

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9675 af 25/06/2019 (Gældende)

Fremførsel af underskud - Salg af ejendomsselskab til Pensionskasse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0004696

Fremførsel af underskud - Salg af ejendomsselskab til Pensionskasse

Skatterådet bekræftede, at der ved salg af spørgers ejendomsaktieselskab til en pensionskasse, kunne ske modregning mellem selskabets fremførbare underskud fra tidligere år og den skatteforpligtelse, der skulle opgøres efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8, ved overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A

Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 372. SR

Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at opgørelsen af skatteforpligtelsen efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8 skal reduceres med de fremførselsberettigede underskud i H1 A/S på tidspunktet for overgang til beskatning efter selskabsskattelovens (herefter "SEL") § 3 A?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 A/S (herefter H1) er et ejendomsselskab, hvor aktiverne hovedsageligt består af ejendomme. H1 påtænkes solgt til en PAL pligtig pensionskasse i løbet af de kommende år.

Ved salg til pensionskasse overgår H1 til beskatning efter SEL § 3 A. Ved overgang til beskatning efter SEL § 3 A skal ejendomsselskabet ifølge SEL § 3 A, stk. 8 opgøre en skatteforpligtelse svarende til skatteværdien af den skattepligtige fortjeneste, som ville opstå, hvis ejendomsselskabets faste ejendomme var solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen.

Der påhviler en udskudt skatteforpligtelse på ejendommene i H1, men H1 har samtidig fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder, dvs. et udskudt skatteaktiv.

Hvis ejendommene sælges under pensionskassens ejerperiode, skal H1 afregne skattebeløbet til Skattestyrelsen for det fremtidige pågældende indkomstår.

H1 ønsker derfor sikkerhed for, at den udskudte skatteforpligtelse skal opgøres under hensyntagen til de underskud, der er i H1 på tidspunktet for overgang til 3 A beskatning.

Til brug for det bindende svar kan Skatterådet lægge til grund:

- At salget af H1 sker ved en aktiehandel
- At køber er en pensionskasse, som er skattepligtig efter pensionsafkastbeskatningsloven og ikke er selskabsskattepligtig
- At H1 vil opfylde betingelserne for at være et datterejendomsselskab efter SEL § 3 A. da mindst 90% af aktiverne i selskabet består af ejendomme set gennemsnitligt over året, og efter købet af aktierne i H1 vil der kun være ejere skattepligtige efter pensionsafkastbeskatningsloven

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers forståelse, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

Når en pensionskasse køber alle aktierne i et ejendomsselskab, overgår ejendomsselskabet til beskatning efter SEL § 3 A fra og med det følgende indkomstår (indkomstår skal følge pensionskassens). Det er en betingelse, at mindst 90% af aktiverne i selskabet gennemsnitligt over året består af ejendomme, hvorfor

aktivsiden løbende skal monitoreres. Det er endvidere en betingelse at samtlige ejere af ejendomsselskaber er omfattet af SEL § 3 A.

Beskatning efter SEL § 3 A medfører en "transparensbeskatning", hvor indkomsten anses for indtjent af pensionskassen, der imidlertid er selskabsskattefritaget, og følgelig ikke betaler selskabsskat af indkomsten. Pensionskassen er imidlertid PAL pligtig af afkastet på aktierne i 3 A selskabet efter lagerprincippet.

Ved overgang til beskatning efter SEL § 3 A skal ejendomsselskabet ifølge SEL § 3 A, stk. 8, opgøre en skatteforpligtelse svarende til skatteværdien af den skattepligtige fortjeneste, som ville opstå, hvis ejendomsselskabets faste ejendomme var solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen. Hvis ejendommene sælges under pensionskassens ejerperiode, skal ejendomsselskabet afregne skattebeløbet til Skattestyrelsen for det fremtidige pågældende indkomstår.

Bestemmelsen blev indført med § 8 i lov nr. 1534 af 19. december 2007, og den har virkning for selskaber, der overgår til beskatning efter SEL § 3 A med virkning for indkomståret 2007 eller senere indkomstår.

Bestemmelsen blev indført for at undgå, at skattepligtig avance på ejendomme i ejendomsselskaber bliver gjort skattefri ved salg af aktierne til en pensionskasse, idet en pensionskasse er fritaget for selskabsskat.

Ordlyden af bestemmelsen i SEL § 3 A, stk. 8, tager ikke eksplicit stilling til, hvordan skatteforpligtelsen nærmere skal opgøres, herunder om skattemæssige underskud i ejendomsselskabet reducerer den opgjorte skatteforpligtelse.

I Skattestyrelsens juridiske vejledning afsnit C. D. 1.3.4 er det heller ikke nærmere beskrevet, om skatteforpligtelsen skal opgøres efter fradrag af skattemæssige underskud.

I de offentliggjorte afgørelser vedrørende SEL § 3 A ses der heller ikke at være taget stilling til spørgsmålet, om den udskudte skatteforpligtelse skal reduceres med underskud i ejendomsselskabet.

Baseret på ordlyden af SEL § 3 A, stk. 8 samt formål med bestemmelsen er det vores opfattelse, at skattemæssige fremførselsberettigede underskud i H1 bør kunne anvendes til at nedsætte den udskudte skat. Dette begrundes med ordlyden af bestemmelsen:

"Når et ejendomsaktieselskab overgår til beskatning efter denne paragraf, opgøres en skatteforpligtelse svarende til skatteværdien af den skattepligtige fortjeneste, som ville opstå, hvis aktieselskabets faste ejendomme var solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen. " (uddrag)

Heraf ses, at skatteværdien af den udskudte skat skal beregnes efter et princip om at samme beskatning skal opnås, som blev ejendommen solgt af selskabet. Ved salg af ejendom i selskabet, vil underskud kunne bruges til modregne i gevinst på ejendom, hvorfor samme regler ud fra en formålsfortolkning bør gøre sig gældende her.

Fra lovforslaget som fremsat (L9 fra anden samling 2007-08) til lov nr. 1534 af 19. december 2007 anføres følgende i de specielle bemærkningerne til § 8. nr. 2:

"Efter forslaget opgøres skatteforpligtelsen som skatteværdien af den skattepligtige fortjeneste, der ville opstå, hvis ejendomsselskabet havde afhændet sine ejendomme på tidspunktet for overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. Den skattepligtige fortjeneste omfatter både genvundne afskrivninger og egentlig ejendomsavance. Skatteværdien beregnes med den selskabsskatteprocent, som gælder for det første indkomstår, hvor ejendomsselskabet omfattes af selskabsskattelovens § 3 A. "

Hverken i loven eller forarbejderne er det eksplicit nævnt, at underskud skal fratrækkes, men når det beskrives at "den skattepligtige fortjeneste, der ville opstå, hvis selskabet havde afhændet sine ejendomme" bør en naturlig følge heraf være, at hvis der er underskud i selskabet, der kan modregnes i avancen, må disse reducere den opgjorte skattepligtige fortjeneste. Hvis ikke det er tilfældet, vil underskuddene fortabes, og det er heller ikke i tråd med følgende bemærkninger fra samme afsnit i lovforslaget:

"Det er ejendomsaktieselskabet, som skal afregne skatteforpligtelsen, hvis ejendommen sælges. Skatteforpligtelsen behandles efter forslaget som et almindeligt skattebeløb og skal afregnes af selskabet på samme måde som selskaber, der ikke er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, afregner deres skat. Det betyder bl.a., at skattebeløbet kan pålægges restskattetillæg efter selskabsskattelovens § 29 B, stk. 4. "

Her beskrives det, at ejendomsaktieselskabet skal afregne skatteforpligtelsen, hvis ejendommen sælges, og skatteforpligtelsen behandles som et almindeligt skattebeløb og skal afregnes på samme måde som for almindelige selskaber. Heraf må følge at også underskud vil kunne modregnes (naturligvis efter de gældende regler om udnyttelse af fremførselsberettigede underskud) i skatteforpligtelsen. Hvis ikke, vil der blive afregnet et for højt beløb til Skattestyrelsen, og underskuddet vil de facto være tabt. Endvidere er der regler i SEL § 12 om, at fremførselsberettigede underskud skal modregnes ellers fortabes de. Set i det lys og at hensigten er at ligestille med almindelige selskabers afregning af selskabsskat, må den opgjorte skatteforpligtelse skulle opgøres under hensyntagen til, at der er underskud i H1.

På ovenstående baggrund er det vores vurdering, at den udskudte skat skal opgøres efter reduktion af de underskud, der kan fratrækkes på tidspunktet for overgangen fra selskabsskattepligt til SEL § 3 A beskatning (under hensyn til bl.a. underskudsbegrænsningsregler, og hvor meget der kan trækkes fra på tidspunktet for overgang).

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at opgørelsen af skatteforpligtelsen efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8 skal reduceres med de fremførselsberettigede underskud i H1 på tidspunktet for overgang til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.

Begrundelse

I henhold til selskabsskattelovens § 3 A, stk. 4, jf. stk. 1, anses et aktieselskab for at være skattemæssigt transparent, såfremt mindst 90 % af aktiverne i selskabet i gennemsnit for indkomståret består af fast ejendom. Det er endvidere et krav, at selskabet ejes af et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller en pensionsfond, der er skattepligtig efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2.

Såfremt betingelserne i selskabsskattelovens § 3 A er opfyldt, medfører det, at ejendomsaktieselskabet ikke beskattes selvstændigt, men at indkomsten betragtes som indtjent i samme indkomstår af det livsforsikringsselskab, den pensionskasse eller den pensionsfond, der er nærmeste direkte eller indirekte ejer af ejendomsaktieselskabet. Livsforsikringsselskaber er omfattet af skattepligten i selskabsskatteloven, hvorimod pensionsfonde og pensionskasser er fritaget for skattepligt i henhold til selskabsskatteloven. I ikke selskabsskattepligtige pensionsfonde og pensionskasser sker der således, efter indtræden i reglerne i selskabsskattelovens § 3 A, ingen selskabsbeskatning af indkomsten i ejendomsdatterselskabet, men alene pensionsafkastbeskatning efter de almindeligt gældende regler i pensionsafkastbeskatningsloven.

I tilfælde af et salg af ejendommene i selskabet efter indtræden i selskabsskattelovens § 3 A vil en eventuel fortjeneste herved blive løbende selskabsbeskattet hos livsforsikringsselskabet. For så vidt angår en pensionsfond eller en pensionskasse vil fortjenesten imidlertid ikke blive beskattet, da pensionsfonden

eller pensionskassen er undtaget fra selskabsskattepligt. Selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8 er derfor indsat med henblik på at sikre, at ejendomsavancerne på tidspunktet for overgang til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A, bliver beskattet ved ejerskab gennem en pensionsfond eller pensionskasse.

Spørger har oplyst, at H1 på tidspunktet for H1s overgang til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A har fremførbare underskud fra tidligere år.

Spørger har derfor anført, at der ved opgørelsen af skatteforpligtelsen skal indregnes et eventuelt fremførbart underskud i ejendomsaktieselskabet under hensyntagen til eventuelle fradragsbegrænsningsregler.

Det fremgår ikke klart af selve lovbestemmelsen, hvorvidt der ved opgørelsen af skatteforpligtelsen kan medregnes sådanne underskud. Lovgiver har således ikke taget konkret stilling til den pågældende situation i hverken lovbestemmelsen eller i forarbejderne.

Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 1534 af 19. december 2007 vedrørende indsættelsen af selskabsskattelovens § 3 A, at:

"Det er uhensigtsmæssigt, at grundlaget for at beskatte en ejendomsavance eller genvundne afskrivninger kan forsvinde, fordi aktierne i et ejendomsaktieselskab ejes af en pensionskasse mv., der ikke er skattepligtig. Med henblik på at forhindre dette, foreslås det, at der opgøres en skatteforpligtelse, som udløses, hvis ejendomsaktieselskabet afhænder ejendomme, mens selskabet ejes af en pensionskasse og er undergivet beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. " (Skattestyrelsens understregning)

Formålet med bestemmelsen er således at sikre, at en ellers skattepligtig avance ikke kan forsvinde. Det ses imidlertid ikke at have været hensigten, at ejendomsaktieselskaber ejet af pensionskasser og pensionsfonde skulle beskattes hårdere end de ville være blevet beskattet uden overgang til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. Tilsvarende ses det heller ikke, at de skulle beskattes hårdere end ejendomsaktieselskaber ejet af livsforsikringsselskaber.

Et livsforsikringsselskab har i henhold til selskabsskattelovens § 3 A, stk. 6 mulighed for at anvende det transparente selskabs fremførbare underskud til at modregne i aktieselskabets virksomhed i perioden, hvor selskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A. Ved ejerskab af et livsforsikringsselskab kan underskuddet således modregnes både i overskud fra den løbende drift og i skattepligtige avancer ved salg af en eller flere af ejendommene.

Hvis ejendomsselskabet fortsat var beskattet efter de almindelige selskabsbeskatningsregler, ville selskabet kunne have modregnet de fremførbare underskud i ejendomsavancerne og de genvundne afskrivninger. Ligeledes ville ejendomsselskabet kunne have modregnet de fremførbare underskud i ejendomsavancerne og de genvundne afskrivninger, såfremt ejendomsselskabets faste ejendomme faktisk var blevet solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.

Det Skattestyrelsens opfattelse, at selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8, skal ses i lyset af bestemmelsens formål.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at hensigten med formuleringen af bestemmelsens stk. 8 har været, at der skulle foretages en opgørelse af den skattepligtige fortjeneste i form af ejendomsavancer og genvundne afskrivninger på tidspunktet for overgangen på samme måde som en fraflytningsbeskatning. Ved denne opgørelse beregnes den skatteforpligtelse, som ville være opstået, hvis selskabet havde solgt dets faste ejendomme til handelsværdien på tidspunktet for overgangen.

Dette støttes af, at skattebeløbet af forpligtelsen skal opgøres i henhold til den skattesats, der gælder for det første år, hvor selskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A og ikke på det tidspunkt, hvor

ejendommene faktisk afstås. Det er således alene forfaldstidspunktet, der udskydes til salget af en eller flere af ejendommene under selskabets beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at fremførte underskud kan indregnes ved opgørelsen af skatteforpligtelsen efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8, i medfør af selskabsskattelovens § 12, stk. 2 og de gældende begrænsninger i selskabsskattelovens § 12, stk. 1.

Skattestyrelsen har ikke forholdt sig til, hvorledes underskuddet skal allokeres på tidspunktet for overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. Ej heller er der forholdt sig til den efterfølgende behandling af ikke-forbrugte underskud, såfremt ejendomsaktieselskabet igen overgår til normal selskabsbeskatning.

På baggrund heraf er det Skattestyrelsens opfattelse, at selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8 giver mulighed for at indregne fremførbare underskud for tidligere år ved opgørelsen af skatteforpligtelsen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 3 A

Stk. 1. For et aktieselskab som nævnt i § 1, stk. 1, hvis kapital i hele indkomståret fuldt ud direkte ejes af et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller en pensionsfond, der er skattepligtig efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, og hvis aktiver i gennemsnit over indkomståret for mindst 90 pct. s vedkommende består af fast ejendom, gælder reglerne i stk. 2-7. Med fuldt direkte ejerskab sidestilles fuldt indirekte ejerskab via et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller en pensionsfond, der er skattepligtig efter pensionsafkastbeskatningsloven eller et aktieselskab som nævnt i 1. pkt. En flerhed af skattepligtige efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, der udøver virksomhed på grundlag af fælles aftale, anses i denne relation for at udgøre ét selskab.

Stk. 2. Ved bedømmelsen af, om et aktieselskabs aktiver for mindst 90 pct.'s vedkommende består af fast ejendom, ses bort fra værdi af aktier i et andet aktieselskab, der fuldt ud direkte eller indirekte ejes af et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller en pensionsfond, der er skattepligtig efter pensionsafkastbeskatningsloven. I stedet inddrages aktiverne i det andet aktieselskab.

Stk. 3. Det er en betingelse, at det i stk. 1, 1. pkt., omhandlede aktieselskab har samme regnskabsår som livsforsikringsselskabet, pensionskassen eller pensionsfonden.

Stk. 4. Ejers det i stk. 1, 1. pkt., omhandlede aktieselskab fuldt ud af et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller en pensionsfond, skal indkomst, der i indkomståret er indtjent af aktieselskabet, betragtes som indtjent i samme indkomstår af det livsforsikringsselskab, den pensionskasse eller den pensionsfond, der er nærmeste direkte eller indirekte ejer af aktieselskabet. Ejers aktieselskabet fuldt ud af en flerhed af skattepligtige efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, jf. stk. 1, 3. pkt., skal en til den gennemsnitlige ejerandel svarende del af indkomst, der i indkomståret er indtjent af aktieselskabet,

betragtes som indtjent i samme indkomstår af hver af ejerne, jf. dog 3. pkt. Hvis en ejer har valgt opgørelse efter § 13 F, medregnes indkomst, der i indkomståret er indtjent af aktieselskabet, til ejerens indkomst efter § 13 F.

Stk. 5. Livsforsikringsselskabet, pensionskassen eller pensionsfonden hæfter for skatten, herunder restskat, tillæg og renter, af den indkomst, der efter stk. 4 henføres til det i stk. 1, 1. pkt., omhandlede aktieselskab, jf. dog § 31, stk. 6, og § 31 A, stk. 4, og aktieselskabet hæfter solidarisk for denne skat.

Stk. 6. Underskud i et aktieselskab som omhandlet i stk. 1, 1. pkt., der henstår uudnyttet ved overgang til beskatning efter denne paragraf, skal fradrages i medfør af § 12 i overskud af aktieselskabets virksomhed. Fradraget foretages før fradrag af underskud for det pågældende indkomstår i livsforsikringsselskabet eller andre aktieselskaber som omhandlet i stk. 1, 1. pkt.

Stk. 7. Tab i et aktieselskab som omhandlet i stk. 1, 1. pkt., der henstår uudnyttet ved overgang til beskatning efter denne paragraf, skal fradrages efter de herom gældende regler i aktieselskabets fortjeneste. Fradraget foretages før fradrag af tab for det pågældende indkomstår i livsforsikringsselskabet eller andre aktieselskaber som omhandlet i stk. 1, 1. pkt.

Stk. 8. Når et ejendomsaktieselskab overgår til beskatning efter denne paragraf, opgøres en skatteforpligtelse svarende til skatteværdien af den skattepligtige fortjeneste, som ville opstå, hvis aktieselskabets faste ejendomme var solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen. Skatteværdien beregnes med den skatteprocent, der i henhold til § 17, stk. 1, gælder for det første indkomstår med beskatning efter denne paragraf. I det omfang aktieselskabet ejes af en pensionskasse eller en pensionsfond, der ikke er skattepligtig efter denne lov, og aktieselskabet afstår fast ejendom som nævnt i 1. pkt., behandles skatteforpligtelsen som et skattebeløb, der skal betales af aktieselskabet for det pågældende indkomstår. Hvis afståelsessummen for ejendommen er mindre end handelsværdien ved overgangen til beskatning efter denne paragraf, anvendes afståelsessummen ved opgørelsen af skatteforpligtelsen. Skatteforpligtelsen bortfalder, når aktieselskabet ophører med at være omfattet af denne paragraf eller ejendommen afstås.

Selskabsskattelovens § 8

Stk. 1. Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger mv., jf. dog § 8 A, stk. 2.

(...)

Selskabsskattelovens § 12

Stk. 1. Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår efter reglerne i stk. 2 og 3.

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.

(...)

Forarbejder

De generelle bemærkninger til lovforslag nr. 9 af 2007 vedrørende selskabsskattelovens § 3 A

(...)

Der foreslås endvidere en regel, der skal hindre, at skattepligtige avancer og genvundne afskrivninger i ejendomme i ejendomsaktieselskaber kan elimineres ved salg til et ikke-skattepligtigt subjekt, eksempelvis en pensionskasse

(...)

De enkelte bemærkninger til § 8 i lovforslag nr. 9 af 2007 vedrørende selskabsskattelovens § 3 A

Selskabsskattelovens § 3 A medfører, at ejendomsdatterselskaber, der ejes af skattepligtige efter pensionsafkastbeskatningsloven (PAL), under visse betingelser anses for at være skattemæssigt transparente. Det er en betingelse for anvendelse af bestemmelsen, at der er tale om et aktieselskab, der i hele indkomståret fuldt ud direkte ejes af et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller en pensionsfond - eller en flerhed af disse. Det er desuden en betingelse, at ejendomsaktieselskabets aktiver i gennemsnit over indkomståret for mindst 90 pct.s vedkommende består af fast ejendom.

Den skattemæssige transparens indebærer, at ejendomsdatterselskabets indkomst skal betragtes som indtjent i samme indkomstår af det livsforsikringsselskab, den pensionskasse eller den pensionsfond, der er den nærmeste direkte eller indirekte ejer af selskabet. Hvis ejendomsdatterselskabet ejes af et livsforsikringsselskab, medregnes ejendomsdatterselskabets indkomst ved opgørelsen af livsforsikringsselskabets indkomst. Hvis ejendomsselskabet ejes af en pensionskasse eller en pensionsfond, der er undtaget fra skattepligt efter selskabsskatteloven, vil ejendomsselskabets indkomst også være undtaget fra skattepligt.

Selskabsskattelovens § 3 A indeholder ingen regler for behandlingen af udskudt skat, der hviler på ejendommene i aktieselskabet ved overgangen til beskatning efter bestemmelsen, og overgangen udløser ikke i sig selv nogen beskatning. Det har betydning i de tilfælde, hvor indkomsten beskattes anderledes hos den PAL-pligtige end hos ejendomsselskabet inden overgangen.

Livsforsikringsselskaber er skattepligtige efter selskabsskatteloven og er som udgangspunkt også omfattet af de almindelige regler i afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven. Livsforsikringsselskaber er imidlertid også omfattet af de særlige fradragsbegrænsningsregler. Disse regler indebærer, at værdistigninger på fast ejendom løbende begrænser selskabets fradrag for hensættelser til dækning af de forsikringsmæssige forpligtelser over for de forsikrede.

Anvendelsen af lagerprincippet betyder, at der må korrigeres i fradragsbegrænsningen, hvis fortjeneste er skattepligtig, når aktier eller ejendomme sælges. Opstår der en skattepligtig fortjeneste, når aktier eller ejendomme afstås, reducerer fortjenesten derfor fradragsbegrænsningen i afståelsesåret. Derved undgås, at der sker beskatning ved salget for beløb, som allerede er beskattet gennem lagerprincippet.

Ved anvendelsen af ovennævnte fradragsbegrænsningsregler gælder et transparensprincip, således at også ejendomme i sambeskattede datterselskaber indgår ved opgørelsen af fradragsbegrænsningen i livsforsikringsselskabet. For livsforsikringsselskaber er der derfor ikke nogen væsentlig forskel på, om der er tale om et »almindeligt« datterselskab eller et § 3 A-datterselskab.

I begge tilfælde vil værdistigninger på datterselskabets ejendomme nedsætte selskabets fradrag for hensættelser til de forsikrede. Hvis ejendommen sælges, beregnes eventuelle genvundne afskrivninger og en skattepligtig fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven, der enten beskattes i datterselskabet (»almindeligt« datterselskab) eller hos livsforsikringsselskabet (§ 3 A-datterselskab). Den del af fortjenesten, der vedrører tiden efter livsforsikringsselskabets indirekte anskaffelse af ejendommen, nedbringer i begge tilfælde fradragsbegrænsningen - dvs. tilbagefører fortjeneste, der tidligere er medregnet som følge af lagerprincippet.

Det forholder sig anderledes, hvis der er tale om en pensionskasse eller en pensionsfond, der ikke er skattepligtig efter selskabsskatteloven. I disse tilfælde vil latent fortjeneste i form af genvundne afskrivninger og ejendomsavance ikke komme til beskatning, hvis ejendommen sælges efter overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A, idet indkomst i pensionskassen eller pensionsfonden er skattefri.

Det er uhensigtsmæssigt, at grundlaget for at beskatte en ejendomsavance eller genvundne afskrivninger kan forsvinde, fordi aktierne i et ejendomsaktieselskab ejes af en pensionskasse mv., der ikke er skattepligtig. Med henblik på at forhindre dette, foreslås det, at der opgøres en skatteforpligtelse, som udløses, hvis ejendomsaktieselskabet afhænder ejendomme, mens selskabet ejes af en pensionskasse og er undergivet beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.

Efter forslaget opgøres skatteforpligtelsen som skatteværdien af den skattepligtige fortjeneste, der ville opstå, hvis ejendomsselskabet havde afhændet sine ejendomme på tidspunktet for overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. Den skattepligtige fortjeneste omfatter både genvundne afskrivninger og egentlig ejendomsavance. Skatteværdien beregnes med den selskabsskatteprocent, som gælder for det første indkomstår, hvor ejendomsselskabet omfattes af selskabsskattelovens § 3 A.

Der opgøres ikke et skatteaktiv, hvis ejendommen ville være afstået med tab ved overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.

Hvis ejendommen er faldet i værdi, mens ejendomsselskabet har været omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, anvendes den faktiske afståelsessum ved opgørelsen af skatteforpligtelsen. Det vil sige, at afståelsessummen anvendes ved opgørelsen af fortjenesten i stedet for handelsværdien ved overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. Derimod beregnes skatteværdien uændret med skatteprocenten for det første indkomstår under § 3 A-beskatning.

Det er ejendomsaktieselskabet, som skal afregne skatteforpligtelsen, hvis ejendommen sælges. Skatteforpligtelsen behandles efter forslaget som et almindeligt skattebeløb og skal afregnes af selskabet på samme måde som selskaber, der ikke er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, afregner deres skat. Det betyder bl.a., at skattebeløbet kan pålægges restskattetillæg efter selskabsskattelovens § 29 B, stk. 4.

Efter forslaget udløses skatteforpligtelsen kun, hvis ejendomsaktieselskabet afhænder dets ejendom(me), mens det beskattes efter selskabsskattelovens § 3 A, og kun i det omfang aktierne i ejendomsselskabet på afhændelsestidspunktet ejes af en pensionskasse eller pensionsfond, der er skattefri. Hvis pensionskassen afhænder aktierne i selskabet og selskabet ikke længere omfattes af selskabsskattelovens § 3 A, bortfalder skatteforpligtelsen. Det skyldes, at et salg af selskabets ejendom(me) i så fald udløser »almindelig« beskatning.

Eksempel:

En pensionskasse erhverver den 15. november 2007 50 pct. af aktierne i et ejendomsaktieselskab, hvis indkomstår følger kalenderåret. De øvrige 50 pct. af aktierne ejes af et livsforsikringsselskab, og ejendomsselskabet vil derfor blive omfattet af selskabsskattelovens § 3 A fra og med indkomståret 2008 - dvs. fra og med 1. januar 2008.

Hvis ejendomsselskabet havde solgt alle sine ejendomme den 1. januar 2008, ville der opstå en skattepligtig fortjeneste på 100 mio. kr. Skatteforpligtelsen vil i så fald udgøre: 25 pct. af 100 mio. kr. = 25 mio. kr.

Den 1. juli 2011 sælger ejendomsselskabet ejendommene med en beregnet (skattepligtig) fortjeneste på 150 mio. kr. Som følge heraf skal ejendomsaktieselskabet betale selskabsskat på 12,5 mio. kr. svarende til pensionskassens andel af skatteforpligtelsen på afståelsestidspunktet.

Hvis ejendomsselskabet ved salget kun opnår en beregnet (skattepligtig) fortjeneste på 80 mio. kr., vil selskabsskatten blive 10 mio. kr. - pensionskassens andel af 20 mio. kr. (25 pct. af 80 mio. kr.).

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 1.3.4 – Livsforsikringsselskaber mv. med ejendomsdatterselskaber

(...)

Opgørelse af skatteforpligtelse ved afhændelse af ejendom

Der skal opgøres en skatteforpligtelse, som udløses og skal betales af en ellers skattefri pensionskasse eller pensionsfond, hvis ejendomsaktieselskabet afhænder ejendomme, mens selskabet er undergivet beskatning efter SEL § 3 A. Se SEL § 3 A, stk. 8.

Bestemmelsen i SEL § 3 A, stk. 8 har til formål at forhindre, at grundlaget for at beskatte en ejendomsavance eller genvundne afskrivninger kan forsvinde, fordi aktierne i et ejendomsselskab ejes af en pensionskasse mv., der ikke er skattepligtig