

Lovforslag nr. L 125. Fremsat den 4. marts 2005 af skatteministeren (Kristian Jensen)

Forslag

til

Lov om ændring af afskrivningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og tonnageskatteloven (Beskatning ved afståelse af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler samt entreprisekontrakter. Beskatning ved afståelse af skibe og andre driftsmidler, der endnu ikke er færdige til at indgå i driften af en virksomhed)

§ 1

I lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 976 af 21. september 2004, som ændret ved § 1 i lov nr. 1376 af 20. december 2004, § 1 i lov nr. 1386 af 20. december 2004 og § 1 i lov nr. 1389 af 20. december 2004, foretages følgende ændringer:

1. Før Kapitel 6 indsættes:

»Kapitel 5 a

Salg af kontrakter m.v.

§ 44 C. Sælges eller opgives retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervmæssigt, og hvorpå der, når betingelserne for afskrivning er opfyldt, kan afskrives efter kapitel 2, medregnes fortjeneste eller tab herved ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne. Fortjeneste eller tab opgøres uden hensyn til eventuel forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.

Stk. 2. Sælges et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes

erhvervmæssigt, og hvorpå der, når betingelserne for afskrivning er opfyldt, kan afskrives efter kapitel 2, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften af sælgerens virksomhed, medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer. Fortjeneste eller tab opgøres uden hensyn til eventuel forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.«

§ 2

I lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (Ejendomsavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 975 af 21. september 2004, som ændret ved § 2 i lov nr. 1386 af 20. december 2004, foretages følgende ændring:

1. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 A. Afståelse eller opgivelse af retten i henhold til kontrakt om opførelse af en bygning m.v. (entreprisekontrakt) sidestilles ved anvendelse af reglerne i denne lov med afståelse af fast ejendom. Fortjeneste eller tab ved afståelse eller opgivelse af en entreprisekontrakt opgøres som

forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne.«

§ 3

I lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteoven), jf. lovbekendtgørelse nr. 831 af 2. august 2004, foretages følgende ændringer:

1. I § 16, stk. 5, 1. pkt., ændres »stk. 4« til: »stk. 2 og 4«.

2. I § 16, stk. 5, indsættes som 3. pkt.:

»Ved anvendelsen af stk. 3 sidestilles afhændelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af nybygget tonnage, jf. 1. og 2. pkt., med afhændelse af skib.«

3. I § 18 ændres »Avancer« til: »Fortjenester«, »Avancen« til: »Fortjenesten« og »avance« til: »fortjeneste«.

4. I § 18 indsættes som stk. 2 og 3:

»Stk. 2. Afhændes eller opgives retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller et driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af

tonnageskatteordningen, medregnes fortjeneste eller tab herved ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne.

Stk. 3. Afhændes et skib eller et driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i rederiets drift, medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer.«

§ 4

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. Loven har virkning for afståelse eller opgivelse, der foretages den 4. marts 2005 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Lovforslagets formål

Skatteministeriet har identificeret nogle utilsigtede virkninger af de gældende regler for beskatning ved afståelse af retten i henhold til kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler og entreprisekontrakter. Skatteministeriet har endvidere identificeret nogle utilsigtede virkninger af de gældende regler for beskatning ved afståelse af skibe og andre driftsmidler, der er leveret til en igangværende virksomhed og bestemt til at indgå i virksomhedens drift, men endnu ikke færdiggjort i et sådant omfang, at de kan indgå i driften.

Lovforslaget har til formål at ændre reglerne, så disse utilsigtede virkninger undgås.

2. Baggrunden for lovforslaget - gældende regler

2.1. Overdragelse af kontrakter m.v. vedrørende skibe og andre driftsmidler

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked af 17. august 2004 vedrørende salg af en kontrakt om nybygning af et skib antaget, at der - når bortses fra efterbeskatning af forskudsafskrivinger på skibet - med de gældende regler ikke er hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst.

Ligningsrådet henviste herved til, at der var tale om en normal aftale om levering af et aktiv til brug i modtagerens virksomhed med en for branchen sædvanlig afleveringsfrist. Der var derfor ikke tale om en terminskontrakt omfattet af reglerne i kursgevinstloven.

Ligningsrådet henviste endvidere til, at der tidligere - frem til lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven) - fandtes en hjemmel i afskrivningsloven til beskatning ved salg af skibsbygningskontrakter.

Det var Ligningsrådets opfattelse, at spørgsmålet om beskatning ved overdragelse af kontrakten herefter måtte afgøres efter de almindelige regler i statskatteloven. Ifølge statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a,

er fortjeneste erhvervet i forbindelse med afhændelse af aktiver kun skattepligtige, hvis der er tale om næring eller spekulation. Ingen af delene var tilfældet i den foreliggende sag.

Der var derfor ikke grundlag for at medregne fortjeneste eller tab ved overdragelsen af kontrakten om nybygning af et skib til sælgerens skattepligtige indkomst.

Der har ikke tidligere været hjemmel i afskrivningsloven til at medregne fortjeneste eller tab ved overdragelse af kontrakter om levering af andre driftsmidler end skibe ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst. Der har således ikke været hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved overdragelse af kontrakter om levering af f.eks. fly eller tog. Men bortset herfra må retstilstanden antages at være den samme som ved overdragelse af kontrakter om levering af skibe.

Efter de gældende regler i afskrivningsloven medregnes fortjeneste eller tab ved afståelse af afskrivningsberettigede skibe og andre driftsmidler ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst.

Et skib eller et andet driftsmiddel anses for anskaffet i afskrivningslovens forstand, når det er

- 1) leveret til en igangværende virksomhed,
- 2) bestemt til at indgå i virksomhedens drift og
- 3) færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Hvis der ikke kan afskrives på et skib eller et andet driftsmiddel, fordi disse betingelser ikke er opfyldt, er der ikke hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved afståelse af det pågældende skib eller driftsmiddel ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst - medmindre der foreligger næring eller spekulation.

Den gældende retstilstand indebærer således, at virksomhederne, hvis der er fortjeneste, tilskyndes til at afstå kontrakten om levering af skibet eller driftsmidlet eller det leverede, men fortsat uafærdige skib eller driftsmiddel, idet fortjenesten i så fald er skattefri. Hvis der derimod er tale om tab, venter virksomheden med at afstå skibet eller driftsmidlet til det er indgået i driften, idet der i så fald er fradrag for tabet.

2.2. Overdragelse af entreprisekontrakter

Afskrivningsloven indeholder regler om afskrivning på erhvervsmæssigt benyttede bygninger og installationer og om medregning af genvundne afskrivninger eller tab ved afståelse af bygninger og installationer, hvorpå der er afskrevet.

Ejendomsavancebeskatningsloven indeholder regler om medregning af fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom. Ses bort fra de specielle regler vedrørende ejerboliger, skal fortjeneste ved afståelse af fast ejendom som udgangspunkt medregnes ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst. Tab ved afståelse af fast ejendom kan fradrages i fortjeneste ved afståelse af fast ejendom samme år og eventuelt følgende år.

Fortjeneste eller tab ved afståelse af en grund med en delvis opført bygning eller afståelse af en delvis opført bygning på lejet grund vil være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Derimod indeholder hverken afskrivningsloven eller ejendomsavancebeskatningsloven hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved afståelse af en kontrakt om opførelse af en bygning m.v. (en entreprisekontrakt) ved opgørelsen af sælgerens (bygherrens) skattepligtige indkomst. Fortjeneste eller tab ved afståelse af en sådan kontrakt vil heller ikke kunne beskattes efter kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter, idet denne lov generelt undtager aftaler vedrørende fast ejendom. Fortjeneste eller tab vil derfor alene skulle medregnes ved sælgerens (bygherrens) indkomstopgørelse efter de almindelige regler i statsskatteloven, d.v.s. hvis der foreligger næring eller spekulation.

2.3. Overdragelse af andre kontrakter

Aftaler vedrørende fast ejendom er som ovenfor nævnt undtaget fra kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter, forudsat at der ikke foreligger næring med finansielle kontrakter. Undtagelsen omfatter terminskontrakter og køberetter, herunder sædvanlige slutsedler, om overdragelse af fast ejendom som indgås af skattepligtige, der ikke har køb og salg af fast ejendom som næring. Sådanne kontrakter beskattes i stedet efter ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Afståelse af en kontrakt om køb af fast ejendom, må anses for overdragelse af fast ejendom. Det vil sige, at fortjeneste eller tab ved en sådan afståelse behandles efter reglerne om fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom.

Aftaler om hel eller delvis afståelse af en virksomhed, herunder andele af en virksomhed og interessentskabsandele, der kun kan afvikles ved en overdragelse

af virksomheden er undtaget fra kursgevinstlovens regler. Aftalen behandles i stedet efter de regler, der gælder for de underliggende aktiver.

Det er en betingelse, for at undtagelsesbestemmelsen finder anvendelse, at aftalen kun kan opfyldes ved levering, og at levering rent faktisk finder sted samt at aftalens parter forbliver de samme.

Aftaler, der ikke opfylder disse betingelser, herunder aftaler, der afstås, behandles efter kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter.

3. Lovforslagets indhold

Efter regeringens opfattelse er den gældende retstilstand vedrørende beskatning af fortjeneste eller tab ved overdragelse af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler samt entreprisekontrakter, jf. afsnit 2.1. og 2.2., ikke hensigtsmæssig.

Ligeledes kan den gældende retstilstand vedrørende beskatning af fortjeneste eller tab ved afståelse af skibe og andre driftsmidler, der er leveret til en igangværende virksomhed og bestemt til at indgå i virksomhedens drift, men endnu ikke færdiggjort i et sådant omfang, at de kan indgå i driften, jf. afsnit 2.1., ikke anses for hensigtsmæssig.

3.1. Afskrivningsloven

Det foreslås derfor, at der i afskrivningsloven indsættes hjemmel til medregning af fortjeneste eller tab ved salg eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervsmæssigt, og hvorpå der (når betingelserne for afskrivning er opfyldt) kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapitel 2, ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker.

Det foreslås, at der ligeledes indsættes hjemmel til medregning af fortjeneste eller tab ved salg af et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervsmæssigt, og hvorpå der (når betingelserne for afskrivning er opfyldt) kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapitel 2, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften af sælgerens virksomhed.

Det er, jf. afsnit 2.1., en betingelse for, at et skib eller et andet driftsmiddel kan anses for anskaffet i afskrivningslovens forstand, at det er

- 1) leveret til en igangværende virksomhed,
- 2) bestemt til at indgå i virksomhedens drift og
- 3) færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Den foreslåede bestemmelse omfatter alene fortjeneste eller tab ved salg af skibe eller andre driftsmidler, der opfylder de to første betingelser om at være leveret til en igangværende virksomhed og bestemt til at indgå i virksomhedens drift, men ikke den tredje betingelse om at være færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Bestemmelsen omfatter således f.eks. ikke den situation, hvor et skib eller et andet driftsmiddel er bestemt til at indgå i driften af en virksomhed, men hvor skibet, flyet eller driftsmidlet sælges inden virksomheden kommer i drift.

3.2. Tonnageskatteloven

Skibe og driftsmidler, der er omfattet af tonnageskatteordningen kan ikke afskrives efter reglerne i afskrivningsloven. Tonnageskatteloven indeholder derfor regler om beskatning af avancer og genvundne afskrivninger på skibe og driftsmidler omfattet af tonnageskatteordningen.

Det foreslås derfor, at der i tonnageskatteloven ind sættes hjemmel til medregning af fortjeneste eller tab ved afståelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller andet driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker.

Det foreslås, at der ligeledes indsættes hjemmel til medregning af fortjeneste eller tab ved afhændelse af et skib eller et driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i rederiets drift.

Det er tanken, at disse bestemmelser skal finde tilsvarende anvendelse for operatørselskaber, der vælger at anvende tonnageskatteordningen, jf. forslaget om ændring af tonnageskatteloven (Gennemførelse af ændrede EU-retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren) (L 95, folketingsåret 2004-05, 2. samling). Der vil blive fremsat ændringsforslag herom.

3.3. Ejendomsavancebeskatningsloven

Det foreslås, at afståelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om opførelse af en bygning m.v. (en entreprisekontrakt) ved anvendelse af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven skal sidestilles med afståelse af fast ejendom.

Bestemmelsen skal efter forslaget gælde, uanset om der er tale om en entreprisekontrakt vedrørende en bygning m.v., der skal benyttes erhvervs mæssigt og som vil kunne afskrives efter afskrivningslovens kapitel 3, en bygning m.v., der skal benyttes erhvervs mæs-

sigt, men som ikke vil kunne afskrives, eller en bygning m.v., der skal anvendes til private formål.

De foreslåede regler indebærer, at der ikke er forskel på, om en entreprisekontrakt om opførelse af en bygning afstås kort tid før, bygningen er færdig, eller den færdige bygning afstås. For så vidt angår bygninger m.v., der skal anvendes til privat brug, bemærkes i den forbindelse, at fortjeneste eller tab ved afståelse uden at (inden) bygningen har tjent som bolig for ejeren, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Bestemmelsen indebærer, at fortjeneste ved afståelse af en entreprisekontrakt altid skal medregnes ved opgørelsen af sælgerens (bygherrens) skattepligtige indkomst for det år, hvor entreprisekontrakten afstås eller opgives. Tab ved afståelse eller opgivelse af en entreprisekontrakt vil efter forslaget kunne fradrages fortjeneste ved afståelse af entreprisekontrakter og/eller faste ejendomme det samme år og eventuelt efterfølgende år. Tilsvarende vil tab ved afståelse af en fast ejendom kunne fradrages i fortjeneste ved afståelse af entreprisekontrakter og/eller faste ejendomme det samme år og eventuelt efterfølgende år.

4. Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner

Forslaget medfører, at fortjeneste og tab ved salg af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler (f.eks. fly og tog) og kontrakter om opførelse af bygninger (entreprisekontrakter) og fortjeneste og tab ved salg af skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften, skal medregnes i den skattepligtige indkomst i det år, hvori salget finder sted.

Efter gældende regler beskattes fortjeneste på kontrakter ikke, og der gives ikke fradrag for tab. Det gælder også for skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften.

I modsætning hertil beskattes fortjeneste ved salg af aktiver, som indgår i driften, og der gives fradrag for tab. Ligeledes beskattes – når bortses fra ejerboliger – fortjeneste ved salg af fast ejendom, og der gives fradrag for tab.

Det vil sige, at der med de gældende regler er formel symmetrisk ikke-beskatning ved salg af kontrakter samt skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften, og symmetrisk beskatning af skibe og andre driftsmidler, der indgår i driften, samt fast ejendom.

På denne baggrund vil der – som det er sket – reelt kunne etableres asymmetrisk beskatning ved f.eks. at

sælge gevinstgivende kontrakter skattefrit, og derefter eventuelt købe eller lease samme eller tilsvarende aktiv, hvis selskabet stadig ønsker at anvende aktivet. For tabsgivende kontrakter vil der kunne opnås fradrag for tab ved at afvente et eventuelt salg til efter, at skibet eller driftsmidlet indgår i driften.

Der foreligger ikke faste holdepunkter, som gør det muligt at kvantificere de provenumæssige konsekvenser af den hidtidige mulighed for at etablere reel asymmetrisk beskatning af fortjeneste og tab ved salg af kontrakter eller skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften. Det er dog ikke indtrykket, at der hidtil har været en systematisk udnyttelse heraf.

I det omfang den gældende beskatning fremover ville være blevet udnyttet systematisk til at etablere en asymmetrisk beskatning af fortjenester og tab på kontrakter eller skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften – hvis konjunktur- og prisudviklingen giver grundlag herfor i løbet af kontraktperioden – kunne der være blevet tale om et betydeligt utilsigtet mindreprovenu.

For så vidt at der fremover handles kontrakter, indebærer lovforslaget samlet set formentligt et mindre merprovenu, da det må formodes, at provenugevinsten fra salg af kontrakter overstiger provenutabet – rentevirkningen – forbundet med at fremrykke fradragsadgangen for tab. Der foreligger dog ikke oplysninger, som gør det muligt at skønne over størrelsen heraf.

5. Administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner

Lovforslaget skønnes ikke at have administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner.

6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

I det omfang, at der er virksomheder, som har påtænkt at sælge deres gevinstgivende kontrakter inden

leveringen, eller skibe og andre driftsmidler inden de bliver færdige til at indgå i driften, vil lovforslaget medføre, at disse virksomheder skal betale skat af fortjenesten. Omvendt vil virksomhederne ikke længere skulle vente med realisering af tab til efter levering for at opnå fradrag.

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget skønnes ikke at have administrative konsekvenser for erhvervslivet.

8. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

9. Forholdet til EU-retten

Europa-Kommissionen vil blive orienteret om den foreslåede ændring af tonnageskattebogen, idet den gældende tonnageskatteordning er notificeret for denne.

10. Høring

Lovforslaget er samtidig med fremsættelsen sendt i høring hos følgende organisationer m.v.

Advokatrådet, Amtsrådsforeningen i Danmark, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, Center for Kvalitet i Reguleringen, Danmarks Rederiforening, Dansk Byggeri, Dansk Industri, Dansk Landbrug, Den Danske Skatteborgerforening, Ejendomsforeningen Danmark, Finansrådet, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Danske Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer, Forsikring og Pension, Frederiksberg Kommune, Grundejernes Landsorganisation, Håndværksrådet, Københavns Kommune, Kommunernes Landsforening, Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Parcelhusejernes Landsorganisation, Rederiforeningen af 1895, Rederiforeningen for Mindre Skibe, Skattechefforeningen, Skatterevisorforeningen.

Samlet vurdering af lovforslagets konsekvenser

	Positive konsekvenser	Negative konsekvenser
Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner	<p>Der foreligger ikke faste holdepunkter, som gør det muligt at opgøre provenuvirkningen af den hidtidige mulighed for at etablere reel asymmetrisk beskatning af kontrakter, skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften.</p> <p>I det omfang gældende regler ville være blevet udnyttet systematisk til at etablere asymmetrisk beskatning af fortjenester og tab på kontrakter, skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften, ville der være blevet tale om et betydeligt utilsigtet mindreprovenu.</p> <p>Lovforslaget indebærer formentlig et mindre merprovenu, da det formodes, at merprovenuet fra salg af kontrakter overstiger provenutabet - rentevirkningen – forbundet med fremrykningen af fradragsadgangen for tab.</p>	
Administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner	Ingen	Ingen
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	I det omfang, at der er virksomheder, som påtænker at sælge deres kontrakter inden leveringen, eller leverede skibe og andre driftsmidler inden de er færdige til at indgå i driften, vil forslaget have en negativ virkning for disse virksomheder. Omvendt vil virksomheder ikke længere skulle vente med realisering af tab til efter levering for at få fradrag.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Europa-Kommissionen vil blive orienteret om den foreslåede ændring af tonnageskatteordningen, idet den gældende tonnageskatteordning er notificeret for denne.	

*Bemærkninger til de enkelte bestemmelser**Til § 1*

Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 2 og 3.

Det foreslås, at der indsættes et nyt kapitel i afskrivningsloven, kapitel 5 a om salg af kontrakter m.v., indeholdende en ny § 44 C.

Til stk. 1

Det foreslås, at fortjeneste eller tab ved afståelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib (en skibsbygningskontrakt) eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervsmæssigt, og hvorpå der (når betingelserne for afskrivning er opfyldt) kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapitel 2, skal medregnes ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker.

Bestemmelsen omfatter enhver afhændelse eller afståelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller et andet driftsmiddel. Det er uden betydning om salget af retten i henhold til kontrakten sker under virksomhedens almindelige drift, eller den sker i forbindelse med afhændelse, afståelse eller opgivelse af den pågældende virksomhed. Bestemmelsen omfatter også det tilfælde, hvor kontrakten ophæves, og der i den forbindelse betales eller modtages erstatning.

Bestemmelsen anvendes uden hensyn til, om der har været foretaget forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.

Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne.

Fortjeneste eller tab opgøres uden hensyn til eventuel forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.

Hvis der har været foretaget forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet, vil salget – som nu – medføre, at der skal ske efterbeskatning efter reglerne i afskrivningslovens kapitel 4 af de foretagne forskudsafskrivninger. Denne efterbeskatning skal ske uden hensyn til, om der har været fortjeneste eller tab ved afståelse af retten i henhold til kontrakten.

Til stk. 2

Det foreslås, at fortjeneste eller tab ved salg af et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervsmæssigt, og hvorpå der (når betingelserne for afskrivning er opfyldt) kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapitel 2, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften af sælgerens virksomhed, li-

geledes skal medregnes ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for salgsåret.

Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer.

Fortjeneste eller tab opgøres uden hensyn til eventuel forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.

Det er en betingelse for, at et skib eller et andet driftsmiddel kan anses for anskaffet i afskrivningslovens forstand, at det er

- 1) leveret til en igangværende virksomhed,
- 2) bestemt til at indgå i virksomhedens drift og
- 3) færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Den foreslåede bestemmelse omfatter alene fortjeneste eller tab ved salg af skibe eller andre driftsmidler, der opfylder de to første betingelser om at være leveret til en igangværende virksomhed og bestemt til at indgå i virksomhedens drift, men ikke den tredje betingelse om at være »færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften«.

Bestemmelsen omfatter således f. eks. ikke den situation, hvor et skib eller et andet driftsmiddel er bestemt til at indgå i driften af en virksomhed, men hvor skibet eller driftsmidlet sælges inden virksomheden kommer i drift.

Til § 2

Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 2 og 3.

Det foreslås, at der indsættes en ny § 1 A i ejendomsavancebeskatningsloven. Ifølge bestemmelsen sidestilles afståelse eller opgivelsen af retten i henhold til en kontrakt om opførelse af en bygning m.v. – en entreprisekontrakt – med afståelse af fast ejendom ved anvendelsen af ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til entreprisekontrakten og anskaffelsessummen for denne.

En entreprisekontrakt kan tænkes overdraget alene. En entreprisekontrakt kan også tænkes overdraget sammen med (eller i forbindelse med overdragelse af) den grund, hvorpå bygningen skal opføres, eller sammen med (eller i forbindelse med overdragelse af) grunden og/eller en delvist opført bygning.

Bestemmelsen skal efter forslaget gælde uanset om der er tale om en entreprisekontrakt vedrørende en bygning m.v., der skal benyttes erhvervsmæssigt og som vil kunne afskrives efter afskrivningslovens kapitel 3, en bygning m.v., der skal benyttes erhvervsmæs-

sigt, men som ikke vil kunne afskrives, eller en bygning m.v., der skal anvendes til private formål.

Bestemmelsen indebærer, at fortjeneste ved afståelse af en entreprisekontrakt altid skal medregnes ved opgørelsen af sælgerens (bygherrens) skattepligtige indkomst for det år, hvor entreprisekontrakten afstås eller opgives. Tab ved afståelse eller opgivelse af en entreprisekontrakt vil efter forslaget kunne fradrages i fortjeneste ved afståelse af entreprisekontrakter og/eller faste ejendomme det samme år og eventuelt efterfølgende år. Tilsvarende vil tab ved afståelse af en fast ejendom kunne fradrages i fortjeneste ved afståelse af entreprisekontrakter og/eller faste ejendomme det samme år og eventuelt efterfølgende år.

Til § 3

Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 2 og 3.

Til nr. 1 og 2

Der kan ikke foretages fradrag for afskrivninger på skibe og andre driftsmidler under tonnageskatteordningen. Skibe og andre driftsmidler, der indgår i tonnageskatteordningen, skal derfor i afskrivningsmæssig forstand udskilles fra de af rederiets aktiver, der indgår i anden virksomhed, og som fortsat kan afskrives efter de almindelige regler.

For at sikre, at skibe og andre driftsmidler under tonnageskatteordningen ikke kan afhændes uden beskatning af eventuelle avancer skal der ved overgang til tonnagebeskatning opgøres særlige overgangssaldi for de skibe og de driftsmidler, der helt eller delvist bliver omfattet af tonnageskatteordningen, jf. tonnageskatteovens § 16, stk. 1.

Når et rederi efter overgang til tonnagebeskatning erhverver skibe eller andre driftsmidler, skal anskaffelsessummen for disse opføres på særlig udligningsaldi, jf. tonnageskatteovens § 16, stk. 2. Formålet hermed er, at der skal kunne foretages en opdeling af skibe og andre driftsmidler, der er omfattet af tonnageskatteordningen, således at de skibe og andre driftsmidler, der er erhvervet før overgang til tonnagebeskatning, kan holdes adskilt fra de skibe og andre driftsmidler, der erhverves efter dette tidspunkt. Baggrunden herfor er, at der kun har kunnet foretages skattemæssige afskrivninger på de skibe og andre driftsmidler, der er erhvervet før overgangen til tonnagebeskatning. De genvundne afskrivninger, der vil kunne blive tale om at beskatte, vil udelukkende vedrøre disse skibe og andre driftsmidler.

Hvis et skib eller et andet driftsmiddel afhændes, fragår afståelsessummen den saldo, som det pågæl-

dende aktiv er omfattet af, jf. tonnageskatteovens § 16, stk. 3, 1. pkt. For skibes vedkommende kan det beløb, der fragår overgangssaldo eller udligningssaldo, dog højst udgøre det pågældende skibs anskaffelsessum tillagt udgifter til forbedringer, jf. § 16, stk. 3, 2. pkt. Begrundelsen for dette er, at hvis salgssummen for et skib overstiger anskaffelsessummen, og der således opstår en avance på skibet, vil denne avance komme til beskatning efter de almindelige regler, jf. tonnageskatteovens § 18. Hvis avancen samtidig skulle fragå rederiets overgangs- eller udligningsaldi, ville dette reducere rederiets muligheder for at udligne negative overgangssaldi, og således føre til en højere beskatning end tilslaget.

De særlige overgangssaldi og de særlige udligningsaldi nedskrives årligt efter reglerne i tonnageskatteovens § 16, stk. 3, 3. og 4. pkt.

Hvis de foretagne nedskrivninger, afhændelser eller overgang til anden anvendelse bevirker, at de særlige overgangssaldi bliver negative, vil dette beløb skulle medregnes ved rederiets skattepligtige indkomst, medmindre de negative overgangssaldi modsvares af positive udligningsaldi, jf. tonnageskatteovens § 16, stk. 4. Modsvares negative overgangssaldi kun delvis af positive udligningsaldi, kommer forskelsbeløbet til beskatning.

Ifølge § 16, stk. 5, sidestilles ved anvendelsen af stk. 4 indgåelse af bindende kontrakt om levering af nybygget tonnage inden for højst tre år med erhvervelse af skib. Det er en betingelse, at kontrakt indgås senest ved udgangen af det følgende indkomstår, og at den pågældende tonnage anvendes i tonnageskatteordningen.

Det foreslås præciseret, at indgåelse af bindende kontrakt om levering af et skib i relation til bestemmelsen i § 16, stk. 2, anses som køb af et skib, jf. ændringen under nr. 1, og at afhændelse eller opgivelse af en sådan kontrakt i relation til bestemmelsen i § 16, stk. 3, anses som afhændelse af et skib.

Til nr. 3

Ændringerne er rent sproglige.

Til nr. 4

Skibe og driftsmidler, der er omfattet af tonnageskatteordningen kan ikke afskrives efter reglerne i afskrivningsloven. Tonnageskatteoven indeholder derfor regler i §§ 16 og 18 om beskatning af fortjenester og genvundne afskrivninger på skibe og driftsmidler omfattet af tonnageskatteordningen, jf. ovenfor under nr. 1 og 2.

Ifølge tonnageskatteovens § 18 (stk. 1) medregnes fortjeneste på skibe, som helt eller delvis omfattes af

tonnageskatteordningen, i rederiets skattepligtige indkomst efter de almindelige regler. Fortjenesten opgøres for hvert enkelt skib som forskellen mellem salgssummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer. Ved opgørelsen af den samlede fortjeneste, som kommer til beskatning i et indkomstår, fragår tab på skibe, der såvel erhverves som afhændes inden for det samme indkomstår.

Efter forslaget indsættes nye stk. 2 og 3 i § 18.

Til stk. 2

Det foreslås, at fortjeneste eller tab ved afståelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller andet driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, skal medregnes ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker.

Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne.

Til stk. 3

Det foreslås, at fortjeneste eller tab ved afhændelse af et skib eller et driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i rederiets drift, skal medregnes ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker.

Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem salgssummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer.

Til § 4

Til stk. 1

Det foreslås, at loven skal træde i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Til stk. 2

Forslaget medfører, at fortjeneste og tab ved salg af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler (f.eks. fly og tog) og kontrakter om opførelse af byg-

ninger (entreprisekontrakter) og fortjeneste og tab ved salg af skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften, skal medregnes i den skattepligtige indkomst i det år, hvori salget finder sted.

Efter gældende regler beskattes fortjeneste på kontrakter ikke, og der gives ikke fradrag for tab. Det gælder også for skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften.

I modsætning hertil beskattes fortjeneste ved salg af aktiver, som indgår i driften, og der gives fradrag for tab. Ligeledes beskattes – når bortses fra ejerboliger – fortjeneste ved salg af fast ejendom, og der gives fradrag for tab.

Det vil sige, at der med de gældende regler er formel symmetrisk ikke-beskatning ved salg af kontrakter og skibe og andre driftsmidler, der er leveret, men endnu ikke færdige til at indgå i driften, og symmetrisk beskatning af skibe og andre driftsmidler, der indgår i driften, samt fast ejendom.

På denne baggrund vil der – som det er sket – reelt kunne etableres asymmetrisk beskatning ved f.eks. at sælge gevinstgivende kontrakter skattefrit, og derefter eventuelt købe eller lease samme eller tilsvarende aktiv, hvis selskabet stadig ønsker at anvende aktivet. For tabsgivende kontrakter vil der kunne opnås fradrag for tab ved at afvente et eventuelt salg til efter, at skibet eller driftsmidlet indgår i driften.

For ikke at forspilde formålet med forslaget er det nødvendigt, at der så hurtigt som muligt foretages en harmonisering af beskatningen således, at den beskrevne asymmetriske beskatning ikke længere kan etableres.

Det foreslås derfor, at loven have virkning for afståelse eller opgivelse af retten i henhold til kontrakt om levering af skibe eller andre driftsmidler og entreprisekontrakter, der foretages på fremsættelsesdagen eller senere. Ligeledes skal loven have virkning for afståelse af skibe og andre driftsmidler, som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at de kan indgå i virksomhedens drift, der foretages på fremsættelsesdagen eller senere.

Bilag 1

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

I lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 976 af 21. september 2004, som ændret ved § 1 i lov nr. 1376 af 20. december 2004, § 1 i lov nr. 1386 af 20. december 2004 og § 1 i lov nr. 1389 af 20. december 2004, foretages følgende ændringer:

1. Før Kapitel 6 indsættes:

»Kapitel 5 a

Salg af kontrakter m.v.

§ 44 C. Sælges eller opgives retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervmæssigt, og hvorpå der, når betingelserne for afskrivning er opfyldt, kan afskrives efter kapitel 2, medregnes fortjeneste eller tab herved ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne. Fortjeneste eller tab opgøres uden hensyn til eventuel forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.

Stk. 2. Sælges et skib eller et andet driftsmiddel, der udelukkende eller delvis skal benyttes erhvervmæssigt, og hvorpå der, når betingelserne for afskrivning er opfyldt, kan afskrives efter kapitel 2, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften af sælgerens virksomhed, medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer. Fortjeneste eller tab opgøres uden hensyn til eventuel forskudsafskrivning på skibet eller driftsmidlet.«

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 2

I lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (Ejendomsavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 975 af 21. september 2004, som ændret ved § 2 i lov nr. 1386 af 20. december 2004, foretages følgende ændring:

1. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 A. Afståelse eller opgivelse af retten i henhold til kontrakt om opførelse af en bygning m.v. (entreprisekontrakt) sidestilles ved anvendelse af reglerne i denne lov med afståelse af fast ejendom. Fortjeneste eller tab ved afståelse eller opgivelse af en entreprisekontrakt opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne.«

§ 3

I lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteoven), jf. lovbekendtgørelse nr. 831 af 2. august 2004, foretages følgende ændringer:

1. I § 16, stk. 5, 1. pkt., ændres »stk. 4« til: »stk. 2 og 4«.

2. I § 16, stk. 5, indsættes som 3. pkt.:

»Ved anvendelsen af stk. 3 sidestilles afhændelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af nybygget tonnage, jf. 1. og 2. pkt., med afhændelse af skib.«

3. I § 18 ændres »Avancer« til: »Fortjenester«, »Avancen« til: »Fortjenesten« og »avance« til: »fortjeneste«.

§ 16. ---

Stk. 5. Ved anvendelsen af stk. 4 sidestilles indgåelse af bindende kontrakt om levering af nybygget tonnage inden for højst tre år med erhvervelse af skib. Det er en betingelse, at kontrakt indgås senest ved udgangen af det følgende indkomstår, og at den pågældende tonnage anvendes i tonnageskatteordningen.

§ 18. Avancer ved afhændelse af skibe, der helt eller delvis omfattes af tonnageskatteordningen, medregnes i rederiets skattepligtige indkomst. Avancen opgøres for hvert enkelt skib som forskellen mellem salgssummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer. Ved opgørelsen af den samlede avance, som kommer til beskatning i et indkomstår, fragår tab på skibe, der såvel erhverves som afhændes inden for det samme indkomstår.

Bilag til f. t. l. vedr. afskrivningsloven m.v.

Gældende formulering

Lovforslaget

4. I § 18 indsættes som stk. 2 og 3:

»Stk. 2. Afhændes eller opgives retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib eller et driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, medregnes fortjeneste eller tab herved ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen for retten i henhold til kontrakten og anskaffelsessummen for denne.

Stk. 3. Afhændes et skib eller et driftsmiddel, der helt eller delvis skal omfattes af tonnageskatteordningen, men som endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i rederiets drift, medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af rederiets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer.«

Til lovforslag nr. L 125. Skriftlig fremsættelse (4. marts 2005)

Skatteministeren (Kristian Jensen):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og tonnageskatteloven (Beskatning ved afståelse af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler samt entreprisekontrakter. Beskatning ved afståelse af skibe og andre driftsmidler, der endnu ikke er færdige til at indgå i driften af en virksomhed)

(Lovforslag nr. L 125).

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked af 17. august 2004 vedrørende salg af en kontrakt om nybygning af et skib antaget, at der – når bortses fra efterbeskatning af forskudsafskrivninger på skibet – med de gældende regler ikke er hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst. Retstilstanden er den samme for så vidt angår kontrakter om levering af andre driftsmidler og entreprisekontrakter.

Med de gældende regler er der således ikke hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved afståelse af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler, f.eks. fly eller tog, eller kontrakter om opførelse af bygninger (entreprisekontrakter). Der er heller ikke hjemmel til at beskatte skibe eller andre driftsmidler, der er leveret til en virksomhed, men endnu ikke færdige til at indgå i driften.

Det vil sige, at afstås en kontrakt om levering af et skib eller driftsmiddel er fortjenesten ikke skattepligtig og tab ikke fradragsberettiget. Afstås skibet eller driftsmidlet inden, det er færdigt til at indgå i driften af virksomheden, er fortjenesten heller ikke skattepligtig og tab ikke fradragsberettiget. Venter man derimod med at afstå skibet eller driftsmidlet til det er færdigt til at indgå i driften, er fortjenesten ved afståelse skattepligtig og tab fradragsberettiget.

Den gældende retstilstand indebærer således, at virksomhederne, hvis der er fortjeneste, tilskyndes til at afstå kontrakten om levering af skibet eller driftsmidlet eller det leverede, men fortsat ufærdige skib eller driftsmiddel, idet fortjenesten i så fald er skattefri. Hvis der derimod er tale om tab, venter virksomheden med at afstå skibet eller driftsmidlet til det er indgået i driften, idet der i så fald er fradrag for tabet.

Lovforslaget har til formål at ændre reglerne, så disse utilsigtede virkninger undgås.

Det foreslås, at der indføres hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved afståelse af kontrakter om levering af skibe og andre driftsmidler samt entreprisekontrakter. Det foreslås endvidere, at der indføres hjemmel til at medregne fortjeneste eller tab ved afståelse af skibe og andre driftsmidler, der endnu ikke er færdige til at indgå i driften af en virksomhed.

Idet jeg i øvrigt henviser til bemærkningerne til lovforslaget, skal jeg anbefale forslaget til tingets velvillige behandling.