

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9535 af 17/06/2008 (Gældende)

Betalingsrettigheder – forpagtning – vederlagsfri levering til bortforpagter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-085634

Betalingsrettigheder – forpagtning – vederlagsfri levering til bortforpagter

Spørgsmål

Vil den nye ejer/forpagter kunne levere betalingsrettigheder til bortforpagteren ved forpagtningsaftalens ophør, efter LL § 7Y, stk. 2?

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 1, hvis den nye ejer/forpagter har fået tildelt betalingsrettigheder vederlagsfrit ved førstegangstildelingen i 2005?

Kan der ved fastsættelsen af betalingen for betalingsrettighederne tages hensyn til, at der påhviler en vederlagsfri leveringspligt til bortforpagterne, ved forpagtningsaftalens ophør?

Vil det ændre på svaret i spørgsmål 1, hvis overdragelse er sket med succession efter kildeskattelovens § 33 C?

Vil det være saldoens størrelse på salgstidspunktet fratrasket salgssummen for betalingsrettigheder, der er afgørende for, om der kan ske succession i saldoen efter afskrivningslovens § 40C?

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 4 og 5, hvis det er en ideel andel af virksomheden der overdrages?

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 4 og 5, hvis det er en del af virksomheden der i sig selv udgør en virksomhed der overdrages?

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 4 og 5, hvis der overdrages en del af virksomheden, som ikke i sig selv udgør en virksomhed?

Svar

Nej

Nej

Ja

Ja

Ja

Se SKAT's indstilling og begrundelse nedenfor

Se SKAT's indstilling og begrundelse nedenfor

Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

X driver landbrugsvirksomhed, men overvejer nu at afhænde landbrugsvirksomheden helt eller delvist. Eventuelt med succession efter KSL § 33 C. I den forbindelse ønsker X en række skattemæssige konsekvenser belyst i relation til betalingsrettigheder hidrørende fra et forpagtet areal.

Det forpagtede areal udgør knap 31 ha jord samt driftsbygninger. Bortforpagterne af arealet er Y og Z.

Forpagtningsaftalen løber fra 1. september 2004 til 1. oktober 2009.

Da X havde rådighed over det forpagtede areal i 2005, fik han vederlagsfrit tildelt betalingsrettigheder på grundlag af det forpagtede areal.

Af forpagtningsaftalens tillæg A, Enkeltbetalingsordningen fremgår bl.a. følgende:

"Forpagters overdragelse af betalingsrettigheder til bortforpagter ved forpagtningsperiodens ophør.

Ved forpagtningskontraktens ophør, uanset årsag, overdrager forpagter uden særskilt vederlag betalingsrettigheder svarende til værdien af enhedspræmien på det forpagtede antal hektar til bortforpagter eller anden af bortforpagter anvist landbruger. Forpagter bestemmer, hvilke betalingsrettigheder, der skal overdrages til bortforpagter, dog må antallet af betalingsrettigheder ikke overstige det forpagtede antal

hektar. Såfremt der ikke kan opgøres et antal betalingsrettigheder, der præcist modsvarer værdien af enhedspræmien på det forpagtede antal hektar, foretages der nedrunding til nærmeste hele betalingsrettighed, og forskelsbeløbet værdiansættes og udbetales til bortforpagter. Såfremt der ikke kan opnås enighed om beregningen af beløbet, fastsættes dette af en voldgift i henhold til kontrakten. Hvis der ikke i kontrakten er fastsat bestemmelser om voldgift, nedsættes denne i henhold til voldgiftsbestemmelsen i Dansk Landbrugs standardforpagtningskontrakt."

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Repræsentantens bemærkninger til spørgsmål 1 og 3.

Spørgsmål 1 og 3 angår situationen, hvor X sælger sin landbrugsvirksomhed, men ikke til bortforpagteren. Den nye ejer skal indtræde i forpagtningsaftalen.

Ad 1.

Med henvisning til bemærkningerne til lovforslag L28, 2004-05, 1. samling, (lov nr. 1386 af 20. december 2004), mener repræsentanten, at spørgsmål 1 skal besvares med ja.

Det er af afgørende betydning for spørgerens mulighed for salget, at en efterfølgende levering fra den nye ejer til bortforpagterne er omfattet af ligningslovens § 7Y, stk. 2, (den såkaldte forpagterregel).

Efter LL § 7Y, stk. 2, kan forpagteren overdrage betalingsrettigheder vederlagsfrit til bortforpagteren uden skattemæssige konsekvenser. Da der i det konkrete tilfælde er sket indtrædelse i forpagtningsaftalen, er der i dette tilfælde således tale om, at overdragelsen sker fra (den nye) forpagter til bortforpagterne, samt at det vedrører en situation, hvor der har været tale om en forpagtningsaftale i 2005, hvor EU-reformen blev indført, og hvor betalingsrettighederne blev tildelt på baggrund af forpagtningen.

Ad 3.

Repræsentanten ønsker, at spørgsmål 3 besvares med ja.

X har vederlagsfrit fået tildelt betalingsrettigheder på grundlag af det forpagtede areal ved førstegangstildelingen i 2005. Han ejer derfor disse betalingsrettigheder. En køber af ejendommen vil derfor skulle betale for at overtage betalingsrettighederne.

Ved et salg af landbrugsvirksomheden vil X skulle kompensere køberen for, at denne indtræder i pligten til at levere betalingsrettigheder til bortforpagterne efter forpagtningsaftalen.

Eksempel 1:

(Værdier/tal i eksemplet er fiktive)

En forpagter har forpagtet 20 ha. Det er aftalt, at bortforpagter ved ophør af forpagtningsaftalen skal have 20 basisrettigheder med en pålydende værdi på 2.240 kr.

Forpagter har søgt og fået tildelt 45 betalingsrettigheder ved førstegangstildelingen i 2005. De 45 rettigheder har en pålydende værdi på 4.500 kr. på grund af diverse tillæg. Det vil sige 45 basisrettigheder á 2.240 kr. + tillæg á 2.260 kr. De 20 af betalingsrettighederne er tildelt på grundlag af det forpagtede areal, og de 25 resterende er tildelt på grundlag af et areal forpagteren selv ejer.

Forpagteren sælger nu landbruget og rettighederne til en ny ejer. Forpagtningsaftalen vil ophøre kort tid efter salget, således at der ikke vil blive udbetalt støtte på baggrund af de 20 betalingsrettigheder, der skal leveres til bortforpagterne i henhold til forpagtningsaftalen. For eksemplets skyld antages det, at handelsværdien svarer til en faktor 2 af den årlige støtte.

Salgssummen, der skal indgå på sælgerens saldo efter afskrivningslovens § 40C, svarer dermed til $45 * 4.500 * 2 - 20 * 2.240 * 2 = 315.400$ kr. Tilsvarende skal køber medregne 315.400 kr. som anskaffelsessum på dennes saldo.

Repræsentantens bemærkninger til spørgsmål 4-8.

Spørgsmål 4-8 angår - som i spørgsmål 1-3 - situationen hvor X overdrager sin landbrugsvirksomhed, men ikke til bortforpagterne. Den nye ejer skal indtræde i forpagtningsaftalen. Overdragelsen skal, til forskel fra spørgsmål 1-3, ske med succession efter kildeskattelovens (KSL) § 33C. Herunder overvejes evt. kun at overdrage en ideel andel, en del af virksomheden der i sig selv udgør en virksomhed eller en del af virksomheden der ikke i sig selv udgør en virksomhed.

Ad 4.

Med dette spørgsmål ønskes afklaret, om besvarelsen af spørgsmål 1 vil blive ændret, såfremt overdragelsen sker med succession efter KSL § 33 C.

Ad 5.

Af AL § 40C fremgår, at der skal opgøres en saldo for den enkelte skatteyder. Af bemærkningerne til L28, 2004-2005 (lov nr. 1386 af 20. december 2004) fremgår det, at fortjeneste ved afståelse af betalingsrettigheder er omfattet af de almindelige regler om succession, jf. KSL § 33 C og dødsboscattelovens § 36. Det fremgår dog ikke nærmere heraf, hvorledes og hvornår det skal opgøres, om der ved afståelsen foreligger en fortjeneste.

I relation til bestemmelserne om succession er det en forudsætning for succession, at der ved overdragelsen konstateres en fortjeneste. I samspil med saldosystemet efter AL § 40C medfører dette spørgsmål, om det er saldoen på salgstidspunktet fratrullet salgssummen, der er afgørende for, om der kan succederes, samt hvad der sker succession i. Det ønskes således bekræftet, at det er saldoen på overdragelsestidspunktet fratrullet salgssummen, der er afgørende. Og det uanset om sælgeren måtte erhverve andre betalingsrettigheder mv. efter salget, men inden udløbet af indkomståret.

Eksempel 2:

Saldo inden salg

200.000 kr.

Salgssum 1. juli

-300.000 kr.

Saldo efter salg

-100.000 kr.

Købesum 1. december

100.000 kr.

Her findes der at kunne ske succession i saldoen pr. 1. juli, eller i alt 200.000 kr., uanset at der efterfølgende erhverves rettigheder. Køberen findes således at kunne succedere i saldoen på 200.000 kr., mens sælgeren må anses at have en saldo på 100.000 kr. ultimo. (Da køberen succederer i saldoen på salgstidspunktet på 200.000 kr., er den herefter 0 for sælgeren. Han skal så tillægge købet i december.)

Spørgsmålet findes ikke at være afklaret i praksis.

En noget tilsvarende problemstilling findes i relation til succession i relation til driftsmidler, dog med den forskel, at der her skal være en saldo pr. virksomhed. Bemærkningerne til indførelsen af reglerne om succession i levende live (bemærkningerne til §§ 1 og 2) indeholder et eksempel på succession i driftsmidler. Det fremgår ikke heraf, at det skulle ændre på forholdet, at sælgeren efter afståelsen med succession skulle købe yderligere driftsmidler til samme virksomhed. (Hvilket f.eks. kan lade sig gøre, hvis der kun overdrages en andel af virksomheden). Eksemplet støtter således, at det afgørende må være saldoen på overdragelsestidspunktet, og at efterfølgende køb/salg ikke har betydning.

Dette forekommer også at være i overensstemmelse med successionsbestemmelserne, f.eks. KSL § 33 C, der taler om "fortjeneste ved overdragelsen". Dvs. at formuleringen relaterer sig til selve overdragelsen og ikke evt. efterfølgende forhold.

Spørgsmålet ønskes besvaret med ja.

Ad 6.

Ved overdragelse af en ideel andel af spørgerens virksomhed opgøres avance mv. normalt i relation til denne ideelle andel af virksomheden. Dette gør sig f.eks. også gældende i relation til driftsmiddelsaldoen, idet der i et sådant tilfælde er tale om delvist virksomhedsophør, jf. AL § 9.

Der findes dog ikke en tilsvarende bestemmelse i relation til AL § 40 C. Dette må medføre, at salgssummen skal indgå på saldoen, uanset at der er tale om en ideel andel. Da man har lavet en saldo, hvor afståelsessummer skal fragå, og anskaffelsessummer skal tillægges, og da der ikke er en bestemmelse om virksomhedsophør, må dette føre til, at salgssummen skal fragå på saldoen.

Eksempel 3:

Hvis saldoen til eksempel er på 200.000 kr., og der sælges en ideel andel på 50 % for 150.000 kr., findes der ikke at kunne succederes, idet sælgerens saldo herefter er på 50.000 kr.

Eksempel 4:

Hvis saldoen derimod er på 100.000 kr., og der sælges en ideel andel på 50 % for 150.000 kr., findes der at kunne succederes, således at køber succederer i saldoen på 100.000 kr., mens sælgeren fortsætter med en saldo på 0 kr.

Da der ikke er en "virksomhedsophørsbestemmelse" tilsvarende AL § 9 vedrørende AL § 40C, findes der ikke at kunne foretages en opgørelse i relation til en ideel andel, jf. følgende eksempel:

Eksempel 5:

Saldo på 200.000 kr. og der sælges en ideel andel på 50 % for 150.000 kr. Hvis der kunne foretages en opgørelse i forhold til den ideelle andel, kunne der succederes, således at køber succederede i en andel af saldoen på 100.000 kr. (200.000 kr. * 50 %), mens sælgeren tilsvarende fortsatte med en saldo på 100.000 kr. Men der findes som nævnt ikke at være grundlag herfor.

Det ønskede svar afhænger af svaret på spørgsmål 5.

Ad 7.

Hvis det alene er en del af klagerens virksomhed (f.eks. en del der selvstændigt kan udgøre en virksomhed) ønskes det afklaret, hvorledes der skal forholdes i relation til saldoen og opgørelse af fortjenesten.

Umiddelbart må saldosystemet føre til, at salgssummen skal fragå på saldoen på helt almindelig måde, jf. følgende eksempler:

Eksempel 6:

Saldo inden salg

300.000 kr.

Solgt del (sammen med virksomhed)/salgssum

200.000 kr.

Fortjeneste

0 kr.

Saldo for sælger efter salg

100.000 kr.

Saldo for køber efter køb med succession

0 kr.

Der findes således i dette tilfælde ikke at kunne ske succession.

Eksempel 7:

Saldo inden salg

100.000 kr.

Solgt del (sammen med virksomhed)/salgssum

200.000 kr.

Fortjeneste

100.000 kr.

Saldo for sælger efter salg med succession

0 kr.

Saldo for køber efter køb med succession

100.000 kr.

Her findes der at kunne ske succession, idet salgssummens medtagelse på saldoen betyder, at der ved salget er en fortjeneste på 100.000 kr. Da der sker succession, bliver denne fortjeneste ikke skattepligtig.

Der findes ikke at være grundlag for, at spørgsmålet om fortjeneste eller ej, skal opgøres i relation til den forholdsmæssige andel af de samlede rettigheder omfattet af afskrivningslovens § 40C, der afstås.

Eksempel 8:

Saldo inden salg

300.000 kr.

Samlet handelsværdi af aktiver omfattet af § 40C

400.000 kr.

Solgt del (sammen med virksomhed)

200.000 kr.

Forholdsmæssig del af saldoen

150.000 kr.

Salgssum

200.000 kr.

Fortjeneste

50.000 kr.

Saldo for sælger efter salg med succession

150.000 kr.

Saldo for køber efter køb med succession

150.000 kr.

Ad 8.

Dette spørgsmål adskiller sig fra spørgsmål 7 ved, at det her alene er en faktisk del af virksomheden der sælges. Det fremgår af ordlyden af f.eks. KSL § 33 C, at denne kan anvendes ved afståelse af en "andel" af virksomheden. Tilsvarende fremgår det af pensionsbeskatningslovens § 15A, at reglerne om ophørspension kan anvendes ved afståelse af en "andel" af virksomheden.

I Ligningsrådets Bindende Forhåndsbesked 99/01-4748-00012 af 23. oktober 2001 forespurgte en landmand, om han kunne anvende reglerne om ophørspension ved salg af jord fra hans landbrugsejendom. Der påtænkte solgt 23 ha af landmandens ejendom på 34,1 ha. Ligningsrådet fandt, at landmandens delsalg af landbrugsejendommen skulle anses for en afståelse af en andel af erhvervsmæssig virksomhed.

I Ligningsrådets Bindende Forhåndsbesked 99/01-4748-00008 af 20. juni 2001 forespurgte en landmand, om han kunne anvende reglerne om ophørspension. Landbrugsejendommen var på 80,7 ha, hvoraf 7-8 ha var vådenge. Først solgtes 71,14 ha til en nabo, senere solgtes en byggegrund på 0,3 ha. Restarealet på 9,26 ha bestod herefter dels af ca. 7 ha eng, udlagt til vådenge, dels af veje mv. Desuden var der på ejendommen et smådyrskrematorium, som fortsatte efter salget af jorden. Ligningsrådet fandt, at der kunne indskydes på ophørspension på baggrund af såvel det første delsalg af jord som det efterfølgende salg af byggegrund.

I Ligningsrådets Bindende Forhåndsbesked 99/01-4748-00009 af 20. september 2001 forespurgte en landmand, om han kunne anvende reglerne om ophørspension. Han havde 2 landbrugsejendomme på henholdsvis 60 ha og 23 ha, som havde været drevet sammen. Ejendommen på 60 ha blev solgt, og efterfølgende blev ejendommen på 23 ha bortforpagtet. Ligningsrådet fandt, at salget af ejendommen på 60 ha kunne betegnes som en afståelse af en andel af landmandens erhvervsmæssige virksomhed.

Der er således ikke grundlag for at fortolke "andel" indskrænkende.

Der må formentlig tilsvarende spørgsmål 7 skulle ske direkte nedsættelse af saldoen med salgssummen, således at der kun kan ske succession, hvis saldoen dermed bliver negativ, og der derved er konstateret en fortjeneste.

Repræsentanten har i mail af 26. maj 2008 fremsendt følgende bemærkninger til SKATs høring:

Et krav om, at der skal være erhvervet vederlagsfrie betalingsrettigheder ved førstegangstildelingen på grundlag af det forpagtede areal, strider mod ordlyden af LL § 7Y, stk. 2, og forarbejderne samt baggrunden for bestemmelsen.

Efter ordlyden opstilles alene et krav vedrørende den pålydende værdi af de betalingsrettigheder, der overdrages.

Hvis SKATs krav fastholdes, vil det have uheldige konsekvenser. Repræsentanten henviser bl.a. til, at i tilfælde, hvor forpagteren ikke har kunnet søge betalingsrettigheder ved førstegangstildelingen, eksempelvis fordi der har været dyrket roser, juletræer mv. på arealet, vil forpagteren således ikke kunne levere betalingsrettigheder i henhold til forpagtningsaftalen uden skattemæssige konsekvenser efter LL § 7Y, stk. 2. Dette uanset at forpagteren i stedet er blevet tilgodeset ved at have modtaget vederlagsfrie betalingsrettigheder ved førstegangstildelingen på baggrund af sine andre ejede arealer, hvilket han ikke ville have kunnet, hvis der havde været roser mv. på disse arealer. Denne situation er ligeså urimelig overfor bortforpagter som situationen, hvor forpagteren rent faktisk har kunnet søge på det forpagtede areal, idet bortforpagteren i begge situationer uforskyldt har været forhindret i at søge betalingsrettigheder. Og det var netop bortforpagteren man ville tilgodesee med reglen.

Efter repræsentantens opfattelse kan der ske overdragelse efter LL § 7Y, stk. 2, i sådanne tilfælde.

SKATs indstilling og begrundelse

De relativt nye regler i AL § 40C og i LL § 7Y, stk. 2, har givet anledning til spørgsmål vedrørende forpagtningsforhold, som der ikke - i hvert fald udtrykkeligt - er taget stilling til i bestemmelserne eller disses forarbejder.

AL § 40C omhandler landbrugets betalingsrettigheder. LL § 7Y, stk. 2, omhandler den såkaldte forpagterregel, hvorefter en forpagter - uden skattemæssige konsekvenser for forpagter og bortforpagter - vederlagsfrit kan levere betalingsrettigheder til bortforpagter, hvis nærmere betingelser er opfyldt.

For at få støtte efter enkeltbetalingsordningen (EU landbrugsstøtte) skal landbrugere bl.a. have betalingsrettigheder og råde over et støtteberettiget landbrugsareal. Betalingsrettighederne blev vederlagsfrit tildelt én gang for alle i 2005 ved den såkaldte "førstegangstildeling". De kan efterfølgende bl.a. overdrages til en anden landbruger.

Modtagerne blev ikke beskattet af de vederlagsfrie betalingsrettigheder fra førstegangstildelingen, jf. LL § 7Y, stk. 1.

Efter den bagvedliggende EU-forordning tilfaldt betalingsrettighederne den, som drev jorden. Det vil sige, at i tilfælde hvor ejeren af jorden havde bortforpagtet denne på tildelingstidspunktet i 2005, tilfaldt betalingsrettighederne forpagteren.

Derfor blev der i mange tilfælde indgået aftale om, at forpagteren vederlagsfrit skal levere betalingsrettigheder til bortforpagteren senest ved forpagtningsaftalens ophør. For at undgå skattemæssige barrierer for hensigtsmæssige overdragelser af betalingsrettigheder fra forpagteren til bortforpagteren blev reglen i LL § 7Y, stk. 2, indført som en overgangsordning for forpagtningsaftaler, der blev indgået før 1. januar 2006. Af samme grunde gælder reglerne også vedrørende aftaler indgået før 1. januar 2006, hvor forpagteren (primære forpagter) videreforgatter ejendommen til en anden landbruger (sekundær forpagter).

Efter LL § 7Y, stk. 2, kan en forpagter således overdrage betalingsrettigheder med en pålydende værdi højst svarende til værdien af betalingsrettigheder, som forpagteren har fået tildelt ved førstegangstildelingen, til bortforpagteren uden skattemæssige konsekvenser for forpagteren og bortforpagteren. Det er dog betinget af, at forpagtningsaftalen er indgået inden den 1. januar 2006, og at overdragelsen er vederlagsfri jf. afskrivningslovens (AL) § 40C. Ved aftaler indgået inden den 1. januar 2006, hvor forpagteren (primære forpagter) har forpagtet ejendommen videre til en anden landbruger (sekundær forpagter), finder reglerne tilsvarende anvendelse ved overdragelse af betalingsrettigheder fra den sekundære forpagter til den primære forpagter.

Ad spørgsmål 1

Vil den nye ejer/forpagter kunne levere betalingsrettigheder til bortforpagteren ved forpagtningsaftalens ophør, efter LL § 7Y, stk. 2?

LL § 7Y, stk. 2, blev indført som en overgangs-/undtagelsesbestemmelse efter anmodning fra Dansk Landbrug.

Ifølge forarbejderne til LL § 7Y, stk. 2, er baggrunden for bestemmelsens indførelse at betalingsrettighederne efter den bagvedliggende EU-forordning tilfaldt den, som drev jorden ved førstegangstildelingen i 2005. I de tilfælde hvor jorden var bortforpagtet i 2005, var det således forpagteren, der vederlagsfrit fik tildelt de betalingsrettigheder, som den forpagtede jord berettigede til. Disse forpagtere kan beholde betalingsrettighederne efter forpagtningsaftalens ophør.

Dansk Landbrug oplyste, at der i mange tilfælde var et ønske om, at der i forpagtningsforhold blev indgået aftale om, at forpagteren skal levere betalingsrettighederne til bortforpagteren uden betaling.

For at undgå skattemæssige barrierer for hensigtsmæssige overdragelser af betalingsrettigheder fra forpagteren til bortforpagteren blev reglen i LL § 7Y, stk. 2, indført som en overgangsordning for forpagtningsaftaler, der blev indgået før 1. januar 2006.

Af samme grunde gælder reglerne også vedrørende aftaler indgået før 1. januar 2006, hvor forpagteren (primære forpagter) videreforgatter ejendommen til en anden landbruger (sekundær forpagter).

Det er SKATs opfattelse, at LL § 7Y, stk. 2, er en udtømmende undtagelsesbestemmelse, hvorfor bestemmelsen skal fortolkes indskrænkende. Det betyder, at det kun er de nævnte situationer, som er omfattet af reglen.

Ordlyden af LL § 7Y, stk. 2, 1. punktum, "En forpagter, som har indgået forpagtningsaftale inden den 1. januar 2006" må efter naturlig sproglig forståelse indebære, at det er den forpagter som har indgået forpagtningsaftalen inden 1. januar 2006, som er omfattet af reglen.

Forpagtningsaftalen mellem X og bortforpagterne er indgået før den 1. januar 2006, og det fremgår af aftalen, at X vederlagsfrit skal levere betalingsrettigheder til bortforpagterne ved forpagtningsaftalens ophør.

Den nye ejer af X's landbrugsvirksomhed vil indtræde i den oprindelige forpagtningsaftale mellem X og bortforpagterne Y og Z efter den 31. december 2005. Således vil den nye forpagter ikke have indgået forpagtningsaftale inden den 1. januar 2006.

Ydermere taler det imod anvendelsen af regelen i LL § 7Y, stk. 2, 1. punktum, at køberen af forpagters virksomhed ikke har modtaget vederlagsfrie betalingsrettigheder på grundlag af det forpagtede areal ved førstegangstildelingen i 2005, men har købt dem af forpagteren. Reglens indførelse skyldes jo ifølge forarbejderne, at forpagteren vederlagsfrit fik tildelt de betalingsrettigheder, som den forpagtede jord berettigede til (SKATs fremhævelse). Der må derfor indlægges et krav om, at den forpagter der kan levere vederlagsfrie betalingsrettigheder til bortforpagteren efter LL § 7Y, stk. 2, har modtaget betalingsrettigheder ved førstegangstildelingen i 2005 på grundlag af det forpagtede areal.

Derfor kan en sådan overdragelse ikke finde sted efter LL § 7Y, stk. 2. Der er ikke herved taget stilling til de øvrige skattemæssige konsekvenser af en aftale om levering af betalingsrettigheder til bortforpagterne ved forpagtningsaftalens ophør.

SKAT indstiller derfor, at der svares nej til spørgsmål 1.

SKAT bemærker, at der efter LL § 7Y, stk. 2, ikke er noget krav om, at de betalingsrettigheder, der vederlagsfrit leveres fra forpagter til bortforpagter, skal være de samme som blev tildelt ved førstegangstildelingen på grundlag af det forpagtede areal.

Ad spørgsmål 2:

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 1, hvis den nye ejer/forpagter har fået tildelt betalingsrettigheder vederlagsfrit ved førstegangstildelingen i 2005?

For at kunne anvende reglen i LL § 7Y, stk. 2, ved levering af betalingsrettigheder til bortforpagterne ved forpagtningsaftalens ophør, skal den nye ejer have fået tildelt vederlagsfrit ved førstegangstildelingen i 2005, på grundlag af det forpagtede areal.

Som nævnt ovenfor ved besvarelsen af spørgsmål 1, har den nye ejer ikke modtaget vederlagsfrie betalingsrettigheder ved førstegangstildelingen i 2005 på grundlag af det forpagtede areal.

Det har ikke relevans for anvendelsen af LL § 7Y, stk. 2, hvis den nye ejer blev tildelt betalingsrettigheder vederlagsfrit ved førstegangstildelingen i 2005, på grundlag af et andet areal.

SKAT indstiller derfor, at der svares nej til spørgsmål 2.

SKAT bemærker, at der efter LL § 7Y, stk. 2, ikke er noget krav om, at de betalingsrettigheder, der vederlagsfrit leveres fra forpagter til bortforpagter, skal være de samme som blev tildelt ved førstegangstildelingen på grundlag af det forpagtede areal.

Ad spørgsmål 3:

Kan der ved fastsættelsen af betalingen for betalingsrettighederne - fra den nye ejer til forpagteren - tages hensyn til, at der påhviler en vederlagsfri leveringspligt til bortforpagter, ved forpagtningsaftalens ophør?

Ved handelen overdrages betalingsrettigheder fra forpagteren X til den nye ejer. Anskaffelsessummen og afståelsessummen skal indgå på henholdsvis den nye ejers og X's saldo jf. AL § 40C, stk. 1. Opgørelsen af avancer/tab og beskatningstidspunktet følger således også af AL § 40C.

Ved salg af aktiver, der er omfattet af afskrivningsloven, skal køber og sælger i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde, foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen. Da overdragelsen af landbrugsvirksomheden også omfatter betalingsrettigheder, skal fordelingen omfatte disse aktiver, jævnfør AL § 45, stk. 2.

Fordelingen af salgssummen vedrørende de overtagne betalingsrettigheder skal svare til den reelle værdi i handelen.

Det forhold, at der påhviler en vederlagsfri leveringspligt til bortforpagter ved forpagtningsaftalens ophør, vil utvivlsomt påvirke handelsværdien af de berørte betalingsrettigheder.

SKAT indstiller derfor, at der svares ja til spørgsmål 3.

Ad spørgsmål 4-8:

Indledningsvis bemærkes, at der ikke ved besvarelsen af spørgsmål 4-8 tages stilling til hvorvidt betingelserne for succession efter KSL § 33 C er opfyldt i den konkrete sag.

Ad spørgsmål 4:

Vil det ændre på svaret i spørgsmål 1, hvis overdragelse af landbrugsvirksomheden og betalingsrettigheder er sket med succession efter KSL § 33 C?

Ordlyden af AL § 40C og LL § 7Y, stk. 2, omtaler ikke udtrykkeligt spørgsmålet.

Ifølge forarbejderne til lov nr. 1386 af 20. december 2004 (L 28, 2004-2005, 1. samling), hvorved AL § 40C og LL § 7 Y, stk. 2, blev indført, er fortjenester ved salg af betalingsrettigheder omfattet af de almindelige regler om succession ved familiehandler og handler til nære medarbejdere, jf. KSL § 33 C.

Det må således antages, at der kan succederes efter KSL § 33 C i saldoen efter AL § 40C.

AL § 40C, stk. 4, beskriver udtrykkeligt hvorledes betalingsrettigheder leveret efter LL § 7Y, stk. 2, skal påvirke saldoen, og dermed i sidste ende fortjenesten. Det må derfor antages at kræve særlige holdepunkter, hvis der ikke skulle kunne succederes efter KSL § 33 C i retten til at levere betalingsrettigheder vederlagsfrit til bortforpagter efter LL § 7Y, stk. 2.

Der ses ikke at være sådanne holdepunkter i AL § 40C eller forarbejderne til bestemmelsen.

Retstilstanden må derfor anses for at være således, at hvis der i øvrigt kan succederes i landbrugsvirksomheden efter KSL 33 C, så kan der også succederes i saldoen efter AL § 40C, herunder i retten til at levere betalingsrettigheder vederlagsfrit til bortforpagter efter LL § 7Y, stk. 2.

SKAT indstiller derfor, at der svares ja til spørgsmål 4.

Ad spørgsmål 5:

Vil det være saldoens størrelse på salgstidspunktet fratrasket salgssummen for betalingsrettigheder, der er afgørende for, om der kan ske succession efter KSL § 33 C i saldoen efter afskrivningslovens § 40C?

Det er en betingelse for succession efter KSL § 33 C, at der på overdragelsestidspunktet foreligger en fortjeneste på de aktuelle aktiver. (Betænkning nr. 1374 af august 1999 om generationsskifte, side 141).

Det er derfor af afgørende betydning for successionsadgangen, at der konstateres en fortjeneste på saldoen efter AL § 40C ved overdragelse af betalingsrettigheder med succession.

Når der succederes i hele virksomheden, og alle betalingsrettighederne overdrages, skal vederlaget for betalingsrettighederne således overstige værdien af sælgers saldo. Det relevante tidspunkt for denne opgørelse er som anført ovenfor overdragelsestidspunktet.

Det er derfor ikke relevant i forhold til denne opgørelse, hvorvidt sælgeren senere samme år måtte erhverve betalingsrettigheder.

SKAT indstiller, at der svares ja til spørgsmål 5.

Eksempel:

(Værdier/tal i eksemplet er fiktive)

Landbrugsvirksomheden og betalingsrettigheder overdrages med succession.

Sælgeren har primo i år 1 en saldo vedrørende afskrivningslovens § 40C på 200.000 kr.

Den 1. juli i år 1 overdrages alle betalingsrettighederne med succession for 220.000 kr.

Der konstateres en fortjeneste på 20.000 kr. på overdragelsestidspunktet, hvorfor der kan succederes.

Køberens saldo er herefter på 200.000 kr. medens sælgers saldo er på 0 kr., da der jo succederes, således at sælger ikke beskattes af fortjenesten jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2.

Hvis sælgeren den 1. september i år 1 erhverver betalingsrettigheder for 100.000 kr., vil sælgers saldo udgøre 100.000 kr. ultimo i år 1.

Ad spørgsmål 6:

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 4 og 5, hvis det er en ideel andel af virksomheden der overdrages?

Adgangen til at succedere efter KSL § 33 C forudsætter, at der sker virksomhedsoverdragelse, enten ved at hele virksomheden overdrages, eller ved at en ideel andel af hele virksomheden overdrages. Der kan ikke succederes, hvis det kun er enkelte af virksomhedens aktiver, der overdrages, medmindre disse aktiver i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed.

Dette må også gælde for succession i saldoen efter AL § 40C, jævnfør besvarelsen af spørgsmål 4 ovenfor.

Succederes der således i en ideel andel af landbrugsvirksomheden succederes der i en tilsvarende andel af saldoen efter AL § 40C, og betalingsrettigheder der kan leveres vederlagsfrit til bortforpagter efter LL § 7Y, stk. 2.

Der kan ikke afskrives på saldoen efter AL § 40C. Det bevirker, at saldoen ikke bliver mindre år for år, men forbliver den samme, hvis der ikke sker yderligere køb eller salg af betalingsrettigheder.

Hvis betalingsrettighederne er erhvervet ved køb, vil de indgå på saldoen efter AL § 40C med handelsværdien.

Hvis opgørelsen af hvorvidt der foreligger en fortjeneste skal ske på grundlag af den fulde saldo, kan det illustreres med følgende eksempel:

(Værdier/tal i eksemplet er fiktive)

En ideel andel på 50 % af en landbrugsvirksomhed overdrages med succession, herunder saldoen efter AL § 40C.

Sælger har købt betalingsrettigheder for 100.000 kr., derfor udgør saldoen også 100.000 kr.

Hvis der skal konstateres en fortjeneste på grundlag af den fulde saldo, skal køber således betale over 100.000 kr. for 50 % af betalingsrettighederne. Hvilket vel normalt ikke vil svare til handelsværdien for betalingsrettighederne, der jo er erhvervet af sælger til det halve (100.000 kr. for 100 %).

Succession i en ideel andel vil derfor i praksis ofte kræve, at der succederes i en ideel andel tæt på 100 %, eller at i hvert fald størstedelen af betalingsrettighederne er tildelt vederlagsfrit, og dermed indgår på saldoen med værdien 0, og ikke er købt til handelsværdi.

Det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til AL § 40C, at der skal kunne succederes i saldoen efter KSL § 33 C. Det vil derfor virke direkte i modstrid med intentionerne bag bestemmelsen, hvis opgørelsen af hvorvidt der kan konstateres en fortjeneste, skal ske på grundlag af den fulde saldo, i tilfælde hvor det ikke er hele virksomheden der overdrages.

SKAT finder derfor, ved en formålsfortolkning på grundlag af forarbejderne til AL § 40C, at der for så vidt angår spørgsmålet om saldoens opgørelse jævnfør spørgsmål 5, må gælde følgende:

Opgørelsen af om der er en fortjeneste vedrørende saldoen efter AL § 40C, skal ske på grundlag af den ideelle andel af saldoens størrelse på overdragelsestidspunktet, og ikke på grundlag af den fulde saldo.

Eksempel:

(Værdier/tal i eksemplet er fiktive)

Sælger har en saldo efter AL § 40C på 200.000 kr. på overdragelsestidspunktet.

Der overdrages en ideel andel på 50 % med succession efter KSL § 33 C.

Der vil kunne succederes, hvis købesummen for den ideelle andel er på over 100.000 kr., idet der så vil være en fortjeneste i forhold til den ideelle andel på 50 % af den fulde saldo på 200.000 kr. (200.000 kr. gange 50 % = 100.000 kr.).

Ad spørgsmål 7:

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 4 og 5, hvis det er en del af virksomheden der i sig selv udgør en virksomhed der overdrages?

Adgangen til at succedere efter KSL § 33 C forudsætter, at der sker virksomhedsoverdragelse, enten ved at hele virksomheden overdrages, eller ved at en ideel andel af hele virksomheden overdrages. Der kan ikke succederes, hvis det kun er enkelte af virksomhedens aktiver, der overdrages, medmindre disse aktiver i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed.

Dette må også gælde for succession i saldoen efter AL § 40C, jævnfør besvarelsen af spørgsmål 4 ovenfor.

Hvis den del af virksomheden der overdrages i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der ske succession efter KSL § 33 C.

Succederes der således i en andel af landbrugsvirksomheden, der i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed, succederes der i en tilsvarende forholdsmæssig andel af saldoen efter AL § 40C, og betalingsrettigheder der kan leveres vederlagsfrit til bortforpagter efter LL § 7Y, stk. 2.

For så vidt angår spørgsmålet om saldoens opgørelse jævnfør spørgsmål 5, henvises til argumentationen ovenfor under spørgsmål 6. De samme betragtninger, som ved ideel andel, gør sig gældende ved saldoens opgørelse, hvor en del af virksomheden som i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed overdrages.

SKAT finder derfor også her, ved en formålsfortolkning på grundlag af forarbejderne til AL § 40C, at der for så vidt angår spørgsmålet om saldoens opgørelse jævnfør spørgsmål 5, må gælde følgende:

Opgørelsen af om der er en fortjeneste vedrørende saldoen efter AL § 40C, skal ske på grundlag af en forholdsmæssig andel af saldoens størrelse på overdragelsestidspunktet, og ikke på grundlag af den fulde saldo. Den forholdsmæssige andel skal svare til den overtagne andel af virksomheden.

Ad spørgsmål 8:

Gør det nogen forskel ved besvarelsen af spørgsmål 4 og 5, hvis der overdrages en del af virksomheden, som ikke i sig selv udgør en virksomhed?

Adgangen til at succedere efter KSL § 33 C forudsætter, at der sker virksomhedsoverdragelse, enten ved at hele virksomheden overdrages, eller ved at en ideel andel af hele virksomheden overdrages. Der kan ikke succederes, hvis det kun er enkelte af virksomhedens aktiver, der overdrages, medmindre disse aktiver i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed.

Dette fremgår af betænkning nr. 1374 af august 1999 om generationsskifte, side 142.

Betingelserne må også gælde for succession i saldoen efter AL § 40C, jævnfør besvarelsen af spørgsmål 4 ovenfor.

Hvis der overdrages en del af virksomheden, som ikke i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der således ikke succederes efter KSL § 33 C.

Der skal foretages en konkret vurdering af, om den overtagne del af virksomheden i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed.

SKAT indstiller derfor, at der svares ja til spørgsmål 8.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Rådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode
I 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret jf. SFL § 25, stk. 1.