



Skattefritagelse for erstatninger i BNBO

Problemstilling og proces

Departementet bad den 28. september 2020 (og med et opfølgende spørgsmål den 29. januar 2021) Miljøstyrelsen om at kontakte Skattestyrelsen omkring to spørgsmål i forbindelse med skattefritagelse for erstatninger givet efter frivillige aftaler eller påbud om ikke at sprøjte med pesticider eller gøde:

1. Kan der gives mere præcise retningslinjer for *betingelser*, der skal være opfyldt?
2. Hvilken form for *dokumentation* skal foreligge?

Bestillingen skal ses i sammenhæng med det løbende arbejde med at vejlede aktørerne i arbejdet med BNBO i perioden frem til og med 2022 (se Baggrund).

Baggrund

I tillægsaftalen af 11. januar 2019 til Pesticidstrategi 2017-21 fremgår, at kommunerne inden udgangen af 2022 skal gennemgå alle BNBO med henblik på at reducere risikoen for forurening af grundvandet fra den erhvervs-mæssige brug af pesticider. Aftalen blev senere omsat i en lov og tilhørende bekendtgørelse og suppleret med en vejledning om BNBO samt et antal FAQ.

I tillægsaftalen blev det desuden aftalt, at kommunerne i så vidt omfang som muligt skulle afsøge muligheden for at lave frivillige aftaler med lodsejerne, før tiltagene blev gennemført ved påbud. Endelig blev det fastlagt, at de berørte landmænd skulle modtage fuld erstatning for deres tab.

Skattefrihed for den givne erstatning er ikke nævnt i tillægsaftalen, men er et opmærksomhedspunkt hos aktørerne i forbindelse med indgåelse af de frivillige aftaler, som er omdrejningspunktet for tillægsaftalens fase 1. En eventuel fase 2 er aftalt at omfatte lovbestemte restriktioner og en kompensation frem for erstatning.

Emnet skattefrihed blev bragt op på to seminarer om BNBO arrangeret af DANVA og Envina i september 2020. På seminarerne blev der efterspurgt yderligere vejledning end den, som fremgår af BNBO-vejledningen, hvor DEP har bidraget med afsnit, der beskriver sammenhængen til skatteregler samt med FAQ om de skattemæssige konsekvenser.

De skattemæssige forhold ved erstatninger er dog uden for Miljøministeriets ressort, hvorfor det er nødvendigt at referere til Skattestyrelsen eller at afvente afgørelser i form af bindende svar fra Skattestyrelsen eller Skatterådet.

Løsning

Nedenfor redegøres hver for sig for de to forhold, som DEP har anmodet MST om at kontakte Skattestyrelsen om. Skattestyrelsen har vejledende udtalt sig om praksis på området og har haft et udkast til tekst til gennemsyn.

Spørgsmål 1: Kan der gives mere præcise retningslinjer for *betingelser*, der skal være opfyldt?

Af den juridiske vejledning (<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948771&chk=216985>), som beskriver Skattestyrelsens praksis, fremgår: "Følgende betingelser skal være opfyldte på aftaletidspunktet, for at en overdragelse kan anses for sket i en ekspropriationssituation:

1. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til formålet
2. På aftaletidspunktet skal det kunne påregnes (stå klart), at ekspropriationen vil ske i mangel af frivillig aftale, dvs. at den eksproprierende myndighed skal vise vilje til at ekspropriere. Der skal være ekspropriationsrealitet."

For så vidt angår det angivne *aftaletidspunkt* er der tale om tidspunktet for indgåelse af aftalen. Det betyder i praksis, at en forhandling om en frivillig aftale godt kan være påbegyndt, *før* de to betingelser er opfyldt, blot aftalen ikke er endeligt indgået (fx med underskrifter). Der er eksempler på aftaler, hvor skattemyndighederne har afvist skattefrihed, fordi aftalen allerede var indgået, også selvom myndighederne efterfølgende viste vilje til ekspropriation.

Betingelse 1 'Ekspropriationshjemmel'

Ekspropriationshjemmelen kan være miljøbeskyttelseslovens § 24 eller § 26 a¹, jævnfør Miljøministeriet som ressortministerie for Miljøbeskyttelsesloven.

For så vidt angår miljøbeskyttelseslovens § 24 skal det bemærkes, at Skattestyrelsen i forbindelse med behandlingen i det bindende svar SKM2014.423SR har spurgt Miljøministeriet, om bestemmelsen i Miljøbeskyttelseslovens § 24 er en ekspropriationsbestemmelse. Miljøministeriet videresendte forespørgslen til den daværende Naturstyrelsen.

Styrelsen svarede følgende i deres vejledende udtalelse (uddrag):

"På baggrund af bestemmelsens forarbejder helt tilbage fra vandforsyningsloven af 1926, og videre frem, er det Naturstyrelsens vurdering, at miljøbeskyttelseslovens § 24 indeholder hjemmel til ekspropriative indgreb, der har til formål at forebygge forurening af bestående eller fremtidige almene vandforsyningsanlæg.

I visse tilfælde vil erstatning for indgreb efter miljøbeskyttelseslovens § 24 udgøre en egentlig ekspropriationserstatning.

Ikke alle indgreb omfattet af bestemmelsen vil imidlertid udgøre ekspropriation i grundlovens forstand. I andre tilfælde vil der således være tale om en billighedserstatning. Spørgsmålet vedrører grænserne mellem erstatningsfri regulering og ekspropriation.

¹ Jævnfør miljøbeskyttelseslovens § 24 kan kommunalbestyrelsen give påbud eller nedlægge forbud for at undgå fare for forurening af bestående eller fremtidige vandindvindingsanlæg til indvinding af grundvand. Jævnfør miljøbeskyttelseslovens § 26 a kan kommunalbestyrelsen pålægge rådighedsindskrænkninger eller andre foranstaltninger, som er nødvendige for at sikre nuværende eller fremtidige drikkevandsinteresser mod forurening med nitrat eller pesticider. For at kunne bruge § 26 skal der være en vedtaget indsatsplan for området, og det skal forinden være afklaret, at der ikke kan gennemføres en (frivillig) aftale på rimelige vilkår.

Spørgsmålet må derfor afgøres konkret - ikke ud fra en tolkning af miljøbeskyttelsesloven, men ud fra en vurdering af, om der er tale om et indgreb omfattet af grundlovens § 73."

I SKM2014.423 vurderede Skattestyrelsen i indstillingen, at der var en pligt til at betale ekspropriationserstatning efter miljøbeskyttelseslovens § 63, da der er tale om et påbud, som hindrer en ellers lovlig anvendelse af ejendommen. Skatterådet traf afgørelse i overensstemmelse med indstillingen.

Skatterådet fandt også i SKM2015.436.SR, at erstatning udbetalt efter miljøbeskyttelseslovens § 24 i denne konkrete sag var en ekspropriationserstatning.

I SKM2014.423SR udtalte Skatterådet, at miljøbeskyttelseslovens § 24 giver hjemmel til at nedlægge et forbud, men ikke til at overtage ejendommen.

Efter ekspropriationsproceslovens § 16, stk. 1 og 3, kan ejeren kræve en restejendom eller et afskåret areal overtaget, hvis restejendommen eller arealet er så småt eller så uhensigtsmæssigt udformet, at det ikke kan udnyttes på rimelig måde. Dette gælder selvom restejendommen ikke er omfattet af ekspropriationsgrundlaget. Overtagelsen betragtes i disse tilfælde som en del af ekspropriationen, og fortjenesten opnået ved modtagelse af erstatningen herfor er således skattefri.

Ekspropriationsproceslovens § 16 kan muligvis give hjemmel til at overtage ejendomsretten til en del eller hele ejendommen, såfremt betingelserne i denne bestemmelse konkret er opfyldt.

Ekspropriationsprocesloven henhører under Trafikministeriets ressort. En vurdering af om en konkret overdragelse efter miljøbeskyttelseslovens § 24 er omfattet af bestemmelsen, henhører ikke under Skattestyrelsens kompetence.

Såfremt der er en pligt til at overtage hele ejendommen med hjemmel i vejlovens § 104/ekspropriationsproceslovens § 16, vil fortjenesten være skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11. Det er således op til skatteyder, at dokumentere, at en ekspropriation efter miljøbeskyttelsesloven konkret er så omfattende, at ekspropriationen er omfattet af ekspropriationsproceslovens § 16.

Skatterådet har også i SKM2008.437.SR taget stilling til den skattemæssige behandling af erstatninger for pålæg af dyrkningsbegrænsning i areal i kildepladszone i miljøbeskyttelsesloven.

En ejer kunne i dette tilfælde modtage en erstatningssum skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11 efter pålæg om dyrkningsbegrænsning på sin landbrugsejendom ved gennemførelse af en spildevandsplan. Skattefriheden gjaldt for arealet i delindsatsplanens område benævnt "kildepladszone", mens der ikke var hjemmel i loven til skattefritagelse for området, der lå i "sårbar nærzone"².

Skattefriheden omfattede ikke den del af erstatningen, som blev ydet som strukturerstatning for nedgang i udnyttelsesmuligheden for jorden. For så vidt angik erstatning for beplantning, afhang skattefriheden af, om der var fradrag for udgifter til beplantning.

² Miljøstyrelsen skal præcisere, at 'sårbar nærzone' ikke er en områdetype, der fremgår af lovgivningen, men i eksemplet fremgår af den nævnte delindsatsplan. Eksemplet er derfor først og fremmest relevant til at illustrere, hvordan forskellige områder inden for samme aftale kan have forskellig skattemæssig status.

Betingelse 2 'Ekspropriationsrealitet'

Der skal fra den ansvarlige myndigheds – i forbindelse med BNBO-kommunens – side vises vilje til at ekspropriere, og det skal ske på en måde, så der ikke er tvivl om, hvilke arealer der er omfattet.

I forhold til kommunernes arbejde i BNBO frem mod 2022 vil de omfattede arealer være de BNBO eller dele af BNBO, hvor kommunen efter en risikovurdering har vurderet, at der er behov for en specifik indsats. Der kan dog også være tale om arealer udenfor BNBO, da hjemlen til at bruge § 24 og § 26 a ikke kun er begrænset til BNBO. Hvis der medtages arealer udenfor BNBO, skal der også for disse være identificeret et behov for indsats.

I det bindende svar SKM2011.343.SR afgjorde Skatterådet, at kommunalbestyrelsen skulle vise vilje til ekspropriation. Det var ikke tilstrækkeligt, at en kommunes teknik- og miljøudvalg viste vilje til ekspropriation³.

Hvis der som en del af forhandlingen af en frivillig aftale aftales at lade arealer *uden for* de områder, hvor der er vist vilje til ekspropriation, indgå, er der ikke vist ekspropriationsrealitet, og det er derfor afhængig af konkrete forhold, hvorvidt der også kan ske skattefrihed for disse arealer. Jævnfør vejlovens § 104, som også ligger til grund for forskellige særlovgivninger, derunder miljøbeskyttelsesloven, kan både lodsejer og myndighed under specificerede forhold kræve overtagelse af hele ejendommen (den såkaldte *ekstensionsret*). Denne kan fx bruges, hvis det skønnes, at ejendommen efter restriktionerne ikke mere kan udnyttes på rimelig vis. I det bindende svar SKM.2020.92.SR blev det afgjort, at også et areal overtaget ved ekstension blev betragtet som en del af ekspropriationen og dermed skattefrit. Da ordlyden af Vejlovens bestemmelser henviser til, at ejendommen skal overtages, er det Skattestyrelsens umiddelbare vurdering, at bestemmelser, hvor myndighederne alene kan nedlægge påbud, ikke vil være tilstrækkelige, til at vejlovens § 104 /ekspropriationsproceslovens § 16 finder anvendelse.

Ekspropriationsproceslovens og vejlovens bestemmelse henhører under Trafikministeriets ressort.

Spørgsmål 2: Hvilken dokumentation skal foreligge?

Hvis det ønskes, kan der anmodes om et bindende svar hos skattemyndighederne. Indgåelse af en frivillig aftale behøver ikke afvente et bindende svar, idet et forbehold kan indskrives i den frivillige aftale.

Det er hensigtsmæssigt at indsende følgende dokumentation ved anmodningen:

³ Spørgsmålet om delegation er også behandlet i andre sammenhænge. Det fremgår således af Økonomi- og Indenrigsministeriets vejledende udtalelse nr. 1214 fra 25. oktober 2012, omhandlende vejloven, at det er Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse, at kompetencen til at træffe ekspropriationsbeslutninger i ekspropriationssager efter vejloven som udgangspunkt frit kan delegeres til stående udvalg, med mindre særlige forhold gør sig gældende, og at dette udgangspunkt alene gælder for delegation af ekspropriationsbeslutninger efter vejloven til kommunale udvalg. Om dette udgangspunkt i konkrete tilfælde må fraviges i forhold til stående udvalg må afgøres på baggrund af de konkrete omstændigheder i den pågældende sag. Af udtalelsen fremgår også, at det er Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse, at det ikke vil være i overensstemmelse med vejloven, hvis det delegeres til den kommunale forvaltning at træffe beslutning om ekspropriation efter vejloven.

- Dokumentation for kommunalbestyrelsens beslutning om at ekspropriere, hvis ikke en frivillig aftale kan indgås⁴.
- Præcisering af hvilke arealer, der er tale om.
- Andet materiale, der er relevant i den konkrete sag.

Skattestyrelsen kan indhente flere oplysninger under sagsbehandlingen, såfremt sagen ikke skønnes fuldt oplyst.

Afsender for anmodning om bindende svar

En anmodning om bindende svar kan indsendes af den lodsejer, som de skattemæssige forhold omhandler. Der kan også indsendes på vegne af en lodsejer eller flere lodsejere. Hvis ikke aftalen er indgået, men alene påtænkt (det vil sige før aftalen er endeligt indgået) kan anmodning om bindende svar også sendes ind af den anden part i forhandlingen (det vil i forbindelse med BNBO være kommune eller vandforsyning).

Der kan som udgangspunkt ikke anmodes om bindende svar for flere aftaler samtidig. Dette vil formentlig kun være muligt, hvis der er tale om samme aftaletekst og samme faktiske forhold i øvrigt – herunder fysiske forhold hos lodsejeren, der har betydning for svaret. Dette skyldes, at der ellers kan blive problemer med overholdelse af Skattestyrelsens tavshedspligt.

Proceduren for anmodning om bindende svar fremgår af Skattestyrelsens hjemmeside (<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242235>). Et bindende svar koster 400 kr., og et svar gives normalt inden for 3-6 måneder. Hvis sagen er principiel, er det Skatterådet, der giver det bindende svar. Skatterådet giver almindeligvis svar inden for 5-6 måneder. Der skal betales gebyr for hver anmodning om bindende svar.

En anmodning kan indsendes via brev eller en digital løsning på Skattestyrelsens hjemmeside.

Skattestyrelsen anbefaler, at der indsendes anmodninger på konkrete aftaler, der kan fungere som prøvesager for efterfølgende anmodninger, som dermed vil kunne behandles hurtigere, hvis de er sammenlignelige. En principiel prøvesag vil typisk blive behandlet af Skatterådet, mens de efterfølgende sager bliver behandlet af Skattestyrelsens lokale enheder, hvor sagsbehandlingstiden som nævnt normalt er kortere.

⁴ Skattestyrelsen stiller ikke formkrav til dokumentation, men har i en konkret sag (SKM2006.438.SKAT) anført at 'ekspropriationsvilje f.eks. [kan] dokumenteres med en henvisning til en beslutning i kommunalbestyrelsen eller i økonomiudvalget om, at ejendommen ønskes erhvervet om nødvendigt ved ekspropriation'. Det er således denne beslutning, som skal indsendes som dokumentation.