

Udskriftsdato: 29. december 2025

AFG nr 9279 af 20/02/2024 (Gældende)

Minkavler - skattemæssig kvalifikation værdisikring af erstatning og kompensation efter nedlukningsbekendtgørelsen og beskatningstidspunkt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1429263

Minkavler - skattemæssig kvalifikation værdisikring af erstatning og kompensation efter nedlukningsbekendtgørelsen og beskatningstidspunkt

Sagen omhandlede en Spørger, der var minkavler i november 2020.

Spørger havde modtaget erstatning efter nedlukningsbekendtgørelsen og værdisikring af erstatningen.

Spørgsmål 1 omhandlede beskatningstidspunktet for erstatning efter nedlukningsbekendtgørelsen, hvor Skatterådet bekræftede, at beskatningstidspunktet var tidspunktet, hvor der var truffet endelig afgørelse fra 1. administrative instans.

Spørgsmål 3-5 omhandlede den skattemæssige kvalifikation af værdisikringen af erstatningen efter nedlukningsbekendtgørelsen, hvor Skatterådet mod Spørgers ønske fastslog, at værdisikringen udgjorde en skattepligtig kursgevinst efter kursgevinstloven, idet erstatningen efter nedlukningsbekendtgørelsen udgjorde en pengefordring, hvorved værdisikringen af erstatningen udgjorde et afkast på denne pengefordring, der skulle behandles som en kursgevinst efter kursgevinstloven.

Spørgsmål 6 omhandlede beskatningstidspunktet for værdisikringen, hvor Skatterådet fastslog, at retserhvervelsestidspunktet var den 31. oktober 2023, hvor bekendtgørelsen om værdisikring trådte i kraft.

Skatterådet afviste at besvare spørgsmål 2, 4a og 7, idet spørgsmålene ikke kunne besvares med ja eller nej.

Skatterådsmøde 20. februar 2024 - SKM2024.115.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers beskatningstidspunkt for erstatning efter bekendtgørelse om fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder og fuldstændig kompensation til følgeerhverv til minkvirksomheder som følge af det midlertidige forbud mod hold af mink (nedlukningsbekendtgørelsen), BEK nr. 2463 af 11/12/2021, er tidspunktet, hvor der træffes endelig afgørelse fra 1. administrative instans?
2. Hvis Skatterådet ikke kan svare bekræftende på spørgsmål 1, bedes Skatterådet anføre, hvornår Skatterådet mener, at beskatningstidspunktet er.
3. Kan Skatterådet bekræfte, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i medfør af "Bekendtgørelse om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020", BEK nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en renteindtægt?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i medfør af "Bekendtgørelse om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020", BEK nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler? -4a. Hvis Skatterådet ikke kan besvare spørgsmål 4 bekræftende, bedes Skatterådet anføre hvorledes værdisikring da skal håndteres skattemæssigt, herunder anføre, om Skatterådet mener, at der er tale om en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler og i givet fald anføre, hvilken bestemmelse eller hvilke bestemmelser forholdet er omfattet af.
5. Kan Skatterådet bekræfte, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i medfør af "Bekendtgørelse om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020", BEK

nr. 1258 af 26/10/2023, skal kvalificeres som en mererstatning for afståelse af aktiver og for tabt indkomstgrundlag?

6. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers beskatningstidspunkt for (den skattepligtige del af) værdisi-kringsbeløbet er tidspunktet for endelig afgørelse fra 1. administrative instans?
7. Hvis Skatterådet ikke kan besvare spørgsmål 6 bekræftende, bedes Skatterådet anføre, hvornår be-skatningstidspunktet i så fald er.

Svar:

1. Ja
2. Afvises
3. Ja
4. Nej-4a. Afvises
5. Nej
6. Ja, se dog indstilling og begrundelse.
7. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Regeringen traf i november 2020 beslutning om, at alle mink i Danmark skulle aflives.

I forlængelse heraf blev der den 25. januar 2021 indgået et politisk forlig om erstatning til bl.a. minkav-lerne. På denne baggrund blev lovgrundlaget for aflivningen og udbetaling af erstatning etableret med vedtagelsen af lov om aflivning af og midlertidigt forbud mod hold af mink. Denne lov indeholder i § 8, stk. 3, en bemyndigelse til, at ministeren for fødevarer, landbrug og fiskeri kan fastsætte regler om fuldstændig erstatning og kompensation til bl.a. de danske minkavlere. Denne bemyndigelse er udnyttet med bekendtgørelse nr. 2463 af 11. december 2021 ("Nedlukningsbekendtgørelsen").

Loven indeholder et forbud mod hold af mink, der gælder frem til og med den 31. december 2021, der ved senere lovændring er forlænget til 31. december 2022.

I Nedlukningsbekendtgørelsen er der fastsat regler om, at minkavlere, der ansøger herom, kan modtage "fuldstændig erstatning og kompensation" for minkvirksomhedens aktiver under forudsætning af, at staten erhverver ret over de aktiver, der ydes erstatning eller kompensation for. Dette indebærer ifølge Nedlukningsbekendtgørelsen, at minkvirksomheden nedlukkes permanent i perioden fra den 1. januar 2021 til den 31. december 2030, og at staten erhverver ret til løsøre og bygninger.

Minkavlere, der vælger at nedlukke permanent, kan vælge mellem erstatning efter en skematisk model eller erstatning efter almindelige ekspropriationsretlige principper. Hvis en minkavler vælger erstatning efter almindelige ekspropriationsretlige principper, fastsætter en erstatnings- og taksationskommission erstatningen efter en samlet vurdering af værdien opgjort efter de principper, der gælder for opgørelse af ekspropriationserstatning.

Vælges i stedet erstatning efter den skematiske model, gælder i hovedtræk følgende:

- Erstatning for tabt fremtidig indtjening ved produktion af minkskind fastsættes som de estimerede fremtidige indtægter pr. produceret minkskind fratrukket de estimerede årlige omkostninger (før afskrivninger, renter og skat) pr. produceret minkskind ganget med det estimerede antal årligt produ-cerede minkskind for en 9-årig periode. Den opgjorte erstatning tilbagediskonteres for en 8,5-årig periode med en årlig diskonteringsfaktor på 5,14 pct.
- Der fastsættes erstatning for restværdien af anlægsaktiver tilhørende minkvirksomheden den 4. novem-ber 2020. Erstatningen fastsættes pr. 31. december 2029 på grundlag af aktivernes restværdi den 4. november 2020 afskrevet lineært over aktivets estimerede restlevetid. Restværdien pr. 31. december

2029 forskydes til den 31. december 2030 og tilbagediskonteres herefter fra den 30. juni 2030 til den 31. december 2021 ved anvendelse af en årlig diskonteringsfaktor på 5,14 pct. Erstatnings- og taksationskommissionen vurderer et anlægsaktivs restværdi og restlevetid ud fra en konkret vurdering af det enkelte aktivs stand og i henhold til standardværdier fastlagt af kommissionerne.

- Værdien af virksomhedens avlsdyr den 31. december 2029 opgøres separat som en del af værdien af anlægsaktiver og erstattes som den tilbagediskonterede værdi fra 30. juni 2030 til den 31. december 2021 ved anvendelse af en årlig diskonteringsfaktor på 5,14 pct.
- Erstatning omfatter ikke værdien af jord.
- Tildeling og udbetaling af erstatning sker med vilkår om, at staten erhverver den fulde ret over de aktiver eller den virksomhed, der bliver ydet erstatning for.
- Minkvirksomheder kan ansøge om, at erstatnings- og taksationskommissionen træffer afgørelse om, at staten ikke erhverver ret til visse aktiver mod, at de pågældende aktivers realiserede salgsværdi, dog mindst den aktuelle markedsværdi af aktivet, fradrages i opgørelsen af erstatningen. Hvis staten ikke erhverver ret til staldbygninger eller bure, skal det fastsættes som vilkår, at der vedtages en deklaration på ejendommen, hvorefter der for den angivne periode ikke kan drives minkproduktion og pelseri på ejendommen.

Spørger valgte at udnytte retten til kompensation via den skematiske model og har anmodet om kompensation i henhold til Nedlukningsbekendtgørelsen.

Spørger skal modtage en erstatning og kompensation på ca. 8 mio.kr. Den samlede udbetaling udgør ca. 6 mio.kr. efter modregning og fradrag og godtgørelse for sagkyndig bistand.

Spørger har i foråret 2022 indsendt ansøgning om nedlukningserstatning og udfyldt oplysningsskema med revisorerklæring m.m. i efteråret 2022. I efteråret 2022 er der foretaget besigtigelsesforretning på Spørgers ejendom.

Spørger såvel som erstatnings- og taksationskommissionen har afgivet høringssvar i foråret 2023. Spørger har modtaget afgørelse om endelig erstatning og kompensation ved besked fra Minksekretariatet i juni 2023.

Værdisikring

Minkavlere er som led i en politisk aftale blevet tilkendt en værdisikring som kompensation for, at udbetalingen af erstatningen er trukket ud, hvorefter erstatningen forringes som konsekvens af inflationen. Værdisikringen skal ligestille minkavlerne, så der ikke er forskel på, om minkavlerens sag er blevet behandlet først i forløbet eller sidst i forløbet.

Følgende fremgår af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne:

"Tiltaget indebærer, at erstatningen til minkavlere med mink i 2020 værdisikres for at afbøde konsekvenserne af, at udbetalingen af erstatningen har taget længere tid end forventet, og erstatningen dermed forringes som følge af inflation. Desuden har værdisikringen til formål at ligestille avlerne, uagtet om en sag bliver behandlet først eller sidst. Tiltaget skyldes, at det er en helt særlig situation uden fortilfælde, hvor et erhverv blev lukket ned med kort varsel.

Tiltaget indebærer navnlig:

- Erstatningen eksklusiv allerede udbetalt forskudsudbetaling værdisikres til afgørelsestidspunktet. Dette gælder både erstatning udbetalt som forhøjet forskudsudbetaling og den resterende del af den endelige erstatning.

- Der lægges op til at værdisikre erstatningen på baggrund af forbrugerprisindekset fra Danmarks Statistik.

Værdisikringsbeløbet vil skattemæssigt blive anset som en skattepligtig kursgevinst, og der skal således betales skat af værdisikringen.

Udmøntning af ordningen forudsætter udstedelse af ny bekendtgørelse, statsstøttegodkendelse og bevillingsmæssig hjemmel ved aktstykke i 2023 og evt. på efterfølgende års bevillingslove."

Værdisikringen beregnes på baggrund af den erstatning, som minkavlere er tilkendt på afgørelsestidspunktet foruden eventuel forskudsudbetaling.

Spørger ejer en landbrugsejendom og drev minkavl på tidspunktet for nedlukning af minkerhvervet i november 2020. Spørger har aflivet og destrueret hele sin besætning med pels i overensstemmelse med de udstedte retningslinjer, hvorefter Spørger opfylder kriterierne for udbetaling af erstatningsbeløbene i bekendtgørelse nr. 2462 af 10/12/2021 §§ 3, 4 og 8.

Følgende fremgår af BEK nr. 1258 af 26/10/2023 om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020:

"§ 1. Bekendtgørelsen fastsætter regler om værdisikring af erstatning og kompensation, der er tildelt minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 efter bekendtgørelse om fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder og fuldstændig kompensation til følgeerhverv til minkvirksomheder som følge af det midlertidige forbud mod hold af mink (nedlukningsbekendtgørelsen), bekendtgørelse om forhøjelse af forskud på erstatning og kompensation til minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 ved permanent nedlukning af minkvirksomhedens drift og bekendtgørelse om forenklet model for fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 ved permanent nedlukning af minkvirksomhedens drift (bekendtgørelse om forenklet model for erstatning).

§ 2. I denne bekendtgørelse forstås ved:

1) Minkvirksomhed med egenproduktion af mink i 2020:

a) Enhver virksomhed ejet af en fysisk eller juridisk person, der har været i drift frem til den 4. november 2020, og som havde egenproduktion af mink i Danmark i 2020.

b) Enhver virksomhed ejet af en fysisk eller juridisk person, som er ophørt i perioden fra den 15. juni 2020 til den 4. november 2020, og som havde egenproduktion af mink i Danmark i 2020.

Tildeling af værdisikring

§ 3. Fødevarestyrelsen tildeler og udbetaler værdisikring af erstatningsbeløb, der er tildelt en minkvirksomhed med egenproduktion af mink i 2020 efter reglerne nævnt i § 1. Værdisikringen tildeles til minkvirksomheden, uanset om erstatnings- og kompensationsbeløb efter reglerne nævnt i § 1 er fordelt til andre. Værdisikringen fastsættes som en månedlig forrentning beregnet på grundlag af forbrugerprisindekset PRIS111 eller senere opdateringer af dette indeks med udgangspunkt i indekset for januar 2022, der beregningsteknisk sættes til indeks 100. Værdisikringen beregnes fra den 1. januar 2022 til og med det senest offentliggjorte forbrugerprisindeks opgjort på månedsbasis forud for afgørelsesdatoen. Erstatningsbeløb værdisikres ikke, hvis det beregnede indeks fra den 1. januar 2022 indtil seneste offentliggjorte forbrugerprisindeks forud for afgørelsesdatoen er under indeks 100.

Stk. 2. Ved afgørelsesdatoen forstås:

- 1) Datoen for Fødevarestyrelsens første afgørelse om udbetaling af forhøjet forskudserstatning, jf. § 3, stk. 1, i bekendtgørelse om forhøjelse af forskud på nedlukningserstatning.
- 2) Datoen for Fødevarestyrelsens første afgørelse om udbetaling af erstatning efter den forenkledte model, jf. § 3, stk. 1, i bekendtgørelse om forenklet model for erstatning.
- 3) Datoen for erstatnings- og taksationskommissionens første samlede afgørelse om udbetaling af nedlukningserstatning, jf. § 14, stk. 1, 1. pkt., i bekendtgørelse om erstatnings- og taksationskommissioner og overerstatnings- og taksationskommissioner til behandling af sager om erstatning og kompensation til minkvirksomheder og visse følgeerhverv (erstatnings- og taksationsbekendtgørelsen), jf. dog nr. 4.
- 4) Datoen for erstatnings- og taksationskommissionens udsendelse af meddelelse om sagens afslutning, hvis sagen om nedlukningserstatning afsluttes, som følge af at parterne tiltræder et forslag om erstatning, jf. erstatnings- og taksationsbekendtgørelsens § 13, stk. 6.

Stk. 3. Følgende erstatningsbeløb udbetalt efter reglerne i § 1 værdisikres:

- 1) Forhøjet forskud på nedlukningserstatning: Erstatning fastsat i medfør af § 3, stk. 1, i bekendtgørelse om forhøjelse af forskud på nedlukningserstatning, fratrullet eventuel modregning efter § 10, stk. 2 og 3, i bekendtgørelse om forhøjelse af forskud på nedlukningserstatning.
- 2) Erstatning efter bekendtgørelse om forenklet model for erstatning: Erstatning fastsat i medfør af §§ 4-12, i bekendtgørelse om forenklet model for erstatning, fratrullet eventuel modregning efter §§ 20-21, i bekendtgørelse om forenklet model for erstatning.
- 3) Erstatning efter nedlukningsbekendtgørelsen: Erstatning fastsat i medfør af §§ 4-6, §§ 8-10 og § 12, i nedlukningsbekendtgørelsen, fratrullet eventuelt fradrag og modregning mv. efter nedlukningsbekendtgørelsens § 20, stk. 3, og §§ 26-27.

Stk. 4. Hvis der træffes afgørelse eller afsiges dom, hvorefter den forhøjede forskudserstatning, erstatning efter den forenkledte model eller nedlukningserstatning, jf. stk. 3, nr. 1-3, skal forhøjes, værdisikres forhøjelsen af erstatningen fra den 1. januar 2022 frem til og med det senest offentliggjorte forbrugerprisindeks forud for den første afgørelse, jf. stk. 2. Hvis der træffes afgørelse eller afsiges dom, hvorefter en af de nævnte erstatninger nedsættes, nedsættes værdisikringen tilsvarende, og differencen mellem den oprindeligt tildelte værdisikring og den nedsatte værdisikring tilbagebetales af minkvirksomheden, jf. § 8.

Betingelser for modtagelse af værdisikring

§ 4. Tildeling af værdisikring af erstatning efter nedlukningsbekendtgørelsen forudsætter, at minkvirksomheden har indleveret et revisorpåtegnet oplysningsskema til erstatnings- og taksationskommissionen, jf. nedlukningsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, senest den 1. april 2024.

§ 5. Tildeling af værdisikring af erstatning efter bekendtgørelse om forenklet model for erstatning forudsætter, at minkvirksomheden har indleveret et revisorpåtegnet oplysningsskema til Fødevarestyrelsen, jf. § 15, stk. 1, i bekendtgørelse om forenklet model for erstatning, senest den 31. marts 2024.

Klage over afgørelse om værdisikring

§ 6. Afgørelser truffet af Fødevarestyrelsen efter § 3 i denne bekendtgørelse kan ikke påklages til Miljø- og Fødevareklagenævnet eller anden administrativ myndighed.

Modregning

§ 7. Krav, der omfattes af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, modregnes ikke i udbetalinger efter denne bekendtgørelse.

Tilbagebetaling

§ 8. Uretmæssigt modtagne beløb efter denne bekendtgørelse, herunder beløb modtaget i strid med artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, skal tilbagebetales af virksomheden til Fødevarestyrelsen.

Stk. 2. Beløb, der skal tilbagebetales efter stk. 1, tillægges rente beregnet fra udbetalingsdatoen. Renten fastsættes efter den metode for rentefastsættelse, der følger af kapitel V i Kommissionens forordning nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde med senere ændringer.

Ikrafttræden

§ 9. Bekendtgørelsen træder i kraft den 31. oktober 2023.

Stk. 2. Der kan først tildeles og udbetales værdisikring efter denne bekendtgørelse, når Europa-Kommissionen har truffet afgørelse enten om at godkende ordningen, eller at Kommissionens godkendelse ikke er nødvendig."

Europa-Kommissionen har den 20. oktober 2023 godkendt ordningen.

Det er efterfølgende oplyst, at Spørger i december 2023 har modtaget Fødevarestyrelsens "Afgørelse om værdisikring af din nedlukningserstatning", samt udbetalingsmeddelelse af samme dato.

Den modtagne værdisikring af nedlukningserstatning udgør ca. 0,5 mio. kr.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1, retserhvervelsestidspunktet

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at erstatningsbeløb for driftsbygninger, installationer og inventar retserhverves og genvundne afskrivninger/avance skal beskattes på det tidspunkt, hvor der er truffet endelig 1. administrative instans afgørelse om erstatningens størrelse og fordeling.

Udgangspunktet må være, at et erstatningsbeløb skal beskattes på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endelig ret til erstatningen. I praksis kan det i mange situationer diskuteres, hvornår der endeligt er erhvervet ret til et erstatningsbeløb. Retserhvervelsesprincippet giver dermed ikke altid et klart svar på, hvornår beskatningstidspunktet er.

Det kræver ikke nødvendigvis en underskrevet aftale at fastlægge retserhvervelsestidspunktet.

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at beskatningstidspunktet er udskudt, jf. også retningslinjerne i Højesteretsdommen refereret i TfS 2000, 953 HRD. Se også TfS 1994, 269 TSS.

I TfS 2000, 953 HRD havde en landmand A i 1994 fået udbetalt en SLOM-erstatning på godt 230.000 kr., fordi han i en periode havde været forhindret i at levere og sælge mælk.

Skatteankenævnet anså erstatningen for skattepligtig i indkomståret 1994, der var erhvervelsesåret, selv om erstatningen vedrørte kvoteårene 1987-1991/1992, mens landmanden mente, erstatningen beskatningsmæssigt skulle periodiseres over de år, erstatningen vedrørte. Landsretten fandt, at A først havde

erhvervet endelig ret til erstatningen i 1994, og det forhold, at erstatningen beregningsmæssigt var opgjort for de enkelte kvoteår, kunne ikke medføre et andet resultat. Højesteret stadfæstede Landsrettens dom med de begrundelser, der var anført af Vestre Landsret uden yderligere bemærkninger.

Vestre Landsret anfører følgende:

"Ved EF-institutionernes meddelelse, offentliggjort den 5. august 1992, blev der givet tilsagn om erstatning til de såkaldte SLOM-producenter og om vedtagelse af nærmere regler for betaling af erstatning.

Disse regler blev fastlagt i forordning (EØF) nr. 2187/93 af 22. juli 1993, der indeholder en række forudsætninger og betingelser for modtagelse og beregning af erstatningstilbud, herunder betingelser, der - i A's tilfælde - først udløb den 1. juli 1994.

EF-Direktoratets afslag på A's dispensationsansøgning vedrørende udnyttelse af den midlertidigt tildelte mælkekvote forelå den 28. december 1993, og først derefter var grundlaget for beregning af erstatningstilbuddet til A endeligt afklaret.

A gav i forbindelse med sin accept af erstatningstilbuddet afkald på enhver mulighed for at anfægte udfaldet af sit mellemværende med EF-institutionerne.

Under disse omstændigheder findes A - i overensstemmelse med de administrativt fastsatte retningslinjer - først at have erhvervet endelig ret til erstatningen ved sin accept af erstatningstilbuddet i 1994.

Det forhold, at erstatningen beregningsmæssigt er opgjort for de enkelte kvoteår, findes ikke at kunne medføre, at retserhvervelse er indtrådt på et tidligere tidspunkt."

Sammenligneligt med ovennævnte Højesteretsdom, er der usikkerhed omkring minkavlernes erstatningsbeløb indtil 1. instans afgørelse. Dette ændres ikke af, at erstatningen kan skønnes ved beregning inden denne afgørelse. Spørger har modtaget afgørelse om endelig erstatning og compensation ved besked fra Minksekretariatet i juni 2023.

Beskatningstidspunktet kan derfor efter Spørgers repræsentants opfattelse ikke være på et tidspunkt forud for 1. administrative instans afgørelse af erstatningsbeløbet eller i hvert fald ikke før tidspunktet for fremsættelse af erstatningstilbuddet.

Der kan også henvises til SKM2017. 629. SR om periodisering af tilskud og straksafskrivning. I denne sag fastslår Skatterådet, at tilskud skal henføres til beskatning i det indkomstår, hvor den skattepligtige har modtaget tilsagn om at have ret til at modtage et tilskud af en bestemt størrelse og det kan gøres endeligt op.

Der kan også henvises til SKM2007. 552. BR. Dommen SKM2007. 552. BR vedrørte en driftstabserstatning efter brand i december 2002 i produktionslokaler. Selskabets indkomstår 2003 gik fra 1. maj 2002 til 30. april 2003. Erstatningen dækkede en 8 måneders periode fra branden i december 2002.

Retten udtalte, at det var branden i december 2002, der var den forsikringsudløsende begivenhed. Aftalen om erstatningens størrelse blev indgået 3. februar 2003, og forsikringen blev udbetalt den 11. februar 2003 på det vilkår, at virksomheden skulle genopføres. Genopførelsen var besluttet og godt i gang inden udgangen af indkomståret 2003. Retten fandt derfor, at der var erhvervet endelig ret til erstatningen i indkomståret 2003, og at den derfor skulle indtægtsføres i dette år efter statsskattelovens § 4. Selskabet kunne ikke fordele erstatningen på indkomstårene 2003 og 2004.

Ad spørgsmål 3, rente

Det er Spørgers repræsentants vurdering, at værdisikring ikke opfylder kravene til skattemæssigt at kunne henregnes til en rente.

Ved renter forstås et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld for at stille kapital til disposition.

Ved vurderingen af, om en rente opfylder rentedefinitionen, lægges der vægt på, om renten bliver fastsat forud for den periode, som den vedrører. I artiklen TfS 1989, 399 behandles rentebegrebet skattemæssigt. Af artiklen fremgår det, at hvor en rente fastsættes bagud i tid, får det de facto ikke karakter af en rente i skattemæssig forstand. Værdisikringen fastsættes på baggrund af forbrugerprisindeksets værdier for januar 2022, hvilket netop udtrykker, at værdisikringen ikke kan betragtes som en rente i skattemæssig henseende, da værdisikringen fastsættes bagud i tid.

Der kan også henvises til SKM2003. 409. LR og tilsvarende SKM2003. 410. LR. I sagen SKM2003. 409. LR påtænkte et selskab at udstede en variabelt forrentet obligation. Obligationens afkastprofil var baseret dels på en garanteret rente dels en variabel rente, hvor den variable rente skulle beregnes på baggrund af selskabets eventuelle gevinst på optioner på et bagvedliggende aktieindeks. Ligningsrådet fandt, at den del af renten, som var afhængig af resultatet af optionerne, der var baseret på udviklingen i et aktieindeks, ikke kunne anerkendes som en rente. Der blev herved henset til, at rentens størrelse først fastsættes efter den periode, som renten henføres til. Den garanterede minimumsrente kunne derimod anerkendes som en rente. Det afkast, som ikke kunne kvalificeres som en rente, måtte skatteretligt kvalificeres som en kursgevinst.

Der kan yderligere henvises til SKM2004. 250. LSR, hvor Landsskatteretten forholdt sig til beskattningen af et yderligere udbetalt beløb i forbindelse med tilbagebetaling af ulovligt opkrævet kloakbidrag. Genstand for klagen var et beløb, som skatteyderen modtog udover det tilbagebetalte ulovlige opkrævede kloakbidrag. Landsskatteretten vurderede, at det yderligere beløb ikke var udbetalt i henhold til lov, aftale eller andet retsgrundlag, som hjemmelsmæssigt kvalificerer beløbet som rente af en gæld. Afgørende for sagens udfald var blandt andet også, at det yderligere beløb ikke var ydet ud fra et gavesynspunkt, men at beløbet havde karakter af en enkeltstående kompensation for afsavn og ulempe i forbindelse med det ulovligt opkrævede bidrag.

Ad spørgsmål 4, kursgevinst

Værdisikringen ydes, som nævnt, med henblik på at kompensere minkavlere for det værditab, som deres erstatning er genstand for som følge af den lange udbetalingstid. Af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne udgivet af Fødevareministeriet, udbetales værdisikringen for:

"[...] at afbøde konsekvenserne af, at udbetalingen af erstatningen har taget længere tid end forventet, og erstatningen dermed forringes som følge af inflation. Desuden har værdisikringen til formål at ligestille avlerne, uagtet om en sag bliver behandlet først eller sidst."

Formålet med at udbetale værdisikringen er at sikre værdien af den udbetalte erstatning. Værdisikringen bliver dermed en pristalsregulering af erstatningen, hvilket underbygges af den måde, hvorpå den beregnes. Værdisikringen fastsættes ud fra forbrugerprisindekset med udgangspunkt i indeksets værdi i januar 2022, hvilket underbygger argumentet for, at der sker en pristalsregulering. Selve værdisikringen beregnes som et resultat af forbrugerindeksets værdi sammenholdt med størrelsen på erstatningsbeløbet. Dette beløb kendes først på det tidspunkt, hvor minkavleren modtager 1. instans afgørelse. Indtil dette tidspunkt består der alene et tilsagn om erstatning, som kan sidestilles med en eventalfordring.

I henhold til kursgevinstlovens § 1 omfatter loven:

"(...)

- 1) gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer, herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve,
- 2) gevinst og tab ved frigørelse for gæld og
- 3) gevinst og tab på terminskontrakter og aftaler om køberetter og salgsretter uden hensyn til de regler, der gælder for det underliggende aktiv."

Afgørende for, at værdisikringen kan beskattes som en kursgevinst efter kursgevinstlovens regler, er, at der består en fordring tidligere end tidspunktet for 1. instans afgørelse, som der kan beregnes en kursgevinst af. I januar 2022, som er det tidspunkt værdisikringen beregnes fra, foreligger der for minkavlere alene et tilsagn om erstatning. Erstatningsbeløbets størrelse er på dette tidspunkt ukendt. Det er først på tidspunktet for 1. instans afgørelse, at minkavleren bliver bekendt med erstatningens størrelse, og om minkavleren opfylder betingelserne for at opnå erstatning. Der kan således ikke beregnes en kursgevinst af en fordring, der først bliver reel på afgørelsestidspunktet.

Man kan således tidligst have en fordring på det tidspunkt, hvor man vil kunne gøre kravet gældende ved domstolene. I nærværende sag kan der ikke gøres et "krone/øre-beløb" gældende, før der foreligger en afgørelse om erstatningens og compensationens størrelse. Først fra/efter dette tidspunkt kan der være en kursgevinst (eller kurstab) på en fordring.

Følgende fremgår af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne:

"Værdisikringsbeløbet vil skattemæssigt blive anset som en skattepligtig kursgevinst, og der skal således betales skat af værdisikringen".

Der er ikke henvist til, hvilken lov eller lovbestemmelse myndighederne herved mener, at kursgevinsten skal beskattes efter. Beskatningen af værdisikringsbeløb skal afgøres ud fra de almindelige skatteregler, og da denne tilkendegivelse efter Spørgers repræsentants opfattelse ikke er en korrekt anskuelse af beskatningen, kan udtalelsen ikke tillægges vægt.

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar til Skattestyrelsens indstilling supplerende angivet følgende:

Skattestyrelsen indstiller til spørgsmål 4, at det *ikke* kan bekræftes, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26. oktober 2023, *ikke* er en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler. Dette synspunkt begrundes af Skattestyrelsen med, at fordringen på værdisikring er et retligt krav på betaling af et pengebeløb, som omfattes af kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgers repræsentant er af den opfattelse, at betingelserne for at være omfattet af kursgevinstloven ikke er opfyldte.

Spørgers repræsentant er enig med Skattestyrelsen i, at afgrænsningen af fordringsbegrebet, som omfattet af kursgevinstloven, tager udgangspunkt i, hvorvidt kreditor (fordringshaveren) har et retligt krav på betaling af et pengebeløb og kan gøre betalingskravet gældende mod debitor (skyldneren) ved domstolene. Spørgers repræsentant er dog ikke enig i regelanvendelsen i forhold til nærværende sag.

Forløbet i nærværende sag kan illustreres via denne tidslinje:

Det tidsmæssige forløb

Det er Spørgers opfattelse, at for at være omfattet af kursgevinstlovens regler må kursgevinst eller kurstab på en pengefordring tidsmæssigt være *hjemlet og kunne opgøres* inden indfrielse eller afståelse af fordringen. Dette krav er ikke opfyldt i nærværende tilfælde.

Spørger har opnået erstatning for aktiver og tabt indkomstgrundlag ved førsteinstansafgørelse i juni 2023, det vil sige forud for vedtagelse af retsgrundlaget for værdisikringen den 31. oktober 2023. Han kunne derved i sagens natur ikke gøre et krav på værdisikring gældende, forinden retsgrundlaget herfor er vedtaget. Det betyder, at på tidspunktet for 1. instans afgørelsen, som sker mere end 4 måneder før vedtagelsestidspunktet for retsgrundlaget for værdisikringen, er Spørger ikke bekendt med, at han senere hen vil kunne gøre et krav gældende på værdisikring med udgangspunkt i hans oprindelige erstatning.

Erstatningsfordring på værdisikring - en selvstændig fordring

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at der er tale om to selvstændige erstatningsfordringer - Erstatning for aktiver og tabt indkomstgrundlag og værdisikringserstatning.

Spørgers oprindelige erstatning er opgjort forud for tidspunktet for vedtagelsen af retsgrundlaget for værdisikringen den 31. oktober 2023. Først på ikrafttrædelsestidspunktet af værdisikringsbekendtgørelsen kan Spørger gøre kravet om værdisikring gældende ved domstolene, da det ikke er muligt at gøre en fordring gældende ved domstolene førend, der er hjemmel hertil i lov. Domstolene vil i givet fald afvise en sådan forespørgsel. Skattestyrelsen anfører i deres forslag til bindende svar, at:

"I nærværende sag, hvor der foreligger bekendtgørelser, der angiver, at Spørger har krav på erstatning, og hvori der er fastsat nærmere regler for opgørelsen af den pågældende erstatning, hvor erstatningskravet som sådan er anerkendt af skyldneren, og hvor den endelige opgørelse alene er udsat med henblik på værdisikring af nogle underliggende aktiver, er det Skattestyrelsens opfattelse, at erstatningskravet har den fornødne aktualitet og realitet til, at erstatningskravet anses for et retligt krav på betaling af et pengebeløb, der er omfattet af fordringsbegrebet i kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1."

Værdisikringen er ikke hjemlet i de love og bekendtgørelser som vedrører den oprindelige erstatning. Værdisikringsbekendtgørelsen er et selvstændigt bidrag til den fuldstændige erstatning og compensation til minkavlere med minkavl i 2020, og bidraget træder først i kraft den 31. oktober 2023. Værdisikringsbekendtgørelsen indeholder den beregningstekniske opgørelse for værdisikringen, og dette kan ikke udledes af de foregående love og bekendtgørelser om erstatning.

Skattestyrelsens henvisning til bekendtgørelser og regler, som regulerer opgørelsen af erstatning kan ikke påvirke det resultat, at Spørger på tidspunktet for sin afgørelse ikke er vidende om hans kommende mulighed for at gøre et krav gældende på værdisikring. Dermed er Skattestyrelsens synspunkt om aktualitet og realitet bag fordringen på erstatningskravet underordnet for kvalificeringen af værdisikringen. Det påvirker desuden heller ikke værdisikringen, at den endelige opgørelse af erstatningen er udsat med henblik på fastsættelse af nogle underliggende aktiver, som det anføres af Skattestyrelsen, da der fortsat ikke er et retsgrundlag for værdisikringen på afgørelsestidspunktet.

Skattestyrelsen mener, at TfS 1999, 630 danner grundlag for flere af Skattestyrelsens synspunkter. Til forskel fra sagsforløbet i TfS 1999, 630, har Spørger i nærværende sag ikke et tilsvarende hjemmelsgrundlag at støtte ret på allerede ved tilsagnet om erstatning. Klager havde, i den nævnte sag, ret til tilbagebetaling af en overskydende skat. Dette er imidlertid ikke sammenligneligt med Spørgers tilfælde, da et sådan tilbagebetalingskrav allerede var reguleret i kildeskattelovens § 23, stk. 3 sammenholdt med §§ 62, stk. 3 og 62 A, stk. 3. Spørger har et krav på værdisikring med hjemmel i lovgrundlaget for erstatningen, hvorfor der ikke er opstået en selvstændig fordring på værdisikring, som tilsvarende sagsforløbet i TfS 1999, 630.

Retligt krav, der kan gøres gældende ved domstolene

Hvis værdisikringsbeløbet skal være omfattet af kursgevinstlovens regler som af Skattestyrelsen antaget, må værdisikringen - som Spørgers repræsentant forstår reglerne - være en "kursgevinst" på erstatningsfordringen for aktiver og tabt indkomstgrundlag.

Skattestyrelsen forholder sig således også til retsgrundlaget for det oprindelige erstatningskrav, som er vedtaget 11. december 2021 og som er trådt i kraft på tidspunktet for Spørgers 1. instans afgørelse.

Spørgers repræsentant er ikke enig med Skattestyrelsen i, at skatteydere har krav på hverken erstatning eller værdisikring kan gøres gældende ved domstolene, før det er muligt at opgøre kravet. Dette kan, efter Spørgers repræsentants opfattelse, tidligst være på tidspunktet for 1. instans afgørelsen eller i hvert fald tidligst efter foretaget individuel bedømmelse af, hvorvidt skatteyder har et retskrav på erstatning.

Til spørgsmålet om, hvor når spørger kan gøre et retskrav gældende ved domstolene kan nævnes, at Spørger i medfør af Bekendtgørelse BEK nr. 2462 af 10/12/2021, der trådte i kraft den 20. december 2021, indgav ansøgning om erstatning og kompensation. Fristen for ansøgning var fastsat til den 1. april 2022. Undlod de tidligere minkavlere at ansøge om forskud inden den 1. april 2022, bortfaldt retten til erstatning og kompensation som udgangspunkt. Retskravet kan derfor efter Spørgers repræsentants opfattelse ikke eksistere før, at myndighederne har taget positiv stilling til og oplyst overfor ansøger, at myndighederne accepterer, at ansøger har et retskrav på erstatning.

Når den skematiske ordning for opgørelse af erstatning anvendes, vil kommissionen samtidig med erstatningsopgørelsen tage stilling til, om den enkelte ansøger rent faktisk opfylder kravene til at kunne modtage erstatning. Eksempelvis kan der være en ansøgning på et "tyndt grundlag", hvor kommissionen ikke finder, at ansøger er berettiget til støtte. Det vil være sjældent forekommende, at en ansøger ikke tilkendes erstatning, men det ændrer ikke på, at kommissionen som en del af erstatningsbehandlingen og erstatningsopgørelsen tager stilling til, om ansøger rent faktisk er erstatningsberettiget. Kravet til erstatning opstår derfor først i forbindelse med selve erstatningsbehandlingen og det må være tidspunktet, hvor erstatningssøgende modtager meddelelse om, hvorvidt han opnår erstatning og i givet fald, hvor stor erstatningsbeløbet er, der skal lægges til grund som tidspunkt, hvor det retlige krav på betaling af et pengebeløb opnås.

Til understøttelse af, at krav på erstatning først erhverves, når kommissionen har behandlet en ansøgning om erstatning, og erstatningssøgende har fået en afgørelse meddelt, kan også henvises til følgende eksempler fra praksis:

Minkavlerne er kun berettiget til nedlukningserstatning efter skematisk model, hvis de opfylder definitionerne i BEK nr. 2463 af 11/12/2021, § 2, 1. punkt og § 3, stk. 1: Det omfatter f.eks. krav om "i drift" og "egenproduktion af mink" og dertil kommer bestemte tidsmæssige krav. Tilsvarende krav for at opfylde definitionen af "minkvirksomhed" fremgår af værdisikringsbekendtgørelsens § 2.

Som eksempel kan nævnes en konkret sag, hvor en avler har søgt om nedlukningserstatning efter skematisk model, "selvom" han først startede op i starten af juni måned 2020 med indkøb af avlsdyr (til brug for parring og hvalpeproduktion i 2021). Spørgsmålet er derefter, om han har haft "egenproduktion af mink i 2020" endnu, da han på nedslagtningstidspunktet ikke havde produceret nogle hvalpe/skind? Svaret er formentlig Ja - men dog usikkert - fordi § 2 mv. anfører "produktion af mink" og ikke "minkskind", der som begreb anvendes i § 4, stk. 6. Og i skematisk model erstatter man også tabet af producerede og solgte levende avlsdyr, hvorfor man kan argumentere for, at avlsdyrene også indgår i begrebet produktion af mink.

Der er omvendt også minkavlere, der pga. ringe skindpriser pelsede alle deres avlsdyr ned i slutningen af februar/start marts 2020 lige inden parringssæsonen. For at få dem med i skematisk model (og værdisikring), skal følgende påstand efterkommes: De producerede mink i 2020 - nemlig skindene fra de nedpelsede avlsdyr og deres selskab var fortsat i drift den 4. november 2020, fordi selskabet ikke var lukket og de stadig solgte skind.

Ovenstående understøttes også af, at erstatningsøgende i forbindelse med modtagelse af forskudsudbetalinger af erstatningsbeløb, efter lovreglerne vil være forpligtigede til at tilbagebetale støtte, hvis det senere måtte vise sig, at erstatningssøgende helt eller delvist ikke er berettigede til at modtage støttebeløb.

Det er derfor Spørgers repræsentants opfattelse, at erstatningsbeløbet tidligst kan anses som et retlig krav på betaling af et pengebeløb, der er omfattet af fordringsbegrebet i kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1, på det tidspunkt, hvor denne vurdering er foretaget og meddelt den tidligere minkavler.

Spørgers repræsentant gør endvidere opmærksom på, at det efter Spørgers repræsentants opfattelse er selvmodsigende, at værdisikringen skal kvalificeres som en kursgevinst i forhold til Skattestyrelsens argumentation under spørgsmål 6, hvilket vanskeligt kan være tilfældet, når Spørger først erhverver ret til fordringen på værdisikring den 31. oktober 2023. Hvis der skulle være tale om en kursgevinst på en pengefordring efter reglerne i kursgevinstloven, er det Spørgers repræsentants opfattelse, at det ville være et krav, at kursgevinsten var hjemlet og kunne opgøres og retserhverves samtidig med pengefordringen.

Andet

Hvis en fordring retserhverves på tidspunktet, hvor erstatningsøgende modtager 1. instansafgørelse på hovederstatningsbeløbet for aktiver og tabt indkomstgrundlag, og kursgevinsten skal opgøres med hjemmel i kursgevinstlovens § 26, stk. 2, er det Spørgers repræsentants opfattelse, at anskaffelsessum, som udgøres af kursværdien på erhvervelsetidspunktet, skal opgøres til en værdi, der indeholder såvel værdien af hovederstatningen som værdien af værdisikring. Derved opstår der ikke en kursgevinst at beskatte.

Ad spørgsmål 5, mererstatningsbeløb for aktiver og tabt indkomstgrundlag

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at værdisikringsbeløbet skal anses som en pristalsregulering af det udbetalte erstatningsbeløb og dermed er en del af erstatnings- og kompensationsbeløbet. Beløbet er således en del af erstatningsbeløbet og udbetales som kompensation for, at skatteyder har måttet tåle, at der går lang tid, før skatteyder får erstatnings- og kompensationsbeløbet.

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at afgørelser om beskatning af erstatning for positiv opfyldelsesinteresse understøtter dette synspunkt.

Der kan henvises til SKM2013. 779. HR. I sagen havde et selskab indgået en betinget købsaftale om aktiekapital i et russisk selskab, der skulle eje og drive et hotel i Rusland. Selskabet skulle blive aktionær, når hotellet var opført, og hotelselskabet havde opnået tinglysning med fuldstændig og ubetinget adkomst til ejendommen.

Aftalen blev imidlertid misligholdt, og skatteyerselskabet fik ved en voldgiftskendelse tilkendt en erstatning på 13,2 mio. USD i form af positiv opfyldelsesinteresse. Sagen vedrørte, om dette beløb var skattepligtigt eller ej.

Højesteret fandt, at erstatningen måtte sidestilles med en gevinst ved afståelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 31, stk. 2. Højesteret lagde vægt på, at erstatningen var fastsat som positiv opfyldelsesinteresse. Selskabet blev herved økonomisk stillet som om, aftalen var opfyldt efter sit indhold med erhvervelse og efterfølgende påtvungen afståelse. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at det danske selskab som

følge af misligholdelsen ikke blev ejer af aktierne i det russiske selskab. Højesteret fandt, at selskabet skattemæssigt måtte anses for at have ejet aktierne i mindre end 3 år, hvorfor salget var skattepligtigt efter de dagældende regler om beskatning af selskabers salg af aktier.

Der kan også henvises til SKM2017. 506. HR, hvor erstatning for misligholdt aftale om køb af ejendomme var skattepligtigt efter ejendomsavancebeskatningsloven, også for så vidt angik ejendomme i Norge.

Endelig henvises til SKM2017. 579. ØLR. Sagen udsprang af, at skatteyderen i 2006 solgte sin lejlighed ved en betinget købsaftale, som han senere hævdede. Handlen blev hævet fordi køberne ikke i overensstemmelse med aftalen deponerede den resterende del af købesummen for lejligheden. Skatteyderen fik i 2009 af Østre Landsret medhold i, at han havde krav på erstatning for positiv opfyldelsesinteresse. Efterfølgende modtog skatteyderen et beløb i henhold til en forligsaftale indgået med køberne.

Spørgsmålet i skattesagen var, om en del af erstatningsbeløbet udgjorde skattepligtige renter, og i givet fald i hvilket indkomstår beløbet skulle beskattes.

Østre Landsret tiltrådte, at rentebeløbet ikke var omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 2, og at der var tale om skattepligtige renter i medfør af statsskattelovens § 4. Landsretten tiltrådte desuden, at beløbet skulle beskattes i indkomståret 2009, idet skatteyderen erhvervede endelig ret til erstatning ved landsrettens dom i 2009, jf. princippet i ligningslovens § 5, stk. 1.

Landsretten kom imidlertid frem til, at rentebeløbet udgjorde kr. 2.410.367 og ikke 2.421.000, som SKAT og Københavns Byret var kommet frem til.

Landsretten bestemte derfor, at skatteyderens skattepligtige indkomst skulle nedsættes med kr. 10.633 i forhold til byrettens dom. Skatteyderen blev samtidig tilpligtet at betale kr. 75.000 i sagsomkostninger til Skatteministeriet, idet skatteyderen alene havde fået medhold for et ubetydeligt beløb i forhold til sin påstand.

Ad spørgsmål 6, retserhvervelsestidspunktet

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar til Skattestyrelsens indstilling supplerende angivet følgende:

Skattestyrelsen indstiller til spørgsmål 6, at beskatningstidspunktet for den skattepligtige del af værdisikringen er i indkomstår 2023. Skattestyrelsen kan **ikke** bekræfte, at beskatningstidspunktet er sammenfaldende med 1. instans afgørelsen for værdisikring i december 2023, men er derimod af den opfattelse, at beskatningstidspunktet er sammenfaldende med ikrafttrædelsestidspunktet af værdisikringsbekendtgørelsen den 31. oktober 2023.

Det er fortsat Spørgers opfattelse, at beskatningstidspunktet for erstatningsbeløbet værdisikring er på tidspunktet, hvor Spørger modtager meddelelse om værdisikringsbeløbets størrelse.

Spørger har modtaget sin 1. instans afgørelse på hovederstatning (erstatning for aktiver og tabt indkomstgrundlag) i juni 2023 og sin opgørelse fra Fødevarestyrelsen på værdisikring i december 2023. Det betyder i Spørgers tilfælde, at han retserhverver kravet på værdisikring senere end det tidspunkt, hvor han retserhverver sin hovederstatning.

Dette er efter Spørgers repræsentants opfattelse selvmodsigende i forhold til Skattestyrelsens argumentation under spørgsmål 4, hvor styrelsen anfører, at værdisikringen skal kvalificeres som en kursgevinst, hvilket vanskeligt kan være tilfældet, når Spørger først erhverver ret til fordringen på værdisikring den 31. oktober 2023. Hvis der skulle være tale om en kursgevinst på en pengefordring efter reglerne i kursgevinstloven, er det Spørgers repræsentants opfattelse, at det ville være et krav, at kursgevinsten var hjemlet og kunne opgøres og retserhverves samtidig med pengefordringen.

I det andre tidligere minkavlere - de fleste - vil retserhverve erstatning for aktiver og tabt indkomstgrundlag efter den 31. oktober 2023, de fleste i 2024, tillader Spørgers repræsentant at bringe denne situation med i forbindelse med overvejelserne omkring beskatningstidspunkt for værdisikringsbeløb.

Af Skattestyrelsens svar fremgår ikke, hvorvidt Skattestyrelsen mener, at retserhvervelsestidspunktet for værdisikringsbeløb også er den 31. oktober 2023 i de tilfælde, hvor 1. instansafgørelsen for hovederstatningsbeløbet ligger efter datoen 31. oktober 2023 og således ikke før, som i nærværende sag. Nærværende sag indeholder som nævnt da heller ikke denne rækkefølge.

En minkavler, der modtager sin afgørelse i indkomstår 2024, vil retserhverve fordringen på hovederstatning i indkomstår 2024, hvilket allerede er fastlagt af Skatterådet i SKM. 2023.148. SR. Det vil imidlertid være en udfordring for spørgsmålet om retserhvervelsestidspunktet, hvis minkavleren allerede retserhverver kravet på værdisikring den 31. oktober 2023. Det vil være hensigtsmæssigt, om Skattestyrelsen i deres svar vil oplyse, at i en situation som ovenstående retserhverves og efter omstændighederne beskattes værdisikringsbeløbet på samme tidspunkt som hovederstatningsbeløbet for aktiver og tabt indkomstgrundlag.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers beskatningstidspunkt for erstatning efter bekendtgørelse om fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder og fuldstændig kompensation til følgeerhverv til minkvirksomheder som følge af det midlertidige forbud mod hold af mink (nedlukningsbekendtgørelsen), BEK nr. 2463 af 11/12/2021, er tidspunktet, hvor der træffes endelig afgørelse fra 1. administrative instans.

Begrundelse

I det omfang en erstatning er skattepligtig, vil den skulle medregnes ved indkomstopgørelsen på det tidspunkt, hvor modtageren har erhvervet endeligt ret til beløbet (retserhvervelsesprincippet).

Retserhvervelsesprincippet kan blandt andet udledes af statsskattelovens § 4, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregnes samtlige indtægter, som den skattepligtige har haft i det pågældende indkomstår.

I SKM2023. 148. SR fandt Skatterådet, at erstatningerne til minkavlerne som udgangspunkt først er retserhvervet, når der er truffet en afgørelse herom. Vedrørende spørgerens endelige nedlukningserstatning fandt Skatterådet ikke, at der konkret var grundlag for at fravige udgangspunktet. Spørgeren havde derfor først erhvervet endeligt ret til nedlukningserstatningen på tidspunktet for erstatnings- og taksationskommissionens afgørelse.

I nærværende sag er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger på tilsvarende vis har erhvervet endelig ret til nedlukningserstatningen på tidspunktet for Erstatnings- og taksationskommissionens afgørelse i juni 2023.

Skattestyrelsen er således enig med Spørger i, at beskatningstidspunktet for den modtagne nedlukningserstatning (erstatning og kompensation efter bekendtgørelse nr. 2463 af 11. december 2023) er tidspunktet i juni 2023, hvor Erstatnings- og taksationskommissionen traf afgørelse om erstatningen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Hvis Skatterådet ikke kan svare bekræftende på spørgsmål 1, bedes Skatterådet anføre, hvornår Skatterådet mener, at beskatningstidspunktet er.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan 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.

Det fremgår videre af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.6, at spørgsmålet skal vedrøre en konkret disposition og skal være formuleret således, at der så vidt muligt kan svares ja eller nej.

Det fremgår af begrundelsen for afvisning af spørgsmål 4 i SKM2023. 226. SR, at spørgsmålet om bindende svar skal være formuleret, så det dels vedrører den skattemæssige virkning af en disposition, og dels kan besvares med ja eller nej. Se endvidere spørgsmål 5 i SKM2018. 378. SR, spørgsmål 4 i SKM2013. 740. SR, samt Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.2.

Med spørgsmål 2 ønsker Spørger, at Skatterådet anfører, hvornår Skatterådet mener, at beskatningstidspunktet er. Eftersom der ikke er tale om et spørgsmål, der kan besvares med ja eller nej, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 2 skal afvises.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Afvises".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i medfør af "Bekendtgørelse om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020", BEK nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en renteindtægt.

Begrundelse

Bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023 fastsætter regler om værdisikring af erstatning og kompensation, der er tildelt minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 efter bekendtgørelse om fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder og fuldstændig kompensation til følgeerhverv til minkvirksomheder som følge af det midlertidige forbud mod hold af mink (nedlukningsbekendtgørelsen), bekendtgørelse om forhøjelse af forskud på erstatning og kompensation til minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 ved permanent nedlukning af minkvirksomhedens drift og bekendtgørelse om forenklet model for fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 ved permanent nedlukning af minkvirksomhedens drift (bekendtgørelse om forenklet model for erstatning).

Det fremgår af bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, § 3, stk. 1, at værdisikringen fastsættes som en månedlig forrentning beregnet på grundlag af forbrugerprisindekset PRIS111 eller senere opdateringer af dette indeks med udgangspunkt i indekset for januar 2022, der beregningsteknisk sættes til indeks 100. Værdisikringen beregnes fra den 1. januar 2022 til og med det senest offentliggjorte forbrugerprisindeks opgjort på månedsbasis forud for afgørelsesdatoen. Erstatningsbeløb værdisikres ikke, hvis det

beregnete indeks fra den 1. januar 2022 indtil seneste offentliggjorte forbrugerprisindeks forud for afgørelsesdatoen er under indeks 100.

Det fremgår af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne udgivet af Fødevareministeriet, at tiltaget indebærer, at erstatningen til minkavlere med mink i 2020 værdisikres for at afbøde konsekvenserne af, at udbetalingen af erstatningen har taget længere tid end forventet, og erstatningen dermed forringes som følge af inflation. Det fremgår videre af Faktaarket, at værdisikringen tillige har til formål at ligestille avlerne, uagtet om en sag bliver behandlet først eller sidst.

Endelig fremgår det af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne udgivet af Fødevareministeriet, at værdisikringsbeløbet skattemæssigt vil blive anset som en skattepligtig kursgevinst, således at der skal betales skat af værdisikringen.

Spørger ønsker bekræftet, at den værdisikring, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en renteindtægt.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 11.1.1, at der ved renter forstås et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld for at stille kapital til disposition. Videre fremgår det af afsnittet, at ved vurderingen af, om en rente opfylder rentedefinitionen, lægges der vægt på, om renten bliver fastsat forud for den periode, som den vedrører. Hvis afkastet først fastsættes efter begyndelsen af den periode, den vedrører, er der ikke tale om en rente, men en kursgevinst.

SKM2003. 409. LR omhandlede et selskabs udstedelse af en variabelt forrentet obligation, hvor obligationens afkastprofil var baseret på dels en garanteret rente og dels en variabel rente, hvor den variable rente skulle beregnes på baggrund af selskabets eventuelle gevinst på optioner på et bagvedliggende aktieindeks. Ligningsrådet fandt, at den del af renten, som var afhængig af resultatet af optionerne, der var baseret på udviklingen i et aktieindeks, ikke kunne anerkendes som værende en rente. Der blev henset til, at rentens størrelse først kunne fastsættes efter den periode, som renten skulle henføres til. Den garanterede minimumsrente på 0,5 procent kunne anerkendes som en rente, mens det afkast, som ikke kunne kvalificeres som værende en rente, herefter i skatteretlig henseende måtte kvalificeres som en kursgevinst. Se tilsvarende SKM2003. 410. LR.

Det fremgår af bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, § 3, stk. 1, at værdisikringen fastsættes som en månedlig forrentning beregnet på grundlag af forbrugerprisindekset PRIS111 eller senere opdateringer af dette indeks med udgangspunkt i indekset for januar 2022, der beregningsteknisk sættes til indeks 100. Dette indebærer, at værdisikringen først kan fastsættes efter den periode, som værdisikringen skal henføres til.

Den værdisikring, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, er ikke et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, der beregnes som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld for at stille kapital til disposition, ligesom værdisikringen ikke fastsættes forud for den periode, som den vedrører. Dermed opfylder værdisikringen ikke betingelserne for, hvad der i skattemæssig henseende defineres som renter.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det kan bekræftes, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en renteindtægt, jf. den skattemæssige definition af renter.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i medfør af "Bekendtgørelse om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020", BEK nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler.

Begrundelse

Bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023 fastsætter regler om værdisikring af erstatning og kompensation, der er tildelt minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 efter bekendtgørelse om fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder og fuldstændig kompensation tilfølgeerhverv til minkvirksomheder som følge af det midlertidige forbud mod hold af mink (nedlukningsbekendtgørelsen), bekendtgørelse om forhøjelse af forskud på erstatning og kompensation til minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 ved permanent nedlukning af minkvirksomhedens drift og bekendtgørelse om forenklet model for fuldstændig erstatning og kompensation til minkvirksomheder med egenproduktion af mink i 2020 ved permanent nedlukning af minkvirksomhedens drift (bekendtgørelse om forenklet model for erstatning).

Det fremgår af bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, § 3, stk. 1, at værdisikringen fastsættes som en månedlig forrentning beregnet på grundlag af forbrugerprisindekset PRIS111 eller senere opdateringer af dette indeks med udgangspunkt i indekset for januar 2022, der beregningsteknisk sættes til indeks 100. Værdisikringen beregnes fra den 1. januar 2022 til og med det senest offentliggjorte forbrugerprisindeks opgjort på månedsbasis forud for afgørelsesdatoen. Erstatningsbeløb værdisikres ikke, hvis det beregnede indeks fra den 1. januar 2022 indtil seneste offentliggjorte forbrugerprisindeks forud for afgørelsesdatoen, er under indeks 100.

Det fremgår af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne udgivet af Fødevareministeriet, at tiltaget indebærer, at erstatningen til minkavlere med mink i 2020 værdisikres for at afbøde konsekvenserne af, at udbetalingen af erstatningen har taget længere tid end forventet, og erstatningen dermed forringes som følge af inflation. Det fremgår videre af Faktaarket, at værdisikringen tillige har til formål at ligestille avlerne, uagtet om en sag bliver behandlet først eller sidst.

Endelig fremgår det af Faktaark - Tiltag 8 - Værdisikring af erstatningerne udgivet af Fødevareministeriet, at værdisikringsbeløbet skattemæssigt vil blive anset som en skattepligtig kursgevinst, således at der skal betales skat af værdisikringen.

Spørger ønsker bekræftet, at den værdisikring, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler.

Det fremgår af kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1, at kursgevinstloven omfatter gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve.

Begrebet fordring er defineret i forarbejderne til kursgevinstloven som et retligt krav på betaling af et pengebeløb, jf. bemærkningerne til § 1 i Lovforslag L 194, FT 1996/97, hvoraf det fremgår, at der er tale om en videreførelse af det tidligere fordringsbegreb, der er beskrevet i det dagældende cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992. Det fremgår af pkt. 4 i dette cirkulære, at afgørende for bedømmelsen af, om der foreligger en pengefordring, er, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge. Dette indebærer, at kreditor (fordringshaveren) skal kunne gøre betalingskravet mod debitor (skyldneren) gældende ved domstolene. Se også Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. B. 1.2.1.

I Tfs1999, 630. VLD havde en aktionær i forbindelse med et selskabs likvidation i 1989 overtaget retten til at gennemføre en skattesag vedrørende selskabet mod at afholde omkostningerne herved. Aktionæren

vandt ved Landsskatterettens afgørelse af 19. juni 1992 skattesagen, og spørgsmålet i TfS1999, 630 VLD vedrørte beskattningen af aktionæren som følge af skattesagen. Af landsrettens flertals præmisser fremgår, at landsretten anså skattekravet for at udgøre en fordring efter kursgevinstloven allerede ved likvidationen, selvom den beløbsmæssige størrelse af kravet først blev afklaret ved Landsskatterettens afgørelse i 1992. Af flertallets præmisser fremgår bl.a.:

"Ved likvidationen accepterede skattemyndighederne uden forbehold, at selskabet overdrog den bestridte fordring vederlagsfrit til sagsøgeren, der var aktionær i selskabet. Efter Landsskatterettens kendelse den 19. juni 1992 viste det sig, at fordringen havde en værdi på 421.827 kr. Sagsøgeren havde herefter opnået en kursgevinst, der ikke er grundlag for at beskatte, og vi stemmer derfor for at tage sagsøgerens principale påstand til følge."

Det bemærkes, at efter de nugældende regler i kursgevinstloven ville en kursgevinst svarende til den i dommen nævnte være skattepligtig.

Det kan udledes af TfS1999, 630. VLD, at et retligt krav efter kursgevinstloven kan omfatte krav, hvor den beløbsmæssige opgørelse er udsat på baggrund af fx en juridisk tvist om beløbets endelige størrelse. Det afgørende er, at der foreligger et retligt krav på betaling af penge, der i princippet vil kunne gøres gældende ved domstolene.

I nærværende sag, hvor der foreligger bekendtgørelser, der angiver, at Spørger har krav på erstatning, og hvori der er fastsat nærmere regler for opgørelsen af den pågældende erstatning, hvor erstatningskravet som sådan er anerkendt af skyldneren, og hvor den endelige opgørelse alene er udsat med henblik på værdiansættelse af nogle underliggende aktiver, er det Skattestyrelsens opfattelse, at erstatningskravet har den fornødne aktualitet og realitet til, at erstatningskravet anses for et retligt krav på betaling af et pengebeløb, der er omfattet af fordringsbegrebet i kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Eftersom erstatningen er en pengefordring omfattet af kursgevinstloven, udgør værdisikringen af erstatningen et afkast på en pengefordring, der vil have karakter af en rente og/eller en kursgevinst.

Det fremgår af bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, § 3, stk. 1, at værdisikringen fastsættes som en månedlig forrentning beregnet på grundlag af forbrugerprisindekset PRIS111 eller senere opdateringer af dette indeks med udgangspunkt i indekset for januar 2022, der beregningsteknisk sættes til indeks 100. Dette indebærer, at værdisikringen først kan fastsættes efter den periode, som værdisikringen skal henføres til.

I spørgsmål 3 er det afklaret, at den værdisikring, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, ikke opfylder betingelserne for, hvad der i skattemæssig henseende defineres som renter, idet værdisikringen ikke er et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, der beregnes som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld for at stille kapital til disposition, ligesom værdisikringen ikke fastsættes forud for den periode, som den vedrører.

Eftersom værdisikringen først fastsættes efter begyndelsen af den periode, den vedrører, er der ikke tale om en rente, men en kursgevinst. Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at værdisikringen må anses for en kursgevinst, der udgør en kursopskrivning af det underliggende tilgodehavende.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kan bekræftes, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, ikke er en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers repræsentants høringssvar

Spørgers repræsentant anfører følgende:

"Skattestyrelsen indstiller til spørgsmål 4, at det ikke kan bekræftes, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26. oktober 2023, ikke er en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler. Dette synspunkt begrundes af Skattestyrelsen med, at fordringen på værdisikring er et retligt krav på betaling af et pengebeløb, som omfattes af kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1." (Skattestyrelsens fremhævnings)

Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at Skattestyrelsen i begrundelsen for indstillingen i spørgsmål 4 har anført, at erstatningskravet har den fornødne aktualitet og realitet til, at erstatningskravet anses for et retligt krav på betaling af et pengebeløb, der er omfattet af fordringsbegrebet i kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1. Skattestyrelsen har derved taget stilling til, at den erstatning, hvis retsgrundlag blev vedtaget den 11. december 2021, jf. bekendtgørelse nr. 2463 af 11/12 2021, er en pengefordring omfattet af kursgevinstloven. Det er således ikke korrekt, som anført af Spørgers repræsentant, at Skattestyrelsen har anført, at fordringen på værdisikring er et retligt krav på betaling af et pengebeløb omfattet af kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1. Skattestyrelsen har derimod anført, at når erstatningen er en pengefordring omfattet af kursgevinstloven, så udgør værdisikringen af erstatningen et afkast på en pengefordring.

Spørgers repræsentant anfører, at det er Spørgers repræsentants opfattelse, at der er tale om to selvstændige erstatningsfordringer, dels erstatning for aktiver og tabt indkomstgrundlag og dels værdisikringserstatning.

Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at det er Skattestyrelsens opfattelse, der er tale om én erstatningsfordring, hvor grundlaget herfor blev vedtaget den 11. december 2021, jf. bekendtgørelse nr. 2463 af 11/12 2021, samt et afkast af erstatningsfordringen i form af en værdisikring.

Spørgers repræsentant anfører, at det først er på ikrafttrædelsestidspunktet af værdisikringsbekendtgørelsen, at Spørger kan gøre kravet om værdisikring gældende ved domstolene, da det ikke er muligt at gøre en fordring gældende ved domstolene førend, der er hjemmel hertil i lov.

Hertil kan Skattestyrelsen anføre,

- At ikrafttrædelsestidspunktet for værdisikringsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10 2023, ikke er afgørende for, hvornår der foreligger en erstatningsfordring efter nedlukningsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 2463 af 11/12 2021,
- At værdisikringen udgør et afkast af erstatningsfordringen,
- At værdisikringen udbetales automatisk til Spørger, fordi Spørger tidligere har fået udbetalt nedlukningserstatning,
- At værdisikringen udregnes efter standardiserede metoder og derfor ikke kan påklages.

Spørgers repræsentant anfører, at Spørger har et krav på værdisikring med hjemmel i lovgrundlaget for erstatningen, hvorfor der ikke er opstået en selvstændig fordring på værdisikring, som tilsvarende sagsforløbet i TfS 1999, 630. Videre anfører Spørgers repræsentant, at det er Spørgers repræsentants opfattelse, at erstatningsbeløbet tidligst kan anses som et retligt krav på betaling af et pengebeløb, der er omfattet af fordringsbegrebet i kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1, på det tidspunkt, hvor der er foretaget en vurdering af erstatningen og erstatningen er meddelt til den tidligere minkavler.

Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at det kan udledes af TfS 1999, 630, at et retligt krav efter kursgevinstloven kan omfatte krav, hvor den beløbsmæssige opgørelse er udsat. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at TfS 1999, 630 understøtter, at erstatningskravet, der er baseret på nedlukningsbekendtgørelsen, der blev vedtaget den 11. december 2021, har den fornødne aktualitet og realitet til, at erstatningskravet anses for et retligt krav på betaling af et pengebeløb, der er omfattet af fordringsbegrebet i kursgevinstlovens

§ 1, stk. 1, nr. 1. Som anført, er det Skattestyrelsens opfattelse, at værdisikringen udgør et afkast af erstatningsfordringen.

Spørgers repræsentant gør endvidere opmærksom på, at det efter Spørgers repræsentants opfattelse er selvmodsigende, at værdisikringen skal kvalificeres som en kursgevinst i forhold til Skattestyrelsens argumentation under spørgsmål 6, hvilket vanskeligt kan være tilfældet, når Spørger først erhverver ret til fordringen på værdisikring den 31. oktober 2023. Hvis der skulle være tale om en kursgevinst på en pengefordring efter reglerne i kursgevinstloven, er det Spørgers repræsentants opfattelse, at det ville være et krav, at kursgevinsten var hjemlet og kunne opgøres og retserhverves samtidig med pengefordringen.

Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at spørgsmål 6 omhandler beskatningstidspunktet for en skattepligtig indtægt, jf. retserhvervelsesprincippet, der bl.a. kan udledes af statsskattelovens § 4, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregnes samtlige indtægter, som den skattepligtige har haft i det pågældende indkomstår. I modsætning hertil omhandler spørgsmål 4 definitionen af begrebet fordring i henhold til kursgevinstlovens regler. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at erstatningskravet, der er baseret på nedlukningsbekendtgørelsen udgør en pengefordring omfattet af kursgevinstlovens regler, samt at værdisikringen udgør et afkast af erstatningsfordringen.

Repræsentantens bemærkninger giver således ikke anledning til at ændre indstillingen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

Spørgsmål 4a

Hvis Skatterådet ikke kan besvare spørgsmål 4 bekræftende, bedes Skatterådet anføre, hvorledes værdisikring da skal håndteres skattemæssigt, herunder anføre om Skatterådet mener, at der er tale om en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler og i givet fald anføre, hvilken bestemmelse eller hvilke bestemmelser forholdet er omfattet af.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan 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.

Det fremgår videre af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.6, at spørgsmålet skal vedrøre en konkret disposition og skal være formuleret således, at der så vidt muligt kan svares ja eller nej.

Det fremgår af begrundelsen for afvisning af spørgsmål 4 i SKM2023. 226. SR, at spørgsmålet om bindende svar skal være formuleret, så det dels vedrører den skattemæssige virkning af en disposition, og dels kan besvares med ja eller nej. Se endvidere spørgsmål 5 i SKM2018. 378. SR, spørgsmål 4 i SKM2013. 740. SR, samt Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.2.

Med spørgsmål 4a ønsker Spørger, at Skatterådet anfører, hvorledes værdisikring skal håndteres skattemæssigt, herunder anføre, om Skatterådet mener, at der er tale om en kursgevinst omfattet af kursgevinstlovens regler og i givet fald anføre, hvilken bestemmelse eller hvilke bestemmelser, forholdet er omfattet af. Eftersom der ikke er tale om et spørgsmål, der kan besvares med ja eller nej, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 4a skal afvises.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4a besvares med "Afvises".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at værdisikring af erstatning, der udbetales til Spørger i medfør af "Bekendtgørelse om værdisikring af erstatning og kompensation til minkavlere med mink i 2020", BEK nr. 1258 af 26/10/2023, skal kvalificeres som en mererstatning for afståelse af aktiver og for tabt indkomstgrundlag.

Begrundelse

Spørger ønsker bekræftet, at den værdisikring, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, skal kvalificeres som en mererstatning for afståelse af aktiver og for tabt indkomstgrundlag.

Det er Spørgers opfattelse, at værdisikringsbeløbet skal anses som en pristalsregulering af det udbetalte erstatningsbeløb og dermed er en del af erstatnings- og kompensationsbeløbet. Det er anført, at værdisikringen er en del af erstatningsbeløbet og udbetales som kompensation for, at skatteyder har måttet tåle, at der går lang tid, før skatteyder får erstatnings- og kompensationsbeløbet. Spørger har til støtte herfor henvist til en række domme, der vedrører beskatning af erstatning for positiv opfyldelsesinteresse, jf. SKM2013. 779. HR, SKM2017. 506. HR og SKM2017. 579. ØLR.

I SKM2013. 779. HR havde et selskab indgået en betinget købsaftale om aktiekapital i et russisk selskab, der skulle eje og drive et hotel i Rusland. Selskabet skulle blive aktionær, når hotellet var opført, og hotel-selskabet havde fået tinglyst fuldstændig og ubetinget adkomst til ejendommen. Aftalen blev imidlertid misligholdt, og selskabet blev ved voldgift tilkendt erstatning. Selskabet mente, at erstatningen var en skattefri formueforøgelse, jf. statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a. Højesteret fandt som landsretten, at der var tale om erstatning for tab som følge af, at aftalen ikke var blevet opfyldt (positiv opfyldelsesinteresse). Erstatningen måtte derfor skatteretligt sidestilles med den avance, der ville være opnået, hvis aktierne var erhvervet i henhold til kontrakten og afstået efterfølgende. Erstatningen var derfor skattepligtig efter de dagældende regler i aktieavancebeskatningsloven.

I SKM2017. 506. HR havde appellerterne modtaget erstatning for positiv opfyldelsesinteresse, da deres norske medkontrahent havde misligholdt en aftale om køb af en større ejendomsportefølje bestående af bl.a. ejendomme beliggende i Danmark. Sagen vedrørte, om erstatningen skulle beskattes. Højesteret fandt som landsretten, at erstatningen for de danske ejendomme skattemæssigt skulle sidestilles med fortjeneste ved afståelse og dermed skulle beskattes.

I SKM2017. 579. ØLR havde sagsøgeren i 2006 solgt sin lejlighed. Inden handlen blev gennemført, trådte køberne tilbage fra aftalen, hvorefter sagsøgeren anlagde sag mod køberne. Sagsøgeren fik ved Østre Landsrets dom af 9. januar 2009 medhold i, at køberne ikke havde ret til at træde tilbage fra købsaftalen, at sagsøgeren havde været berettiget til at hæve handlen, og at køberne var pligtige at betale positiv opfyldelsesinteresse til sagsøgeren. Efter sagsøgeren foretog dækningssalg af lejligheden i 2010, indgik sagsøgeren og køberne forlig om købernes betaling af erstatning til sagsøgeren. En del af erstatningsbeløbet udgjorde efter skattemyndighedernes opfattelse renter, der var skattepligtige, og skattemyndighederne fandt, at beløbet skulle beskattes i indkomståret 2009. Sagsøgeren gjorde heroverfor blandt andet gældende, at beløbet var erstatning for en skattefri avance efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 2 og 8. Østre Landsret fandt, at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at delbeløbet udgjorde erstatning for en tabt skattefri indtægt. Retten lagde til grund, at parternes aftale indeholdt et specificeret

rentebeløb, der var beregnet af hovedstolen fra den fastsatte overtagelsesdag, og at beløbet ikke erstattede en potentiel avance i forhold til den købesum, sagsøgeren var gået glip af ved ejendomshandlen i 2006.

Det følger således af SKM2013. 779. HR og SKM2017. 506. HR, at en erstatning beskattes som den indtægt, den træder i stedet for, mens det følger af SKM2017. 579. ØLR, at et specificeret rentebeløb, der var beregnet af hovedstolen fra den fastsatte overtagelsesdag, ikke erstattede en potentiel avance ved ejendomshandlen, men udgjorde skattepligtige renter.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at de pågældende domme ikke understøtter, at værdisikringen skulle udgøre en mererstatning.

Værdisikringen fastsættes efter bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, § 3, stk. 1, som en månedlig forrentning beregnet på grundlag af forbrugerprisindekset PRIS111 eller senere opdateringer af dette indeks med udgangspunkt i indekset for januar 2022, der beregningsteknisk sættes til indeks 100.

Værdisikringen udgør således en månedlig forrentning af erstatningskravet. Denne forrentning skal skatteretlig klassificeres som en kursgevinst, der udgør en kursopskrivning af det underliggende tilgodehavende, jf. besvarelsen af spørgsmål 4.

Med henvisning til begrundelsen anført under spørgsmål 4, er det Skattestyrelsens opfattelse, at værdisikringen ikke skal kvalificeres som en mererstatning for afståelse af aktiver og for tabt indkomstgrundlag, idet værdisikringen anses for en kursgevinst, der skal beskattes efter reglerne i kursgevinstloven.

Skattestyrelsen indstiller derfor, at det ikke kan bekræftes, at den værdisikring, der udbetales til Spørger i henhold til bekendtgørelse nr. 1258 af 26/10/2023, skal kvalificeres som en mererstatning for afståelse af aktiver og for tabt indkomstgrundlag.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Nej".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at Spørgers beskatningstidspunkt for (den skattepligtige del af) værdisikringsbeløbet er tidspunktet for endelig afgørelse fra 1. administrative instans.

Begrundelse

Beskatningstidspunktet for en skattepligtig indtægt er det tidspunkt, hvor modtageren har erhvervet endelig ret til beløbet (retserhvervelsesprincippet).

Retserhvervelsesprincippet kan bl.a. udledes af statsskattelovens § 4, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregnes samtlige indtægter, som den skattepligtige har haft i det pågældende indkomstår.

Det følger af bekendtgørelse nr. 1258 af 26. oktober 2023, at Fødevarestyrelsen tildeler og udbetaler værdisikring for udbetalt nedlukningserstatning - det vil sige efter fradrag for tidligere udbetalt forskud og andre fradrag i erstatningen.

Bekendtgørelsen trådte i kraft den 31. oktober 2023, og værdisikringen er udbetalt til Spørger i december 2023.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ved værdisikringsbekendtgørelsens ikrafttræden den 31. oktober 2023 som udgangspunkt har erhvervet ret til værdisikringsbeløbet.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på, at Spørger har krav på værdisikring efter bekendtgørelsen, idet han har modtaget nedlukningserstatning. Det er en betingelse for tildeling af værdisikringen, at der indleveres et revisionspåtegnet oplysningsskema. Denne betingelse er imidlertid allerede opfyldt forud for afgørelsen om nedlukningserstatning i juni 2023. Som sagen er oplyst, er der tale om, at værdisikringen er udbetalt "automatisk" til Spørger, fordi han tidligere har fået udbetalt nedlukningserstatning.

Skattestyrelsen har endvidere lagt vægt på, at det følger entydigt af bekendtgørelsens § 3, hvordan værdisikringsbeløbet skal opgøres. Dels fremgår grundlaget for værdisikringen direkte af afgørelsen om nedlukningserstatning, og dels er indeksfaktoren objektiv, og den er offentliggjort på Fødevarestyrelsens hjemmeside.

Skattestyrelsen bemærker i den forbindelse, at Fødevarestyrelsens afgørelse om værdisikring ikke kan påklages til Miljø- og Fødevareklagenævnet eller anden administrativ myndighed. Fødevarestyrelsen skriver på deres hjemmeside, at "værdisikringen udregnes efter standardiserede metoder, og det kan derfor ikke påklages til Fødevareministeren eller anden administrativ myndighed"

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ved værdisikringsbekendtgørelsens ikrafttræden den 31. oktober 2023 som udgangspunkt har erhvervet ret til værdisikringsbeløbet.

Ud over ikrafttrædelsesbestemmelsen i bekendtgørelsens § 9, stk. 1, fremgår dog følgende af § 9, stk. 2:

"Der kan først tildeles og udbetales værdisikring efter denne bekendtgørelse, når Europa-Kommissionen har truffet afgørelse enten om at godkende ordningen, eller at Kommissionens godkendelse ikke er nødvendig."

Europa-Kommissionen har den 20. oktober 2023 godkendt ordningen, og det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at dette forhold ikke udskyder retserhvervelsestidspunktet.

Sammenfattende er det således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ved værdisikringsbekendtgørelsens ikrafttræden den 31. oktober 2023 har erhvervet ret til værdisikringsbeløbet. Da Spørger har kalenderåret som indkomstår, skal han derfor beskattes af værdisikringsbeløbet i indkomståret 2023.

Skattestyrelsen kan således bekræfte, at beskatningstidspunktet er indkomståret 2023, hvilket også er det år, hvor Spørger har modtaget afgørelsen om værdisikring. Efter Skattestyrelsens opfattelse er retserhvervelsestidspunktet dog den 31. oktober 2023, og ikke tidspunktet for afgørelsen i december 2023.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers repræsentants høringssvar

Repræsentanten har anført, at det ikke fremgår af svaret, hvorvidt Skattestyrelsen mener, at retserhvervelsestidspunktet for værdisikringsbeløbet er den 31. oktober 2023 i de tilfælde, hvor afgørelsen om "hovederstatningsbeløbet" ligger efter den 31. oktober 2023.

Skattestyrelsen bemærker, at svaret vedrører Spørgers aktuelle situation, hvor afgørelsen om "hovederstatningen" er modtaget inden reglerne om værdisikring er fastsat i værdisikringsbekendtgørelsen, med ikrafttræden d. 31. oktober 2023. Svaret vedrører derimod ikke den situation, hvor afgørelse om hovederstatningen er modtaget efter den 31. oktober 2023, og hvor der således først på et senere tidspunkt foreligger et grundlag for beregning af værdisikringen. Fødevarestyrelsen har oplyst, udbetalingen af værdisikringen fra 2024 vil ske sammen med udbetaling af "hovederstatningen".

Repræsentantens bemærkninger giver således ikke anledning til at ændre indstillingen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 7

Hvis Skatterådet ikke kan besvare spørgsmål 6 bekræftende, bedes Skatterådet anføre, hvornår beskatningstidspunktet i så fald er.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan 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.

Det fremgår videre af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.6, at spørgsmålet skal vedrøre en konkret disposition og skal være formuleret således, at der så vidt muligt kan svares ja eller nej.

Det fremgår af begrundelsen for afvisning af spørgsmål 4 i SKM2023. 226. SR, at spørgsmålet om bindende svar skal være formuleret, så det dels vedrører den skattemæssige virkning af en disposition, og dels kan besvares med ja eller nej. Se endvidere spørgsmål 5 i SKM2018. 378. SR, spørgsmål 4 i SKM2013. 740. SR, samt Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit **bank**A. A. 3.9.2.

Med spørgsmål 7 ønsker Spørger, at Skatterådet anfører, hvornår Skatterådet mener, at beskatningstidspunktet er. Eftersom der ikke er tale om et spørgsmål, der kan besvares med ja eller nej, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 7 skal afvises.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Afvises".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 6

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

"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:

(...)"

Kursgevinstlovens § 26, stk. 2

"Stk. 2. Gevinst eller tab på fordringer opgøres som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen. Som anskaffelsessum anvendes kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb."

SKM2023. 148. SR

Spørger havde modtaget forskud på nedlukningserstatning ved ophør med minkavl. Skatterådet kunne bekræfte, at der alene er tale om et forskudsbeløb, der ikke er skattepligtigt på tildelings- eller udbetalings-tidspunktet. Forskudsbeløbet indgår som en del af den endelige nedlukningserstatning, der medregnes ved opgørelsen af avancer og tab på det tidspunkt, hvor erstatnings- og taksationskommissionen træffer afgørelse om erstatningens størrelse mm.

SKM2017. 629. SR

Skatterådet besvarede en række spørgsmål vedrørende straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44 af udgifter til anskaffelser af aktiver, der blev betalt med tilskudsbeløb, der blev ydet til investering efter lov om landdistriktsfonden, ligesom Skatterådet besvarede en række spørgsmål om periodisering af tilskudsbeløb.

I besvarelsen forudsatte Skatterådet, at tilskud skulle henføres til beskatning i det indkomstår, hvor den skattepligtige havde modtaget tilsagn om at have ret til at modtage et tilskud af en bestemt størrelse og dette kunne gøres endeligt op. Det forudsattes endvidere, at den skattepligtige i anskaffelsesåret havde adgang til at straksafskrive udgiften til køb af aktivet, når retserhvervelsen til tilskudsbeløbet var indtrådt, og at straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44 skulle foretages i det indkomstår, hvor aktivet blev anskaffet i afskrivningslovens forstand.

I besvarelsen udtalte SKAT vejledende, at der kunne ske genoptagelse med henblik på, at anskaffelses-udgiften blev straksafskrevet, hvis den skattepligtige anskaffede aktivet før, der blev erhvervet ret til tilskuddet.

SKM2007. 552. BR

Sag om periodisering af driftstabserstatning efter brand i produktionslokaler.

Retten lagde til grund, at sagsøgeren havde erhvervet endelig ret til driftstabserstatningen i indkomståret 2003, hvor branden indtrådte, hvor der efterfølgende blev indgået aftale om erstatningsopgøret, og hvor beløbet blev udbetalt.

Retten udtalte, at en indtægt efter statsskattelovens § 4 og retspraksis i almindelighed skulle indtægtsføres på tidspunktet for den endelige erhvervelse af retten dertil, og fandt ikke, at sagsøgeren havde godtgjort, at der med hensyn til driftstabserstatninger skulle gælde en fast administrativ praksis, som gav ret til periodisering af sådanne erstatninger.

Under hensyntagen til, at erstatningen blev udbetalt før udløbet af indkomståret 2003 under den klare forudsætning, at virksomheden blev reetableret, og idet sagsøgeren selv var herre over om den i 2003 påbegyndte retablering skulle fuldføres, fandt retten ikke, at de til udbetalingen knyttede vilkår om tilbagebetaling kunne bevirke, at selskabets ret til erstatningen i skattemæssig henseende skulle betragtes som en såkaldt suspensivt betinget ret.

Skatteministeriet herefter frifundet.

TfS 2000, 953 HRD

I januar 1994 fremsatte EF-direktoratet på vegne af Rådet og Kommissionen over for landmand L tilbud om en erstatning på ca. 230.000 kr. med tillæg af renter. Tilbuddet var fremsat i henhold til

Rådets forordning (EØF) nr. 2187/93 af 22. juli 1993 om tilbud om erstatning til visse producenter af mælk og mejeriprodukter, som midlertidigt har været forhindret i at udøve deres virksomhed. Baggrunden for denne forordning var EF-domstolens dom af 19. maj 1992, ved hvilken det blev statueret, at EF-institutionerne var erstatningsansvarlige for de tab, som nogle landmænd havde lidt ved, at der - efter at de mod en præmie havde påtaget sig ikke at levere mælk i en periode - var vedtaget regler om tildeling af mælkekvoter m.v., som medførte, at de pågældende i en periode var afskåret fra at genoptage deres mælkeproduktion. L accepterede tilbuddet i februar 1994, og erstatningen blev udbetalt i juli 1994. Skattemyndighederne anså L for skattepligtig af erstatningen i indkomståret 1994. L gjorde principalt gældende, at erstatningen skulle fordeles på de indkomstår fra 1987 til 1992, som den vedrørte. Subsidiært påstod han erstatningen henført til et tidligere indkomstår end 1994 med henvisning til, at ret til erstatning var opnået ved EF-domstolens dom i 1992 eller i hvert fald ved gennemførelsen af forordningen i 1993. L fandtes imidlertid først at have erhvervet endelig ret til erstatningen ved sin accept af erstatningstilbuddet i 1994. Skatteministeriet blev derfor frifundet.

TfS 1994, 269 TSS

Erstatninger, der udbetales til visse producenter af mælk og mejeriprodukter (de såkaldte Slom-producenter), som midlertidigt har været forhindret i at udøve deres virksomhed, er skattepligtige på retserhvervelsestidspunktet, dvs. når producenten ved sin underskrift har accepteret det af EU-Direktoratet fremsendte tilbud om erstatning.

Spørgsmål 2, 4a, og 7

Lovgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1

"Stk. 1. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen 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."

Skatteforvaltningslovens § 24

"Stk. 1. 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."

Praksis

SKM2023. 226. SR, spørgsmål 4

Spørgeren ønskede i spørgsmål 4 oplyst, hvor på oplysningsskemaet (selvangivelsen) han skulle anføre sit overskud eller underskud ved handel med CCD.

Skattestyrelsen bemærkede, at det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at der alene kan gives bindende svar på spørgsmål vedrørende den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition eller den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage. Spørgsmålet om oplysning af overskud og underskud falder ikke ind under Skatterådets saglige kompetenceområde, idet der ikke er tale om et spørgsmål vedrørende den skattemæssige virkning af en disposition, men derimod et spørgsmål om oplysning på oplysningsskemaet (selvangivelsen). Derudover blev det bemærket, at spørgsmål om bindende svar skal være formuleret, så det enten kan besvares med ja eller nej. Det blev på baggrund heraf indstillet, at besvarelsen af det pågældende spørgsmål skulle afvises, hvilket blev tiltrådt af Skatterådet.

SKM2018. 378. SR, spørgsmål 5

Spørgeren ønskede i spørgsmål 5 oplyst, hvilken kontantværdi hver enkelt ejendom kunne indgå med ved opgørelse af værdi af en ideel andel ved et benægtende svar på spørgsmålene 1-4.

Af begrundelsen for afvisningen af spørgsmål 5 er anført, at det er et krav, at spørgsmålet ved anmodning om bindende svar skal være formuleret således, at der så vidt muligt kan svares ja eller nej. Er dette krav ikke opfyldt, kan der ske afvisning af spørgsmålet.

SKM2013. 740. SR, spørgsmål 4

Spørgeren ønskede i spørgsmål 4 oplyst, hvordan beskatningen skulle ske, hvis spørgsmål 1, 2 og/eller 3 blev besvaret benægtende.

Af begrundelsen for afvisningen af spørgsmål 4 er anført, at bindende svar kun gives om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse. Anmodningen kan således afvises i de tilfælde, hvor det stillede spørgsmål hverken kan besvares med "ja" eller "nej". SKAT bemærkede dernæst, at besvarelse af spørgsmål: "hvordan beskatningen skal ske, hvis spørgsmål 1,2 og eller 3 besvares benægtende" indebærer, at spørger ønskede en besvarelse, der kunne ligestilles med generel rådgivning.

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.6

"A. A. 3.6 Formelle krav til anmodningen og sagsbehandlingen

(...)

Spørgsmålet skal vedrøre en konkret disposition og skal være formuleret således, at der så vidt muligt kan svares ja eller nej. Se afsnit A. A. 3.9.2 omkring afvisning."

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.2

"Afvisning af spørgsmål af teoretisk karakter

Det fremgår af lovbemærkningerne til SFL § 24, at afvisningsmuligheden kan anvendes vedrørende spørgsmål om påtænkte dispositioner, hvor spørgsmålet er af mere teoretisk karakter, fx hvis beskrivelsen af dispositionen ikke er tilstrækkelig præcis eller fyldestgørende.

Eksempel (spørgsmål, der hverken kunne besvares med ja eller nej)

Skatterådet afviste at besvare følgende spørgsmål: Hvis spørgsmål 1, 2 og/eller 3 besvares benægtende bedes oplyst, hvordan beskatningen skal ske. Det fremgår af afgørelsen, at en anmodning kan afvises i de

tilfælde, hvor det stillede spørgsmål hverken kan besvares med ja eller nej. Det bemærkes, at spørgsmålet indebærer, at spørger ønsker en besvarelse, der kan sidestilles med generel rådgivning. Se spørgsmål 4 i SKM2013. 740. SR.

Eksempel (spørgsmål om, hvordan et lån skattemæssigt skulle kvalificeres - kunne ikke besvares med ja eller nej)

Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål, hvor spørger bad SKAT oplyse, hvordan et lån skattemæssigt skulle kvalificeres. Spørgsmål skulle vedrøre en konkret disposition og være formuleret således, at der så vidt muligt kunne svares ja eller nej. Se SKM2016. 322. SR og A. A. 3.6. Se også spørgsmål 5 i SKM2018. 378. SR.

Eksempel (spørgsmål formuleret, så det alene kan besvares med teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter)

Spørger stillede spørgsmålet: "Hvis der svares nej til spørgsmål 1A, 1B og 1C, er der da andre særlige regler, eksempelvis om registrering, dokumentation eller andet, som skal iagttages? "

Det var SKATs opfattelse, at dette spørgsmål havde den samme karakter som spørgsmålet i SKM2011. 641. LSR, idet spørgsmålet var formuleret på en sådan måde, at det alene kunne besvares med en teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter og derfor antog karakter af rådgivning. Skatterådet tilsluttede sig SKATs indstilling og afviste spørgsmålet, idet det ansås for af teoretisk karakter. Se SKM2016. 231. SR.

Se også SKM2021. 9. SR, hvor der i spørgsmål 4 blev spurgt, om Skattestyrelsen kunne bekræfte, at etableringen af et lån ikke havde andre skattemæssige konsekvenser end dem, der var nævnt i spørgsmål 1-3.

Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, idet spørgsmålet var formuleret så bredt, at det alene kunne besvares med en egentlig teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter.

Se også SKM2022. 291. SR.

(...)"

Spørgsmål 3

Praksis

SKM2004. 250. LSR

Et yderligere beløb, der udbetaltes i forbindelse med tilbagebetaling af ulovligt opkrævet kloakbidrag, ansås ikke for renter, men for en skattefri kompensationsydelse.

SKM2003. 410. LR

Et selskab påtænkte at udbyde en obligation, hvis løbende afkast bestod af en garanteret mindsterente med et tillæg beregnet på baggrund af udviklingen i et aktieindeks. Forespørger ville udbyde obligationen til personer, som benyttede virksomhedsordningen, og ønskede bekræftet, at disse kunne erhverve obligationen for midler i virksomhedsskatteordningen, uden at dette blev anset for at være en hævning i hæverækkefølgen. Ligningsrådet fandt, at tillægget, som afhang af et underliggende aktieindeks, skulle behandles som en kursgevinst. Ligningsrådet fandt ikke, at obligationen skulle anses for en indeksobligation.

SKM2003. 409. LR

Et selskab påtænkte at udstede en variabelt forrentet obligation, der i overvejende grad henvendte sig til investorer i virksomhedsskatteordningen. Obligationens afkastprofil var baseret på dels en garanteret rente og dels en variabel rente, hvor den variable rente skulle beregnes på baggrund af selskabets eventuelle gevinst på optioner på et bagvedliggende aktieindeks - renten kunne aldrig blive negativ. Da obligationen ikke ville blive kursreguleret i forhold til et underliggende indeks både ved en positiv og negativ udvikling, fandt Ligningsrådet, at obligationen ikke ville være en indeksobligation, hvorfor obligationen kunne indgå i virksomhedsskatteordningen i det omfang, den bar en garanteret rente på udstedelsestidspunktet. Den del af afkastet, der ikke blev anset som rente, blev kvalificeret som kursgevinst.

TfS 1989, 399 artikel

Af fuldmægtig Ann Hatting, Skatteministeriet, Departementet

Ligningsrådet har i afgørelserne refereret i TfS 1989, 249 og TfS 1989, 288 behandlet spørgsmålet om den skattemæssige behandling af positivt/negativt afkast af visse udlåns- og indlånsformer. Med udgangspunkt i disse afgørelser redegøres der i artiklen for det skatteretlige rentebegreb samt for den skattemæssige behandling af renter, kursgevinster, indekstillæg m.v.

TfS 1989, 249 LR

Renter - Kursgevinster. Bindende forhåndsbesked

En aftale om forrentning af bankindsud med en grundrente og en regulering, der afhænger af kursudviklingen på en fremmed valuta, skal skattemæssigt behandles som henholdsvis rente og kursregulering af hovedstolen.

TfS 1989, 288 LR

Bindende forhåndsbesked - Renter - Kursgevinster - Udlånsform - Udenlandsk valuta

Et pengeinstitut anmodede om bindende forhåndsbesked om en påtænkt udlånsform, hvorefter lånet skulle forrentes dels med en grundrente og dels med en rente, der skulle reguleres med $\pm$ / ifølge ændringen i kursforholdet mellem D-Mark og danske kr. Ligningsrådet udtalte, at grundrenten skattemæssigt skulle behandles som rente. Tillægsrenten svarende til ændringen i kursforholdet mellem D-Mark og danske kr. kunne ikke betegnes som en rente i skattemæssig forstand, men skulle beskattes efter kursgevinstloven og således behandles som kursgevinst/-tab på fordringer henholdsvis gæld i danske kr.

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 11.1.1

"Hvad er renteindtægter?"

(...)

Regel (definition)

Ved renter forstås et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld for at stille kapital til disposition.

Ved vurderingen af, om en rente opfylder rentedefinitionen, lægges der vægt på, om renten bliver fastsat forud for den periode, som den vedrører.

(...)

Hvis afkastet først fastsættes efter begyndelsen af den periode, den vedrører, er der ikke tale om en rente, men en kursgevinst.

(...)

Eksempel

Et selskab påtænkte at udstede en variabelt forrentet obligation. Obligationens afkastprofil var baseret dels på en garanteret rente dels en variabel rente, hvor den variable rente skulle beregnes på baggrund af selskabets eventuelle gevinst på optioner på et bagvedliggende aktieindeks. Ligningsrådet fandt, at den del af renten, som var afhængig af resultatet af optionerne, der var baseret på udviklingen i et aktieindeks, ikke kunne anerkendes som en rente. Der blev herved henset til, at rentens størrelse først fastsættes efter den periode, som renten henføres til. Den garanterede minimumsrente kunne derimod anerkendes som en rente. Det afkast, som ikke kunne kvalificeres som en rente, måtte skatteretligt kvalificeres som en kursgevinst. Se SKM2003. 409. LR og tilsvarende SKM2003. 410. LR.

(...)"

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Kursgevinstlovens § 1, stk. 1

"Stk. 1. Denne lov omfatter

- 1) gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve,
- 2) gevinst og tab ved frigørelse for gæld og
- 3) gevinst og tab på terminkontrakter og aftaler om køberetter og salgsretter uden hensyn til de regler, der gælder for det underliggende aktiv."

Forarbejder

Lovforslag L 194, FT 1996/97 (bemærkninger til kursgevinstlovens § 1)

"Efter § 1 omfatter kursgevinstloven gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve og gevinst og tab ved frigørelse for gæld, samt gevinst og tab på terminkontrakter og aftaler om køberetter og salgsretter. Den foreslåede affattelse af § 1, stk. 1 svarer i hovedtræk til den nuværende kursgevinstlovs § 1, 1. pkt. (...)

Cirkulærer

Skatteministeriets cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992, pkt. 4-6 (uddrag)

"4. Reglerne gælder for obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer. Reglerne gælder som udgangspunkt for alle pengefordringer uanset deres art. Afgørende for bedømmelsen er alene, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge. Reglerne gælder derved også for de helt individuelle fordringer, der opstår ved salg på kredit, ved løn- og honorartilgodehavender eller ved ganske kortvarige lejlighedslån uden sikkerhedsstillelse. Loven omfatter såvel gevinst og tab, der opstår hos kreditor (fordringshaver, långiver) ved afståelse eller indfrielse af en pengefordring, som gevinst og tab, der opstår for en debitor (skyldner, låntager), der frigøres for en forpligtelse ifølge en fordring. (...)"

Praksis

TfS1999,630 VLD

En aktionær overtog i forbindelse med selskabets likvidation retten til at gennemføre en skattesag vedrørende selskabet mod at afholde omkostningerne. Provenuet af fordringen, da skattesagen blev vundet, var en skattefri kursgevinst efter mindsterentereglen i [dagældende] kursgevinstlovens § 14, stk. 2, og ikke en udlodning efter aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3.

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. B. 1.2.1

"Fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven

(...)

Ved en pengefordring forstås et retligt krav på betaling af et pengebeløb. Der skal være tale om et retligt krav, og det betyder, at kreditor (fordringshaveren) skal kunne gøre betalingskravet mod debitor (skyldneren) gældende ved domstolene. (...)"

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens 31, stk. 2

"Stk. 2. Erstatnings og forsikringssummer sidestilles med afståelsessummer."

Ejendomsavancebeskatningslovens § 2

"Stk. 1. Erstatnings- og forsikringssummer sidestilles med salgssummer, jf. dog §§ 10 og 11.

Stk. 2. Overdragelse af fast ejendom som gave eller arveforskud sidestilles med salg. Erhvervelse af fast ejendom ved gave eller arveforskud sidestilles med køb."

Ligningslovens § 5, stk. 1

"Stk. 1. Renteudgifter fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling, jf. dog stk. 2, 5, 6, 7 og 8. Det samme gælder for udgifter til løbende provisioner eller præmier for lån, som den skattepligtige optager, og for præmier og lignende løbende ydelser for kaution for den skattepligtiges gæld, jf. § 8, stk. 3, litra a og b."

Praksis

SKM2017. 579. ØLR

Sagen udsprang af, at skatteyderen i 2006 solgte sin lejlighed ved en betinget købsaftale, som han senere hævede. Handlen blev hævet fordi, at køberne ikke i overensstemmelse med aftalen deponerede den resterende del af købesummen for lejligheden. Skatteyderen fik i 2009 af Østre Landsret medhold i, at han havde krav på erstatning for positiv opfyldelsesinteresse. Efterfølgende modtog skatteyderen et beløb i henhold til en forligsaftale indgået med køberne.

Spørgsmålet i skattesagen var, om en del af erstatningsbeløbet udgjorde skattepligtige renter, og i givet fald i hvilket indkomstår beløbet skulle beskattes.

Østre Landsret tiltrådte, at rentebeløbet ikke var omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 2, og at der var tale om skattepligtige renter i medfør af statsskattelovens § 4. Landsretten tiltrådte endvidere, at

beløbet skulle beskattes i indkomståret 2009, idet skatteyderen erhvervede endelig ret til erstatning ved landsrettens dom i 2009, jf. princippet i ligningslovens § 5, stk. 1.

Landsretten kom imidlertid frem til, at rentebeløbet udgjorde kr. 2.410.367 og ikke 2.421.000, som SKAT og Københavns Byret var kommet frem til.

Landsretten bestemte derfor, at skatteyderens skattepligtige indkomst skulle nedsættes med kr. 10.633 i forhold til byrettens dom. Skatteyderen blev samtidig tilpligtet at betale kr. 75.000 i sagsomkostninger til Skatteministeriet, idet skatteyderen alene havde fået medhold for et ubetydeligt beløb i forhold til sin påstand.

SKM2017. 506. HR

Appellanterne, to sambeskattede selskaber, havde modtaget erstatning for positiv opfyldelsesinteresse, da deres norske medkontrahent havde misligholdt en aftale om køb af en større ejendomsportefølje bestående af ejendomme beliggende i Norge og Danmark. Spørgsmålene i sagen var, om erstatningen skulle beskattes, og om det i givet fald alene var den del af erstatningen, der vedrørte ejendommene beliggende i Danmark.

Selskabet gjorde gældende, at da SKAT udtrykkeligt under den administrative sag havde udtalt, at der ikke kunne ske beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven, kunne Skatteministeriet ikke under en domstolssag påberåbe sig denne lov. Højesteret fastslog, at der ikke var grundlag for at afvise anbringendet.

Landsretten fandt, at erstatningsbeløbet for de danske ejendomme skattemæssigt måtte sidestilles med en fortjeneste ved afståelse. Landsrettens flertal fandt derimod, at ministeriet ikke havde godtgjort, at Danmark havde beskatningsretten til den del af erstatningen, der vedrørte ejendommene i Norge. Østre Landsrets dom (SKM2017. 87. ØLR) blev af begge parter anket til Højesteret.

For Højesteret blev der fremlagt en udtalelse fra det norske Skattedirektoratet, der fastslog, at der i norsk ret ikke er hjemmel til at beskatte den del af erstatningen, der vedrører de norske ejendomme i porteføljen.

Højesteret fandt som landsretten, at erstatningen for de danske ejendomme skattemæssigt skulle sidestilles med fortjeneste ved afståelse og dermed skulle beskattes.

I forhold til den del af erstatningen der vedrørte de norske ejendomme, fastslog Højesteret, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 3. pkt. ud fra ordlyden, formålet og sammenhængen må forstås således, at bestemmelsen omfatter alle situationer, hvor kildelandet har frafaldet den beskatningsret, som landet har i medfør af eksempelvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da Norge samtidig ikke har hjemmel i sin lovgivning til at beskatte, fandt Højesteret, at Norge på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten ved beskatningen. På denne baggrund har Danmark en subsidiær beskatningsret efter Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 26, stk. 2.

Højesteret tog derfor Skatteministeriets principale påstand om beskatning af hele erstatningen til følge.

SKM2013. 779. HR

Et selskab havde indgået en betinget købsaftale om aktiekapital i et russisk selskab, der skulle eje og drive et hotel i Rusland. Selskabet skulle blive aktionær, når hotellet var opført, og hotelselskabet havde opnået tinglysning med fuldstændig og ubetinget adkomst til ejendommen.

Aftalen blev imidlertid misligholdt, og skatteydersekselskabet fik ved en voldgiftskendelse tilkendt en erstatning på 13,2 mio. USD i form af positiv opfyldelsesinteresse. Sagen vedrørte, om dette beløb var skattepligtigt eller ej.

Højesteret fandt, at erstatningen måtte sidestilles med en gevinst ved afståelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 31, stk. 2. Højesteret lagde vægt på at erstatningen var fastsat som positiv opfyldelsesinteresse. Ekselskabet blev herved økonomisk stillet som om aftalen var opfyldt efter sit indhold med erhvervelse og efterfølgende påtvungen afståelse. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at det danske ekselskab som følge af misligholdelsen ikke blev ejer af aktierne i det russiske ekselskab.

Højesteret fandt, at ekselskabet skattemæssigt måtte anses for at have ejet aktierne i mindre end 3 år, hvorfor salget var skattepligtigt efter de dagældende regler om beskatning af ekselskabers salg af aktier.

Erstatningen var derfor skattepligtig for det danske ekselskab.