmæssige usikkerhed omkring dispositionen, har karakter af at være af mere teoretisk karakter.

SKATs bemærkninger til Spørgers høringssvar af 16. april 2015.

Spørgers bemærkninger giver ikke SKAT anledning til en ændret indstilling, da der ikke er fremkommet nye oplysninger.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 9 besvares med afvises.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstillinger og begrundelser i spørgsmålene 1, 3, 4, 7, 8 og 9.

Skatterådet kan ikke tiltræde SKATs indstilling og begrundelse i spørgsmål 2.

Det er Skatterådets opfattelse, at ud fra det af rådgiver oplyste og ud fra Skatterådets kendskab til værdiansættelse inden for landbrugsområdet, kan den af spørger opgjorte værdi godkendes.

Skatterådet ændrer således besvarelsen af spørgsmål 2 til Ja.

Skatterådet kan ikke tiltræde SKATs indstilling og begrundelse i spørgsmål 5.

Det er Skatterådets opfattelse, at ud fra det oplyste om værdiansættelsen af betalingsrettighederne, og Skatterådets kendskab til værdiansættelser inden for landbruget, kan den af spørger opgjorte værdi godkendes.

Skatterådet ændrer således besvarelsen af spørgsmål 5 til Ja.

Som følge heraf ændres svaret på spørgsmål 6 til Bortfalder.