

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
Att.: Kenneth Lønnquist Nielsen

Landbrug & Fødevarer FmbA

Axelborg, Axeltorv 3
DK 1609 København V

T +45 3339 4000
F +45 3339 4141
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Høringssvaret er sendt til lovgivningogoekonomi@skm.dk med kopi til kl1@skm.dk

Høring af udkast til forslag til lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, afskrivningsloven, investorfradragsloven og forskellige andre love, j.nr. 2019-8052

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til udkast til forslag til lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, afskrivningsloven, investorfradragsloven og forskellige andre love (Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer og fastholdelse af loft over investorfradraget), som er sendt i høring den 1. juli 2022.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor.

Generelle bemærkninger

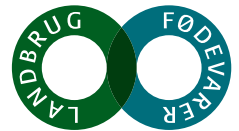
Landbrug & Fødevarer mener helt overordnet, at land- og skovbrugsejendomme skal undtages fra lagerbeskatningen. Dels finder vi ikke, at lagerbeskatning af land- og skovbrugsejendomme har været en del af den politiske intention med lovforslaget, og dels vil de foreslåede ændringer medføre store konsekvenser for de store landbrugs mulighed for at strukturere samarbejdet med andre landbrugere. Lagerbeskatningen vil endvidere medføre likviditetsudfordringer for de omfattede selskaber, da beskatningen sker, før eventuelle værdistigninger i ejendommen er realiseret. I landbruget vil det ramme større landbrug, som bortforpagter eller udlejer en del af jorden til fx en anden landbruger.

Den politiske intention med lovforslaget er at forhindre, at værdistigninger på ejendomme undtages fra beskatning ved salg af datterselskabsaktierne i stedet for salg af selve ejendommen. Formålet har været at sikre løbende beskatning af værdistigningerne på udlejningsejendomme. Vi mener dog, at langt flere ejendomme end oprindeligt tiltænkt bliver omfattet af lagerbeskatning med det nuværende lovforslag.

Endvidere vil forslaget gøre det danske skattesystem mere kompliceret, når ejere af en større ejendomsportefølje både har ejendomme, der skal avancebeskattes efter lagerprincippet og andre ejendomme, der beskattes efter realisationsprincippet. Forskellige regelsæt for beskatning af samme aktivtype øger erfaringsmæssigt risikoen for fejl ved selskabernes indkomstopgørelse.

Samtidig vil forslaget efter Landbrug & Fødevarers opfattelse medføre øgede omkostninger til rådgivere mv., da der skal opgøres ejendomsavance og genvundne afskrivninger på de omfattede ejendomme til brug for realisationssaldoen ved overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning fra 1. januar 2023.

Landbrug & Fødevarer er ligeledes uenige i, at loftet over investorfradraget skal fastholdes, da det vil mindske kapitalen til de opstart- og vækstvirksomheder, som Danmark har brug for.



Samlet kan Landbrug & Fødevarer ikke bakke op om lovforslaget i dets nuværende udformning, da det kan medføre betydelige økonomiske omkostninger for erhvervet.

Loft over investorfradrag

Danmark har brug for at udvikle nye teknologier inden for blandt andet klimaløsninger og plantebaserede fødevarer, og derfor finder Landbrug & Fødevarer det u hensigtsmæssigt at videreføre loftet over investorfradraget.

Det fremgår af lovforslaget, at investorfradraget hovedsageligt anvendes af personer øverst i indkomstfordelingen, herunder særligt de øverste percentiler. Men i sidste ende er det opstart- og vækstvirksomhederne, som rammes, da deres adgang til kapital ikke øges som forventet.

Lagerbeskatning

Landbrug & Fødevarer kan ikke bakke op om at indføre lagerbeskatning for visse udlejningsejendomme i land- og skovbrug, da det blandt andet vil medføre store likviditetsudfordringer for de omfattede selskaber.

Overordnet set mener Landbrug & Fødevarer, at land og skovbrugsejendomme bør fritages for lagerbeskatningen, da det ikke var den politiske intention at ramme den form for udlejning/bortforpagtning.

Land- og skovbrugsejendommene er oftest anskaffet med det formål, at selskabet eller concernforbundne parter driver landbrug eller skovbrug fra ejendommene.

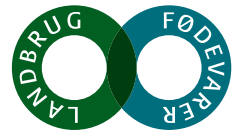
Efter Landbrug & Fødevarers opfattelse kan land og skovbrugsejendomme, der bortforpagtes, ikke sidestilles med egentlige udlejningsejendomme. Når der er tale om store ejendomme, der erhverves til udlejning til beboelse og/eller erhverv, er der efter vores opfattelse ikke en reel mulighed for, at ejendommene kan indgå i selskabets egen drift i væsentligt omfang. Disse ejendomme er ofte udelukkende erhvervet med henblik på udlejning.

Når driftsbygninger og/eller jord fra en land- og skovbrugsejendom helt eller delvist udlejes, er der typisk tale om en midlertidig udlejning, der kan være begrundet i forskellige forhold, som fx en specialisering af landbrugsdriften flere landbrugere imellem, sygdom hos nøgledarbejdere, der bevirker, at driften i en periode ikke kan opretholdes, eller prisudviklingen på landbrugsprodukter der medfører, at det i perioder er mere rentabelt for ejeren helt eller delvist at bortforpagte ejendommen, end selv stå for driften.

Som eksempel herpå kan nævnes perioder, hvor det pga. af en meget lav pris på slagtesvin ikke er rentabelt at drive svineproduktion. Her kan det ofte forekomme, at slagtesvineproduktionen ophører i en periode, og at landbrugsjorden udlejes, da ejeren i denne periode dermed ikke har et behov for dyrkning af foder. Herefter overgår driften til ejeren igen.

Landbrug & Fødevarer finder det u hensigtsmæssigt, at en sådan midlertidig bortforpagtning bliver omfattet og fastholdt i lagerbeskatningen.

Omfattes land- og skovbrugsejendomme af lagerbeskatningen må det formodes at påvirke landbrugssektoren ved, at færre landbrug vil overgå til drift i selskabsform, mulighederne for at forpagte jord vil blive reducerede og ledige driftsbygninger vil stå tomme i stedet for at blive udlejet. Lagerbeskatningen kan ligeledes hindre miljøtiltag, hvor flere landbrugere går sammen i et organiseret fællesskab og bortforpagter en del af deres jord til en miljøvenlig drift.



Vi mener derfor, at land- og skovbrugsejendomme bør undtages af bestemmelserne. Det kunne fx ske ved at knytte beskatningen op på ejendommens vurderingsmæssige status, således at ejendomme omfattet af Ejendomsvurderingsloven § 3, stk. 1, nr. 2 og 3 (skovbrug og landbrug) undtages fra bestemmelserne.

Såfremt land- og skovbrugsejendomme ikke undtages fra lagerbeskatningen generelt, har Landbrug & Fødevarer følgende bemærkninger til lovforslaget.

Køb af en udlejet ejendom, som køber efter endt forpagtning vil anvende i egen drift

I bemærkningerne til lovforslagets § 1, stk. 6, fremgår følgende under den foreslåede bestemmelse til Ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1 på side 29-30:

"En ejendom, der ved købet er udlejet i overvejende omfang, og efter opsigelse af lejerne herefter anvendes i selskabets egen drift, vil således efter forslaget opfylde kriterierne for at blive anset for en udlejningsejendom. Den vil således blive omfattet af den foreslåede lagerbeskatning, hvis betingelsen i den foreslåede § 14, stk. 1, nr. 2, om en værdi af ejendomsporteføljen på mere end 100 mio. kr. ligeledes er opfyldt i samme indkomstår."

Det forekommer ofte ved handel med land- og skovbrugsejendomme, at sælger, i de sidste år inden salget, har bortforpagtet jorden og driftsbygningerne fra ejendommen. I denne situation kan det betyde, at ejendommen omfattes af lagerbeskatning hos selskabet, der erhverver ejendommen, selvom købet er sket med det formål, at selskabet vil stå for ejendommens drift, når forpagtningsaftalen er udløbet. En sådan bestemmelse medfører, at ejendommen omfattes og fastholdes af lagerbeskatningen, selvom selskabet overtager ejendommens drift få måneder efter erhvervelsen.

Efter vores opfattelse kan en sådan bestemmelse ikke være i overensstemmelse med lovens formål, da reglen får betydning for køberen af ejendommen, som netop ikke har haft indflydelse på, om ejendommen er bortforpagtet inden erhvervelsen. I værste fald kan bestemmelsen efter vores opfattelse betyde, at de nuværende ejere af bortforpagtede ejendomme vil få sværere ved at finde købere til deres ejendomme, da de selskaber, der omfattes af bestemmelsen om lagerbeskatning, ikke ønsker at købe ejendomme, der på købstidspunktet er bortforpagtede.

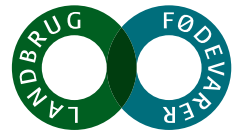
Landbrug & Fødevarer skal derfor bede Skatteministeriet om at kommentere på, hvorvidt ovenstående situation er i overensstemmelse med lovens formål.

Koncernforbundne parter, som ikke er sambeskattet

Det fremgår af forslagens § 1, nr. 6, (ny EBL § 14, stk. 2), at udlejning til et sambeskattet selskab foreslås undtaget fra lagerbeskatning, medmindre ejendommen videreudlejes til en lejer, der ikke er sambeskattet med den skattepligtige (ejer af ejendommen).

Mange landbrugsbedrifter drives i personligt regi og skattemæssigt i virksomhedsskatteordningen. Der vil efter det foreslåede blive en forskelsbehandling så landbrug, der drives i selskabsform med et ejendomsselskab, der udlejer ejendomme til driftsselskaber i en sambeskatningskreds, er undtaget fra lagerbeskatning. Landbrug, der drives i personligt regi, og hvor driftsejendommene ejes af et ejendomsselskab, der udlejer ejendommene til den personligt drevne virksomhed, bliver omfattet af lagerbeskatningen.

Typisk vil ejeren være hovedaktionær i ejendomsselskabet, og enhederne i koncernen har dermed samme ejerkreds, uden at være omfattet af reglerne om sambeskatning i SEL §§ 31 og 31 A.



Bedrifter i landbruget er oftest beskattet efter virksomhedsskatteordningen. I de senere år er andelen af landbrug, der drives i selskabsform, steget, navnlig de store husdyrintensive og ekspanderende bedrifter. Der er en del af disse bedrifter, hvor der ejes driftsejendomme i selskaber, og hvor disse ejendomme helt eller delvist udlejes til en person, der anvender ejendommen i sin personlige erhvervsvirksomhed.

Denne – for landbruget – almindelige koncernstruktur bør efter vores opfattelse ligestilles med de brancher, hvor alle driftsgrene typisk drives i en koncernstruktur, der består af selskaber, som er omfattet af reglerne om sambeskatning i SEL §§ 31 og 31 A.

Landbrug & Fødevarer foreslår derfor at undtage al udlejning til koncernforbundne parter for lagerbeskatning af ejendomsavancer. Dette vil ligestille en koncernstruktur, der består af både selskaber og skattemæssigt transparente enheder som fx erhvervsdrivende personer, I/S'er, P/S'er og K/S'er, med en koncernstruktur, hvor det udlejende og det lejende selskab indgår i en sambeskatning.

Efter vores opfattelse bør undtagelsen for lagerbeskatning af selskabers ejendomme også omfatte udlejning til transparente enheder. Det kan være personer, der anvender ejendommen i sin erhvervsvirksomhed eller i et I/S, P/S og K/S, når personen eller en eller flere af deltagerne i et I/S, et P/S eller et K/S hver for sig eller tilsammen har kontrollerende indflydelse på det selskab, der udlejer en ejendom eller ejendomme til en person, der anvender ejendommen i sin erhvervsvirksomhed, et I/S, et P/S eller et K/S.

Opgørelse af handelsværdi

Det fremgår af lovforslagets bemærkninger, blandt andet nederst side 14 samt de specielle bemærkninger til § 14 A, at der ikke er krav til anvendelse af en bestemt værdiansættelsesmetode til opgørelse af handelsværdien, men at den metode, der anvendes, skal være anerkendt og korrekt regnskabsmæssigt og føre frem til en værdiansættelse, der afspejler den aktuelle handelsværdi af ejendommen.

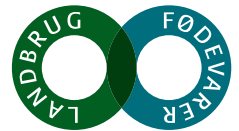
Landbrug & Fødevarer er bekymret for retssikkerheden og uforudsigeligheden, hvis Skattestyrelsen ikke accepterer den fastlagte handelsværdi. Landbrug & Fødevarer ser derfor gerne, at der kommer klarhed over opgørelsen af handelsværdi.

Medarbejderboliger og stuehuse

En del større landbrug har et betydeligt antal boliger, der udlejes til medarbejderne og selskabets hovedaktionær. Med lovforslagets nuværende udformning omfattes disse ejendomme af lagerbeskatningen, såfremt betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Landbrug & Fødevarer er af den opfattelse, at det ikke er lovens formål, at sådanne ejendomme skal omfattes af lagerbeskatningen.

Landbrug & Fødevarer foreslår konkret, at udlejning af boliger til selskabets hovedaktionær og til medarbejdere, der er ansat hos det selskab, der udlejer boligen, eller er ansat hos et sambeskattet selskab, eller er ansat hos en person, et I/S, et P/S eller et K/S, når personen eller en eller flere af deltagerne i et I/S, et P/S eller et K/S hver for sig eller tilsammen har kontrollerende indflydelse på det selskab, der udlejer medarbejderboligen, undtages fra lagerbeskatningen



Landbrug & Fødevarer skal bede Skatteministeriet om at kommentere på, hvorvidt det er i overensstemmelse med lovens formål, at ejendomme udlejet til medarbejdere og selskabets hovedaktionær omfattes af lagerbeskatning.

Definition af "udlejet i overvejende omfang"

I forhold til EBL § 14, stk. 2, fremgår følgende i bemærkningerne til lovforslagets § 14, stk. 2, 1. pkt. på side 37:

"En ejendom, hvor bygningernes etageareal udgør 1.000 m², og grundarealet udgør 10.000 m², anses således for udlejet i overvejende omfang, hvis mere end 500 m² af bygningernes etageareal udlejes. Det samme gælder, hvis ingen del af bygningerne udlejes, mens 6.000 m² af grunden udlejes."

Efter Landbrug & Fødevarers opfattelse er eksemplet ikke retvisende for land- og skovbrugsejendomme. Som tidligere beskrevet kan det ofte forekomme, at ejendommen er helt eller delvist udlejet i en kortere periode enten pga. sygdom eller pga. en specialisering eller optimering af landbrugsdriften flere landbrugere imellem.

Denne situation anser vi ikke som ofte forekommende for andre typer ejendomme der udlejes, og derfor finder vi, at bestemmelsen rammer land- og skovbrugsejendomme unødigt hårdt.

Landbrug & Fødevarer foreslår derfor, at ejendomme, der vurderingsmæssigt er omfattet af Ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 2 og 3, og bortforpagtes i kortere perioder op til 2 år, ikke omfattes af lagerbeskatningen.

Landbrug & Fødevarer gør desuden opmærksom på, at en væsentlig andel af bortforpagtede landbrugsejendomme udlejes på vilkår, hvor forpagtningsafgiften reguleres efter kapitelstaksterne opgjort af Danmarks Statistik (regulering i forhold til priser på byg og hvede). Ejeren af ejendommen vil i disse tilfælde have en væsentlig usikkerhed omkring forpagtningsindtægtens størrelse, idet beløbet er afhængigt af prisudviklingen på korn.

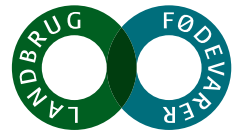
Efter vores opfattelse kan bortforpagtning på baggrund af kapitelstaksterne til en vis grad sidestilles med egen drift. Landbrug & Fødevarer foreslår derfor, at ejendomme, der vurderingsmæssigt er omfattet af Ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 2 og 3, ikke anses at være udlejet i overvejende grad, såfremt forpagtningsafgiften reguleres efter kapitelstaksterne.

Udlejning af jord til VE-anlæg

Landbrug & Fødevarer kan konstatere, at der sker en stigning i antallet af hektar landbrugsjord, der udlejes til opstilling af vedvarende energianlæg. Da der ofte er tale om store arealer, kan det betyde at disse landbrugsejendomme omfattes af lagerbeskatningen, da ejendommene efter det nuværende lovforslag vil blive anset for udlejet i overvejende omfang.

Da jordværdien ofte stiger kraftigt ved overgang fra landbrugsdrift til udlejning til vedvarende energianlæg, vil det betyde en stor værdistigning af ejendommen og dermed en stor påvirkning af den skattepligtige indkomst i det pågældende indkomstår pga. lagerbeskatningen. Der kan derfor i langt de fleste tilfælde opstå situationer, hvor skattebetalingen overstiger den indkomst, som ejeren får fra udlejningen i det pågældende indkomstår.

Lovforslaget kan derfor få den uheldige konsekvens, at ejere af landbrugsejendomme vil være mere tilbageholdende med at indgå lejeaftaler med opstillerne af de vedvarende energianlæg, eller



at de arealer, der udlejes, vil blive mindre end ellers. Det kan i den sidste ende gøre projektet uinteressant for opstilleren af de vedvarende energianlæg, hvilket kan betyde, at der opstilles færre anlæg. Dette vil være en åbenlys hindring for den grønne omstilling.

Landbrug & Fødevarer foreslår derfor, at ejendomme, der vurderingsmæssigt er omfattet af Ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 2 og 3, kun anses at være udlejet i overvejende grad, såfremt mere end 75 pct. af bygningernes etageareal eller mere end 75 pct. af jordarealet er udlejet.

Vi ser desuden en problemstilling i, at de forskellige typer af vedvarende energianlæg kræver forskellige størrelse arealer. Et solcelleanlæg vil ofte kræve flere hektar til rådighed end fx vindmøller. Der kan dermed opstå en situation, hvor udlejning af landbrugsjord til opstilling af et solcelleanlæg vil betyde, at ejendommen omfattes og fastholdes i lagerbeskatning, hvorimod udlejning til opstilling af vindmøller kan betyde, at det udlejede areal ikke overstiger 50 pct.

Lovforslaget kan derfor komme til at medføre en forskelsbehandling mellem forskellige typer af vedvarende energi, hvilket efter vores opfattelse både kan få betydning for den grønne omstilling men også i nogen tilfælde anses som statsstøtte til fx opstilling af vindmøller i forhold til solceller. Landbrug & Fødevarer skal bede Skatteministeriet om at forholde sig til denne problemstilling.

Ikrafttrædelse og lovgivning med tilbagevirkende kraft

Efter den foreslåede bestemmelse i EBL § 14 B, stk. 1, finder overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning sted med virkning fra begyndelse af det indkomstår, hvor betingelserne i § 14 er opfyldt.

Det får efter Landbrug & Fødevarers opfattelse den konsekvens, at en landbrugsejendom, der opfylder betingelserne i EBL § 14, og som er udlejet på en flerårig forpagtningskontrakt, bliver omfattet af lagerbeskatningen fra 1. januar 2023.

Der bliver efter Landbrug & Fødevarers opfattelse tale om lovgivning med tilbagevirkende kraft, idet selskabet ved indgåelse af forpagtningskontrakten ikke var vidende om, at den foreslåede lovændring ville medføre en ændring af beskatningsprincippet for selskabets ejendomme.

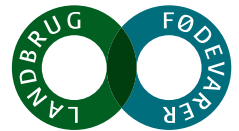
Det skal bemærkes, at inden for landbruget er forpagtningskontrakter ofte flerårige, idet forpagteren af jorden af driftsmæssige årsager har behov for at vide, at det pågældende jordareal indgår i driften med hans øvrige ejendomme i en vis årrække. Dette kan blandt andet være af hensyn til den samlede foderproduktion eller gødningsregler.

Landbrug & Fødevarer foreslår derfor, at land- og skovbrugsejendomme generelt fritages for lagerbeskatning eller alternativt, at der indføres en bestemmelse om, at ejendommen ikke omfattes af lagerbeskatningen, såfremt selskabet i løbet af ejertiden selv har stået for ejendommens drift i minimum 2 år inden for de seneste 10 indkomstår.

Konkrete spørgsmål til lovforslaget

Landbrug & Fødevarer har følgende konkrete spørgsmål til lovforslaget, som vi venligst skal anmode Skatteministeriet om at besvare.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at værdien af de ejendomme, der udlejes til et sambeskattet selskab, eller selskaber mv., ikke medregnes ved opgørelse af de 100 mio. kr., jf. forslaget til ny EBL § 14, stk. 1, nr. 2?



Kan Skatteministeriet bekræfte, at salgsværdien af de ejendomme, der er afstået i løbet af indkomståret, jf. forslaget til EBL § 14 A, stk. 1, ikke medregnes ved opgørelse af de 100 mio. kr., jf. forslaget til ny EBL § 14, stk. 1, nr. 2?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at når et selskab deltager i et transparent selskab fx I/S, P/S eller et K/S, som lejer en eller flere af selskabets ejendomme, så vil den del af værdien af ejendommen, der svarer til selskabets ejerandel af det transparente selskab, ikke medregnes ved opgørelsen af værdien af ejendomme, der udlejes, jf. forslaget til ny EBL § 14, stk. 1, nr. 2?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det uden for den ordinære genoptagelsesfrist i Skatteforvaltningslovens § 26 vil være muligt at rette evt. fejl ved opgørelse af realisationssaldoen efter EBL § 14 D, stk. 1, såfremt fejlen først opdages efter den ordinære genoptagelsesfrist?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at der ved opgørelse af ejendommens handelsværdi, jf. EBL § 14 A, stk. 1 kan støttes ret på en samlet ejendomsværdi som ejeren har indhentet hos Vurderingsstyrelsen i henhold til Ejendomsvurderingslovens § 11, stk. 1?

Skatteministeriet bedes endvidere opstille taleksempler, der viser, hvordan lagerbeskatningen skal opgøres for et indkomstår, hvor der sker delsalg af jord fra en land- eller skovbrugsejendom.

Efter Landbrug & Fødevarers opfattelse vil der være tale om en situation, hvor det solgte areal omfattes af realisationsbeskatningen og den resterende ejendom fortsat omfattes af lagerbeskatningen. Vi ser ikke denne situation være beskrevet i bemærkningerne til lovforslaget, og vi anmoder derfor Skatteministeriet om at opstille forskellige eksempler på, hvordan skattepligtig gevinst eller tab samlet set skal opgøres i det pågældende indkomstår.

Skatteministeriet bedes opstille taleksempler, der viser hvordan lagerbeskatningen skal opgøres for et indkomstår, hvor der sker salg af en ideel ejerandel af en land- eller skovbrugsejendom.

Efter Landbrug & Fødevarers opfattelse vil der være tale om en situation, hvor den solgte ejerandel omfattes af realisationsbeskatningen og den resterende ejerandel fortsat omfattes af lagerbeskatningen. Vi ser ikke denne situation være beskrevet i bemærkningerne til lovforslaget, og vi anmoder derfor Skatteministeriet om at opstille forskellige eksempler på, hvordan skattepligtig gevinst eller tab samlet set skal opgøres i det pågældende indkomstår.

Ønskes ovenstående uddybet, er I velkomne til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Trine Rex Christensen
Chefkonsulent
Erhverv

Jacob Østergaard
Senior Tax Manager
Skat

Brian Juel Jørgensen
Senior Tax Manager
Skat

M +45 4024 9064
E trch@lf.dk

M +45 2018 7689
E jaoe@lf.dk

M +45 3012 8322
E bnji@lf.dk