

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

20. marts 2019

Høring over forslag til lov om ændring af ejendoms-avancebeskatningsloven, ligningsloven og forskellige andre love

Skatteministeriet har den 20. februar 2019 fremsendt ovennævnte forslag til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer har gennemgået forslaget og har følgende bemærkninger til ændringerne i ejendomsavancebeskatningsloven. FSR – danske revisorer har for nuværende ikke bemærkninger til de øvrige dele af lovforslaget.

Generelle bemærkninger

Høringsforslaget udmønter den del af aftalen om Finansloven for 2019, hvorefter der - for at skabe bedre muligheder for generationsskifte - skal indføres en pantebrevsmodel ved salg af bl.a. landbrugsvirksomheder.

Forholdet til genvundne bygningsafskrivninger

Efter høringsforslaget er det medregning af ejendomsavance efter ejendomsavancebeskatningsloven, der kan udskydes - dvs. avance, der fremkommer, hvis salgssummen for ejendommen overstiger anskaffelsessummen for ejendommen.

Sælger vil typisk have foretaget skattemæssige afskrivninger på landbrugsvirksomhedens driftsbygninger. Hvis sælger ikke opnår en avance på ejendommen ved salget, kan sælger alligevel blive beskattet af genvundne bygningsafskrivninger.

FSR – danske revisorer mener på den baggrund, at det vil være hensigtsmæssigt at justere den foreslåede ordning sådan, at det beløb (10 pct. af afståelsessummen), som kan udskydes og medregnes senere, kan prioriteres til både fortjeneste efter afskrivningsloven (genvundne bygningsafskrivninger) og til avance efter ejendomsavancebeskatningsloven.

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

Uanset om den skattebetaling, som sælger står over for ved salget, er relateret til ejendomsavance og/eller til genvundne afskrivninger, vil sælger blive "lige motiveret" til at acceptere et sælgerpantebrev som en del af betalingen, hvis der kan ske udskydelse af beskatningen.

Side 2

Den foreslåede justering synes derfor at være helt i overensstemmelse med ordningens formål.

Forholdet til virksomhedsskatteordningen

Efter forslaget udstedes et sælgerpantebrev til sælger på køber.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at sælger kan have sælgerpantebrevet i virksomhedsskatteordningen, hvis virksomhedsskatteordningen fortsætter efter salget af ejendommen.

Har det nogen betydning for besvarelsen af ovenstående, om køber er en nærtstående eller uafhængig tredjemand?

Specifikke bemærkninger

FSR – danske revisorer har som nævnt ovenfor kun bemærkninger til lovforslaget § 1 om ændringerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Det følgende vedrører derfor lovforslagets § 1.

Til det foreslåede stk. 1

Efter det foreslåede stk. 1 skal beskatningen ske i de indtil 10 nærmest "efterfølgende" indkomstår. FSR – danske revisorer forstår, at ingen del af den udskudte avance skal beskattes i salgsåret (dvs. for en ejendom, der sælges i 2020 med 10-årig udskydelse, skal det udskudte beløb medregnes i indkomstårene 2021-2030). Kan det bekræftes?

Er det korrekt forstået, at en skattepligtig, der har valgt beskatning efter udskydelsesordningen, og som oprindeligt har valgt en 10-årig udskydelse, på et hvilket som helst tidspunkt i udskydelsesperioden kan vælge at medregne den resterende udskudte avance?

Kan sælger på et hvilket som helst tidspunkt i udskydelsesperioden også vælge at medregne en del af den resterende udskudte avance og så fordele restbeløbet ligeligt over den resterende udskydelsesperiode?

Det følger af stk. 1, sidste pkt., at "1. pkt. gælder dog ikke ved overdragelse mellem parter, der er forbundne som anført i ligningslovens § 2."

FSR – danske revisorer forudsætter, at der her er tale om overdragelser, hvor mindst en af parterne i aftalen er en juridisk person, jf. definitionen i ligningslovens § 2, og at eksempelvis en forældres overdragelse af en (landbrugs)ejendom til et barn vil være omfattet af reglerne om udskudt avance. Kan Skatteministeriet bekræfte dette?

Til det foreslåede stk. 2

Efter det foreslåede stk. 2 kan den fortjeneste, hvorpå der vælges udskudt beskatning, ikke overstige 10 pct. af den kontante afståelsessum for "ejendommen".

Vi formoder, at det dermed er afståelsessummen for hele ejendommen, der udgør beregningsgrundlaget i forhold til 10 pct.-grænsen, uanset at afståelsessummen for fx en landbrugsejendom indeholder en afståelsessum for et (skattefrit eller skattepligtigt) stuehus, for eventuelle øvrige boliger på ejendommen og for eventuelle ikke-erhvervsmæssigt anvendte dele af ejendommen. Kan Skatteministeriet bekræfte det?

Efter det foreslåede stk. 2 gælder tillige, at afdrag på hovedstolen ikke må forfalde "hurtigere" end med lige store årlige beløb over løbetiden.

Det er ikke ganske klart, hvad "hurtigere" betyder. Betyder det, at restgælden skal afvikles med lige store årlige beløb over løbetiden (serielån)? Er nedenstående ydelsesforløb for et 10-årigt pantebrev med en rente på 2 pct., der afvikles efter annuitetsprincippet, i overensstemmelse med det foreslåede stk. 2, selvom der i år 6-10 modtages et afdrag, der overstiger 100.000 DKK?

Hvis eksemplet ikke er i overensstemmelse med forslaget, beder FSR – danske revisorer Skatteministeriet om at eksemplificere og uddybe, hvad der menes med "...hurtigere" end med lige store årlige beløb".

År	Restgæld primo	Afdrag	Rente	Restgæld ultimo
1	1.000.000	91.327	20.000	908.673
2	908.673	93.153	18.173	815.520
3	815.520	95.016	16.310	720.504
4	720.504	96.916	14.410	623.588
5	623.588	98.855	12.472	524.733
6	524.733	100.832	10.495	423.901
7	423.901	102.849	8.478	321.053
8	321.053	104.905	6.421	216.147
9	216.147	107.004	4.323	109.144
10	109.144	109.144	2.183	0

Side 4

Til det foreslåede stk. 4 (krav om erhvervsmæssig anvendelse hos køber) og stk. 3, nr. 1 (beskatning af resterende udskudt avance)

Efter det foreslåede stk. 4 kan udskydelse af beskatning kun ske for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i sælgers/samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som anvendes erhvervsmæssigt i købers/samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed "i den periode, som beskatningen af den udskudte ejendomsavance er valgt fordelt over."

I sammenhæng hermed gælder efter det foreslåede stk. 3, nr. 1, at sælger skal medregne en eventuel resterende udskudt avance til den skattepligtige indkomst "ved hel eller delvis afståelse af ejendommen, eller hvis ejendommen helt eller delvist ikke længere anvendes erhvervsmæssigt."

FSR – danske revisorer antager, at stk. 3, nr. 1, omtaler købers afståelse af ejendommen henholdsvis ophør med erhvervsmæssig anvendelse.

Efter vores vurdering skaber de foreslåede stk. 4 og stk. 3, nr. 1, nogle væsentlige problemstillinger:

-)] sælgers beskatningstidspunkt kommer til at afhænge af købers dispositioner (afståelse/ophør).

Det er helt grundlæggende ikke hensigtsmæssigt.

-)] købers dispositioner kan således føre til uforudseelige beskatningstidspunkter for sælger - og det er vel at mærke dispositioner, som sælger er helt uden indflydelse på, eksempelvis:

-) Hvis køber vælger at gå på pension efter f.eks. 4 år eller hvis køber måske bliver nødt til det pga. sygdom, og derfor ophører med at anvende ejendommen erhvervsmæssigt.
-) Hvis købers forretningsudgytighed eller konjunkturerne medfører, at køber må indstille sin virksomhed og dermed den erhvervsmæssige anvendelse.
-) Hvordan skal sælger vide, at køber er ophørt med at anvende ejendommen erhvervsmæssigt, så sælger nu skal medregne den resterende ejendomsavance?

Man kan eksempelvis forestille sig, at sælger afstår et landbrug i Nordjylland og flytter til Sjælland. Hvordan skal sælger bosiddende på Sjælland få kendskab til den nordjyske købers efterfølgende dispositioner?

Den samme problemstilling, med at skaffe sig den fornødne viden om købers dispositioner, bliver endnu mere udtalt, hvis sælger (jf. det foreslåede stk. 7) eller køber er udenlandsk, eller ejendommen er beliggende i udlandet (jf. det foreslåede stk. 8). Her skal således skaffes viden "henover landegrænserne".

-) Og i tilfælde af, at køber kun delvist ophører med at anvende ejendommen erhvervsmæssigt, følger det af forslaget, at sælger skal medregne den andel af den udskudte avance, som forholdsmæssigt svarer til den del af ejendommens handelsværdi, der ikke længere anvendes erhvervsmæssigt.

Hvordan skal sælger skaffe sig viden om ejendommens handelsværdi på et tidspunkt, der f.eks. ligger 7 år efter sælgers salg af ejendommen, og tillige den andel af den handelsværdi, der relaterer sig til den del af ejendommen, som køber ikke længere anvender erhvervsmæssigt?

-) Skattestyrelsen rejser flere sager med påstand om, at en given aktivitet ikke er erhvervsmæssig virksomhed. Hvordan skal sælger kunne vurdere, om købers anvendelse af f.eks. en landbrugsejendom er til "hobby-formål" eller er erhvervsmæssig virksomhed?
-) Hvordan er sælgers undersøgelsespligter i forhold til købers efterfølgende dispositioner i årene efter salget? Har køber oplysningspligt, og hvad hvis denne svigtes?

-) Hvis sælger som følge af uvidenhed ikke har medregnet en resterende avance, kan det medføre forrentning af restskat hos sælger, hvis forholdet senere korrigeres af Skattestyrelsen. Og kan den manglende medregning af avancen evt. også vurderes at være ansvarspådragende for sælger?
-) Og er det i øvrigt ligegyldigt for det foreslåede stk. 3, nr. 1, om købers eventuelle afståelse af ejendommen sker til erhvervsmæssig anvendelse hos dennes erhverver (dvs. den 2. køber)?

Side 6

Problemerne i stk. 4 og stk. 3, nr. 1, er størst i forhold til kravet om købers fortsatte erhvervsmæssige anvendelse, og mindre i forhold til kravet i stk. 3, nr. 1, om beskatning ved købers afståelse.

Ved købers afståelse vil sælger således normalt blive bekendt med dette, enten fordi sælgerpantebrevet indfries i forbindelse med handlen - og her skal sælger så medregne den udskudte avance efter det foreslåede stk. 3, nr. 2 - eller fordi, sælger giver tilladelse til debitorskifte på sælgerpantebrevet.

Også ved købers delvise afståelse af ejendommen er der dog i hvert fald det problem i det foreslåede stk. 3, nr. 1, at det – for at sælger kan indtægtsføre den korrekte andel af den udskudte ejendomsavance - kræver, at sælger skaffer sig viden om ejendommens handelsværdi lige inden købers delafståelse. Hvordan skal sælger dette?

Det er på baggrund af ovenstående FSR – danske revisorers opfattelse, at betingelsen om beskatning af udskudt avance ved købers efterfølgende forhold vil give store praktiske problemer.

FSR – danske revisorer vil gerne bede om Skatteministeriet opfattelse af, hvordan sælger skal kunne blive vidende om købers efterfølgende forhold, jf. ovenstående eksempler.

I ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A anvendes også et krav om erhvervsmæssig anvendelse i forbindelse med genanbringelse. I de sager er sælger dog erhverver af den ejendom, hvori der sker genanbringelse.

I sælgerpantebrevsmodellen er sælger og køber derimod forskellige subjekter.

FSR – danske revisorer har forståelse for, at Skatteministeriet ønsker at reservere den foreslåede sælgerpantebrevsmodel til erhvervsmæssigt anvendte ejendomme, men efter vores vurdering er de foreslåede stk. 4 og stk. 3, nr. 1, ikke en hensigtsmæssig løsning.

Efter vores vurdering bør man nøjes med at stille et krav om, at ejendommen anvendes erhvervsmæssigt af sælger/samlevende ægtefælle på overdragelsestidspunktet.

Side 7

Det svarer f.eks. til successionskravet i kildeskattelovens § 33C. Efter denne bestemmelse kan der ske successionsoverdragelse ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed inkl. ejendomsavance, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens/samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed.

Der er ikke tilsvarende bestemmelser i § 33C om, at hvis erhverver ophører med at anvende ejendommen erhvervsmæssigt, bortfalder successionsmuligheden, således at der på ophørstidspunktet skal ske afregning af den skat, der qua successionen ikke blev beskattet ved overdragelsen.

Hvis man ændrer i det foreslåede stk. 4, så der alene henvises til sælgers erhvervsmæssige anvendelse, vil det være sammenligneligt med de krav, der stilles til succession i kildeskattelovens § 33C.

Det er FSR – danske revisorer opfattelse, at stk. 3, nr. 1 helt bør udgå.

I forhold til risiko for utilsigtet anvendelse af udskydelsesordningen, hvis der alene stilles krav til sælgers erhvervsmæssige anvendelse, så er det næppe ofte, at en erhvervsmæssigt anvendt ejendom som f.eks. en landbrugsejendom overdrages med den hensigt, at køber vil ophøre med virksomhedsdriften.

I følge forslaget vil udlejning af fast ejendom ikke blive anset for erhvervsmæssig virksomhed. I øvrig lovgivning på generationsskifteområdet er der normalt undtagelse hertil i form af, at bortforpagtning af landbrugsejendom mv. alligevel anses for erhvervsmæssig virksomhed. Er det bevidst, at denne undtagelse ikke er medtaget i de foreslåede regler?

Til det foreslåede stk. 5

Efter det foreslåede stk. 5 anses sælgers udlejning af ejendommen til et selskab, som sælger kontrollerer, for erhvervsmæssig virksomhed, der berettiger til brug af udskydelsesordningen, når selskabet anvender ejendommen erhvervsmæssigt.

Det er dog et krav, at "den bestemmende indflydelse i selskabet samtidig overdrages til erhververen af ejendommen."

Dette krav forekommer ikke hensigtsmæssigt:

) Hvis man f.eks. har valgt at organisere sin erhvervsdrift sådan, at en virksomheds domicilejendom ejes i personligt regi af sælger, mens virksomhedens drift

sker i et af sælger ejet selskab, der lejer ejendommen af sælger, er der vel ingen grund til at stille krav om, at køber skal medkøbe selskabet (virksomhedsdriften)? sælger har jo anvendt ejendommen erhvervsmæssigt.

Side 8

Hvis der overhovedet skal stilles et krav om, at køber skal anvende ejendommen erhvervsmæssigt, jf. vores bemærkninger ovenfor til det foreslåede stk. 4, er der vel ikke noget i vejen for, at denne anvendelse sker i købers egen erhvervsvirksomhed frem for, at køber skal medkøbe selskabet med sælgers erhvervsvirksomhed?

-) Ved ovenstående organisering af erhvervsdriften vil kravet f.eks. hindre anvendelse af udskydelsesordningen i en situation, hvor ejendommen er blevet for lille til selskabets virksomhed, og virksomheden derfor ønskes flyttet til større lokaler i en anden ejendom. sælger kan da ikke anvende udskydelsesordningen ved sit salg af ejendommen, fordi sælger ikke samtidigt afhænder virksomheden (selskabet).
-) Havde ejerskabet til ejendommen og virksomheden i eksemplet ikke været adskilt, men samlet i enten personligt regi eller i selskabet, da kunne sælger derimod anvende udskydelsesordningen ved salget af ejendommen blot køber anvender ejendommen erhvervsmæssigt.
-) Kravet vil også hindre anvendelse af udskydelsesordningen i en situation, hvor køber af ejendommen ikke ønsker at købe selskabet med virksomheden, men i stedet ønsker at købe aktiverne/virksomheden ud af selskabet, f.eks. pga. eksistensen af eventualkrav i selskabet, eller fordi selskabet er under konkursbehandling.

Efter FSR – danske revisorerers vurdering er der ingen grund til at stille krav om, at selskabet samtidigt skal overdrages til køber, og vi forslår, at denne del af det foreslåede stk. 5 udgår.

FSR – danske revisorer forstår, at "ejereren" af den faste ejendom i stk. 5 selv kan være et selskab, sådan at f.eks. et ejendomsselskab (sælger), der udlejer ejendommen til et datterselskab af ejendomsselskabet, kan anvende udskydelsesordningen ved salg af ejendommen, hvis de øvrige betingelser opfyldes. Kan det bekræftes?

Hvis dette bekræftes, forslår vi, at kravet om, at ejeren af ejendommen skal have bestemmende indflydelse i datterselskabet, ændres til, at ejeren enten skal have bestemmende indflydelse i datterselskabet eller være koncernforbundet med datterselskabet.

Det er FSR – danske revisorerers opfattelse, at det ellers vil betyde, i f.eks. en situation, hvor en person ejer et ejendomsselskab og et driftsselskab, og hvor ejendomsselskabet udlejer ejendommen til driftsselskabet, at det ikke vil være muligt for ejendomsselskabet (sælger) at anvende udskydelsesordningen, da ejendomsselskabet ikke har bestemmende indflydelse i driftsselskabet (det har personen).

Side 9

Til det foreslåede stk. 6

Hvis sælger er begrænset skattepligtig til Danmark, henvises der i det foreslåede stk. 6 til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 5 (udenlandsk person) henholdsvis til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, men uden litra (udenlandsk selskab).

Er der en årsag til, at der for udenlandske selskaber ikke henvises til et litra i selskabsskatteloven?

Kan det for udenlandske personer bekræftes, at udskydelsesordningen kan anvendes, hvis personen har et fast driftssted i Danmark, og derfor er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 (der er formentligt dobbelt-hjemmel, sådan at personen tillige er skattepligtig af ejendommen efter stk. 1, nr. 5)?

Øvrige bemærkninger

I eksempel 2 i bemærkningerne (høringsforslaget side 18) anføres det om en situation, hvor debitor på pantebrevet bliver nødlidende, at "Bortfalder f.eks. 75 pct. af restgælden på 1 mio.kr. eksempelvis som led i en tvangsakkord i konkurs, vil sælger have fradragsret for 750.000 kr. i akkordåret, der vil være fradragsberettiget efter reglerne i kursgevinstloven."

I eksemplet kan det overvejes at tydeliggøre, at da sælger efter kursgevinstloven har anskaffet fordringen til kurs 80, vil sælgers fradrag ved tab af en pålydende værdi af pantebrevet på 750.000 DKK udgøre 600.000 DKK (750.000 DKK anskaffet til kurs 80).

FSR - danske revisorer står gerne til rådighed for en drøftelse af ovenstående bemærkninger.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Skattekonsulent