

Udskriftsdato: 15. december 2025

2022/1 LSF 7 (Gældende)

Forslag til Lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, afskrivningsloven, investorfradragsloven og forskellige andre love (Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer og fastholdelse af loft over investorfradraget)

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin., j.nr. 2019-8052

Forslag

til

Lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, afskrivningsloven, investorfradragssloven og forskellige andre love
(Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer og fastholdelse af loft over investorfradraget)

§ 1

I lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. lovbekendtgørelse nr. 132 af 25. januar 2019, som ændret ved § 1 i lov nr. 1578 af 27. december 2019 og § 2 i lov nr. 1580 af 27. december 2019, foretages følgende ændringer:

1. Lovens *titel* affattes således:

»**Lov om beskatning af fortjeneste på fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven).**«

2. Før § 1 indsættes:

»Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde.«

3. § 1 affattes således:

»§ 1. Fortjeneste på realisationsbeskattede ejendomme bortset fra ejendomme, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i kapitel 2. Realisationsbeskattede ejendomme er faste ejendomme, der ikke lagerbeskattes.

Stk. 2. Fortjeneste og tab på lagerbeskattede ejendomme medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i kapitel 3.«

4. Efter § 1 A indsættes :

»Kapitel 2

Realisationsbeskattede ejendomme.«

5. I § 4, *stk. 8, 1. og 2. pkt.*, ændres »denne lov« til: »dette kapitel«.

6. § 6, *stk. 3, 1. pkt.*, affattes således:

»Den skattepligtige kan fradrage indkomstårets tab ved afståelse af fast ejendom i fortjeneste efter stk. 1 eller samlet fortjeneste efter § 14 A, jf. dog stk. 4.«

7. I § 6, *stk. 3, 2. pkt.*, indsættes efter »fortjeneste efter stk. 1«: »eller samlede fortjeneste efter § 14 A«.

8. I § 6 D, *stk. 12, 5. pkt.*, ændres »§ 73 B« til: »§ 73 C«.

9. Efter § 13 indsættes:

»Kapitel 3

Lagerbeskattede ejendomme

§ 14. Skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2j og 3a-6, eller § 2, stk. 1, litra a eller b, jf. dog stk. 5 i denne paragraf, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne urealiseret gevinst og tab på ejendomme (lagerprincippet), når følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Ejendommen udlejes i overvejende omfang i den skattepligtiges indkomstår.
- 2) Handelsværdien af ejendomme under dansk beskatning, der udlejes i overvejende omfang, overstiger et grundbeløb på 82,1 mio. kr. (2010-niveau) ved udløbet af den skattepligtiges indkomstår. Ved opgørelsen efter 1. pkt. medregnes værdien af den skattepligtiges egne ejendomme og ejendomme tilhørende selskaber m.v. omfattet af denne paragraf, og som kontrolleres af den kreds af parter, der har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Hvis indkomståret for et selskab m.v., hvis ejendommens værdi medregnes efter 2. pkt., ikke udløber på samme tidspunkt som indkomståret for den skattepligtige, anvendes værdien ved udløbet af det seneste indkomstår for selskabet m.v. ved opgørelsen efter 1. pkt. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20, dog således, at det regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.000.

Stk. 2. En ejendom anses for udlejet i overvejende omfang, hvis mere end 50 pct. af bygningernes samlede etageareal eller mere end 50 pct. af ejendommens samlede grundareal udlejes i mindst 90 dage i løbet af indkomståret eller i en kontinuerlig periode på mindst 30 dage. En ejendom anses for udlejet fra det tidspunkt, lejerens overtager det lejede. Udlejning til en lejer, der med den skattepligtige har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2, anses ikke for udlejning, medmindre ejendommen videreudlejes til en lejer, der ikke med den skattepligtige har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Udlejning til en lejer, der har en tilknytning til den skattepligtige som aktionær, andelshaver eller lignende, og hvor der til kapitalandelen er knyttet en brugsret til ejendommen, anses ikke for udlejning efter denne bestemmelse. Udlejning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., anses ikke for udlejning efter denne bestemmelse. En ny erhvervet ejendom anses ikke for udlejet i overvejende omfang, hvis eksisterende lejemål bringes til ophør i umiddelbar forbindelse med erhvervelsen, og ejendommen er erhvervet udelukkende med henblik på ejerens anvendelse af ejendommen til formål, der indebærer, at den ikke kan anses for udlejet i overvejende omfang efter denne bestemmelse. Udlejning af bygninger på fredskovpligtige arealer, jf. lov om skove § 3, stk. 1, medregnes ikke ved vurderingen af, om ejendommen er udlejet i overvejende omfang.

Stk. 3. Den skattepligtige vedbliver med at skulle opgøre gevinst og tab efter lagerprincippet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen. Uanset stk. 1 gælder 1. pkt. også for en fond, der ved en fusion omfattes af fusionsskattelovens § 14 C, nr. 2, har overtaget en lagerbeskattet ejendom.

Stk. 4. Sammenlægges en ejendom omfattes af stk. 1 med en ejendom, der ikke tidligere har været omfattet af stk. 1, anses sidstnævnte ejendom for overgået til lagerbeskatning med virkning fra indkomstårets begyndelse, jf. §§ 14 C og 14 D, og ejendommen behandles herefter som en samlet fast ejendom.

Stk. 5. Livsforsikringsselskaber, disses sambeskattede datterselskaber og selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A skal ikke medregne gevinst og tab på ejendomme efter reglerne i dette kapitel, selv om betingelserne i stk. 1 er opfyldt.

§ 14 A. Fortjeneste og tab på en fast ejendom omfattet af § 14 opgøres som forskellen mellem ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb og ejendommens handelsværdi ved indkomstårets begyndelse (lagerprincippet). Hvis ejendommen er erhvervet i løbet af indkomståret, anvendes ejendommens anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse. Er ejendommen erhvervet ved arv, gave eller arveforsud, anvendes ejendommens handelsværdi på erhvervestidspunktet som anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse. Hvis ejendommen er afstået i løbet af indkomståret, anvendes ejendommens afståelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb. Er

ejendommen afstået ved gave, anvendes ejendommens handelsværdi på afståelsestidspunktet som afståelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb.

Stk. 2. Anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet. Afståelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af afståelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overtagne gældsposter på afståelsestidspunktet.

Stk. 3. Erstatnings- og forsikringssummer sidestilles med afståelsessummer. Såfremt en erstatnings- eller forsikringssum ikke vedrører en afståelse eller delafståelse af den faste ejendom, medregnes beløbet dog ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 4. Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelse tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, medregnes dette yderligere vederlag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det år, hvor retten til det yderligere vederlag erhverves.

Stk. 5. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, der er afholdt til forbedring og vedligeholdelse af ejendommen og opførelse eller nedrivning af bygninger og installationer, fratrækkes.

Stk. 6. § 4, stk. 5-7, finder tilsvarende anvendelse ved afståelse af ejendomme omfattet af § 14, medmindre også køber efter § 14 vil skulle medregne urealiseret gevinst og tab på ejendommen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i erhvervsesåret.

§ 14 B. Overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning finder sted med virkning fra begyndelsen af det indkomstår, hvor betingelserne i § 14 er opfyldt.

Stk. 2. For ny erhvervede ejendomme, som udlejes i overvejende omfang, indtræder lagerbeskatningen med virkning fra erhvervelsen, hvis betingelserne i § 14 er opfyldt i det indkomstår, erhvervelsen finder sted.

Stk. 3. Ejendomme, der erhverves ved en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, og som udlejes i overvejende omfang, overgår til lagerbeskatning med virkning fra fusionsdatoen, jf. fusionsskatteovens § 5, hvis betingelserne i § 14 er opfyldt i det indkomstår, hvor erhvervelsen finder sted. Hvis selskaberne ikke har samme skattemæssige fusionsdato, har overgangen til lagerbeskatning virkning fra fusionsdatoen for det selskab, hvorfra ejendommen indskydes.

§ 14 C. Ved overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, jf. § 14 B, anses ejendommen for afstået til handelsværdien på overgangstidspunktet. Denne handelsværdi udgør indgangsværdien ved overgangen til lagerbeskatning.

Stk. 2. Den opgjorte indgangsværdi anvendes som anskaffelsessum i forhold til lagerbeskatningen, jf. § 14 A.

Stk. 3. Den opgjorte indgangsværdi anvendes endvidere som afståelsessum i forhold til beskatning af genvundne afskrivninger eller tab efter afskrivningsloven og i forhold til realisationsbeskatning af ejendommen efter kapitel 2 eller i forhold til beskatning som næringsejendom efter statsskatteoven. Eventuelt nedrivningsfradrag efter afskrivningslovens § 22 kan foretages, selv om nedrivningen ikke er tilendebragt, og selv om betingelsen i afskrivningslovens § 22, stk. 1, 5. pkt., ikke er opfyldt. Er den afståede ejendom erhvervet før den 19. maj 1993, finder § 6, stk. 4, 2. pkt., ikke anvendelse, men det eventuelle beløb, som et tab reduceres med efter bestemmelsen, opgøres særskilt. Fortjeneste eller tab efter 1. pkt. medregnes dog ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på tidspunktet for overgangen til beskatning efter lagerprincippet, men indgår på ejendommens realisationssaldo, jf. § 14 D.

§ 14 D. Den skattepligtige skal for hver ejendom, der overgår fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, føre en realisationssaldo, der indeholder den samlede nettogevinst (positiv realisationssaldo) eller det samlede nettotab (negativ realisationssaldo) opgjort efter § 14 C, stk. 3, 1. pkt.

Stk. 2. Hvis realisationssaldoen er positiv, modregnes den i indkomstårets eventuelle tab på ejendommen opgjort efter lagerprincippet, jf. § 14 A. Alene den del af tabet på ejendommen, der resterer efter modregning, kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis realisationssaldoen efter

årets modregning fortsat er positiv, fremføres den positive restsaldo til efterfølgende indkomstår. En positiv saldo kan alene fremføres til et senere indkomstår, i det omfang den ikke kan rummes i et tidligere års tab. Hvis saldoen fortsat er positiv efter afståelse af ejendommen, medregnes et beløb svarende til den positive restsaldo ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret.

Stk. 3. Hvis realisationssaldoen er negativ, medregnes den i indkomstårets fortjeneste på ejendommen opgjort efter lagerprincippet, jf. § 14 A. Alene den del af fortjenesten på ejendommen, som refter efter modregning, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis realisationssaldoen efter årets modregning fortsat er negativ, fremføres restsaldoen til efterfølgende indkomstår. En negativ saldo kan alene fremføres til et senere indkomstår, i det omfang den ikke kan rummes i et tidligere års fortjeneste. Hvis saldoen fortsat er negativ ved afståelse af ejendommen, fratrækkes et beløb svarende til den negative restsaldo ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret, jf. dog fusionsskatteovens § 8, stk. 3, 3. pkt. Et eventuelt beløb opgjort efter § 14 C, stk. 3, 2. pkt., fratrækkes dog den negative realisationssaldo, før restsaldoen fratrækkes efter 5. pkt.

Kapitel 4.

Ikrafttræden m.v.«

§ 2

I afskrivningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 242 af 18. februar 2021, som ændret ved § 1 i lov nr. 672 af 19. april 2021 og § 1 i lov nr. 2193 af 30. november 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 1 indsættes som *stk. 2*:

»*Stk. 2.* Der kan ikke foretages skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse, ombygning eller forbedring af ejendomme eller aktiver vedrørende ejendomme, der lagerbeskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3. Nedrivningsfradrag efter § 22 kan ikke foretages for bygninger eller installationer omfattet af 1. pkt.«

§ 3

I investorfradragsloven, jf. lov nr. 1707 af 27. december 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 7, *stk. 2, 1. pkt.*, udgår »i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 800.000 kr. i 2023 og senere indkomstår.«

2. I § 7, *stk. 2, 2. pkt.*, udgår »i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 250.000 i 2023 og senere indkomstår.«

§ 4

I fusionsskatteoven, jf. lovbekendtgørelse nr. 743 af 23. april 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 8, *stk. 3*, indsættes som 2.-4. pkt.:

»Har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på ejendomme (lagerbeskattede ejendomme), behandles ejendommene ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab. Det modtagende selskab indtræder i en positiv eller negativ realisationssaldo, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2 og 3, herunder en positiv eller negativ realisationssaldo, der opgøres ved overgang til lagerbeskatning i forbindelse med fusionen. Det modtagende selskab kan ved afståelse af ejendomme, der er anskaffet af et af selskaberne før fusionen, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst dog ikke fratrække et beløb svarende til den

resterende negative realisationssaldo, medmindre de fusionerende selskaber har været sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A i hele perioden, hvor et af selskaberne har ejet den ejendom, som den negative realisationssaldo vedrører.«

§ 5

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1735 af 17. august 2021, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 906 af 21. juni 2022, foretages følgende ændring:

1. I § 17 A, stk. 1, ændres »§ 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom« til: »ejendomsavancebeskatningslovens § 12«.

§ 6

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22 august 2022 som ændret ved § 1 i lov nr. 905 af 21. juni 2022, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, litra b, 2. pkt., ændres »ved afståelse af« til: »på«.

2. I § 11 B, stk. 5, 3. pkt., indsættes efter »forbedringer«: », idet ejendomme, der beskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, dog indgår med handelsværdien ved indkomstårets udløb«.

3. I § 13, stk. 4, indsættes efter 4. pkt. som nyt punktum. :

»Ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller det fradragsberettigede tab i det indkomstår, hvor fast ejendom sælges, sker der ikke nedsættelse af anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7.«

4. I § 13, stk. 4, 6. pkt., der bliver 7. pkt., ændres »4. og 5. pkt.« til: »5. og 6. pkt.«

§ 7

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 283 af 2. marts 2022, som ændret ved § 3 i lov nr. 2612 af 28. december 2021, ved § 3 i lov nr. 902 af 21. juni 2022 og ved § 3 i lov nr. 905 af 21. juni 2022, foretages følgende ændring:

1. Efter § 36 indsættes i kapitel 3:

»Oplysninger om lagerbeskattede ejendomme

§ 36 a. Skattepligtige, der ejer lagerbeskattede ejendomme, jf. ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, skal dokumentere de økonomiske omstændigheder, der ligger til grund for værdiansættelsen af selskabets faste ejendomme efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 14 A og 14 C, hvis told- og skatteforvaltningen anmoder herom.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om de oplysninger, der skal afgives efter stk. 1.«

§ 8

I virksomhedsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1836 af 16. september 2021, som ændret ved § 6 i lov nr. 2193 af 30. november 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 1, stk. 2, 2. pkt., ændres »lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendoms« til: »ejendomsavancebeskatningslovens«.

§ 9

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2023

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets hovedpunkter
 - 2.1. Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.1.3. Den foreslåede ordning
 - 2.2. Lagerbeskatning af fast ejendom og fradragsbegrænsningsreglerne for forsikringsselskaber
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.2.3. Den foreslåede ordning
 - 2.3. Fastholdelse af loft over investorfradraget
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.3.3. Den foreslåede ordning
3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige
 - 3.1. Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer
 - 3.2. Fastholdelse af loftet over investorfradraget
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.
 - 4.1. Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer
 - 4.2. Fastholdelse af loftet over investorfradraget
5. Administrative konsekvenser for borgerne
6. Klimamæssige konsekvenser
7. Miljø- og naturmæssige konsekvenser
8. Forholdet til EU-retten
9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
10. Sammenfattende skema

1. Indledning

Regeringen (Socialdemokratiet), Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten indgik den 10. oktober 2020 "Aftale om en ny ret til tidlig pension" med henblik på at give dem, der har været mange år på arbejdsmarkedet, mulighed for en værdig tilbagetrækning.

Den nye ret til tidlig pension blev indført ved lov nr. 2202 af 29. december 2020. Tidlig Pension har kunnet opnås fra den 1. januar 2022 og indebærer, at danske lønmodtagere med lange og hårde arbejdsliv kan trække sig tilbage på en værdig måde. Tidlig Pension sikrer således, at de, der har været længst på arbejdsmarkedet, nu har mulighed for at stoppe med at arbejde, før de er slidt helt ned.

Af "Aftale om en ny ret til tidlig pension" fremgår, at aftalepartierne er enige om, at den nye ret til tidlig pension skal være fuldt finansieret. Som en del af finansieringen er aftalepartierne enige om, at der fra 2023 skal indføres lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer, og at loftet over investorfradraget skal fastholdes. Lovforslaget har til formål at udmønte den del af "Aftale om en ny ret til tidlig pension", der vedrører disse to finansieringsbidrag.

Det følger af den indgåede aftale, at lagerbeskatningen skal indføres for ejendomsselskaber, der sammen

med interesseforbundne parter har en samlet ejendomsportefølje af udlejningsejendomme til en handelsværdi over et beløb på 100 mio. kr. fra 2023, og at lagerbeskatningen ikke skal omfatte ejendomme, der anvendes i selskabets eller koncernens egen drift. Det foreslås således, at kun ejendomme, der udlejes i overvejende omfang, vil blive omfattet af lagerbeskatningen.

Investorfradraget er et skattefradrag for fysiske personer for investeringer i små og mellemstore selskaber, der er unoterede, og som er i en opstarts- eller vækstfase. Loftet over investorfradraget udgør i dag 400.000 kr. ved direkte investering og 125.000 kr. ved indirekte investering. Det foreslås, at loftet fremover fastholdes på det nuværende niveau, så loftet ikke forhøjes fra og med 2023.

2. Lovforslagets hovedpunkter

2.1. Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer

2.1.1. Gældende ret

Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (herefter ejendomsavancebeskatningsloven) finder anvendelse på fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Loven omfatter fysiske personer og juridiske personer (selskaber m.v.), der er fuldt skattepligtige her til landet, og som ejer fast ejendom beliggende i Danmark eller i udlandet.

Loven omfatter også fysiske og juridiske personer, der er begrænset skattepligtige her til landet, og som ejer fast ejendom beliggende i Danmark, herunder ejendomme, der ejes via et fast driftssted i Danmark. Udenlandske skattepligtige fysiske og juridiske personer er således også skattepligtige af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Ejendomsavancebeskatningsloven gælder alle former for afståelse af fast ejendom, herunder afståelse ved arv og gave, ligesom erstatninger for skade på en fast ejendom sidestilles med en afståelsessum. Loven gælder også ved afståelse af en del af en fast ejendom og i forbindelse med pålæg af rådighedsindskrænkninger over fast ejendom i form af servitutter m.v.

Ejendomsavancebeskatningsloven omfatter ikke ejendomme, som er anskaffet som et led i den skattepligtiges næringsvirksomhed. Fortjeneste og tab på næringsejendomme beskattes i stedet efter reglerne i statsskatteloven.

Ejendomsavancebeskatningsloven følger i dag et realisationsbeskatningsprincip. Det betyder, at beskatningen af en ejendomsavance først sker, når ejeren afstår sin faste ejendom. Hvis det ikke er selve ejendommen, der afstås, udløses ingen ejendomsavancebeskatning. Realisationsprincippet gælder også ved beskatning af næringsejendomme efter statsskattelovens regler.

Hvis et selskab (moderselskabet) ejer et datterselskab, der har erhvervet en ejendom, og ejendommen forbliver ejet af datterselskabet, vil der således ikke indtræde ejendomsavancebeskatning, selv om moderselskabet afstår alle sine aktier i datterselskabet. Idet ejendommen fortsat ejes af datterselskabet, er der ikke sket afståelse af selve ejendommen, og dermed udløses ingen ejendomsavancebeskatning.

Moderselskabets afståelse af aktierne i datterselskabet behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Som alt overvejende hovedregel vil en sådan afståelse af aktier i et datterselskab være skattefri efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Skattefriheden ved salg af datterselskabsaktier skal ses på baggrund af et ønske om - uanset hvordan en koncern er struktureret - at undgå dobbeltbeskatning af selskabsindkomst i flere led. Udbytte af datterselskabs- og koncernselskabsaktier er ud fra samme betragtning også skattefri.

Efter gældende regler er det således muligt for et moderselskab at foretage en indirekte afståelse af en ejendom, der ejes af et datterselskab, ved at moderselskabet sælger aktierne i datterselskabet frem for, at datterselskabet sælger selve ejendommen. Det indirekte salg af ejendommen kan således i almindelighed gennemføres uden beskatning.

Det er således i dag muligt for selskaber, herunder udenlandske selskaber, at sælge datterselskabsaktierne i det selskab, som ejer en ejendom, uden at der udløses beskatning, selv om ejendommen er steget i værdi siden erhvervelsen. Beskatning af ejendomsavancen udskydes, indtil det tidspunkt, hvor datterselskabet afstår selve ejendommen. På den måde udskydes eller undgås beskatningen af ejendomsavancen.

2.1.2. Skatteministeriets overvejelser

Af "Aftale om en ny ret til tidlig pension" fremgår, at der fra 2023 skal indføres lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer.

Aftalepartierne ønsker at sikre en effektiv beskatning af selskabers ejendomsavancer ved at indføre en løbende beskatning af værdistigninger på selskabers ejendomme efter et lagerprincip svarende til den måde, pensionsselskaber beskattes i dag.

Selskaber er allerede på nuværende tidspunkt skattepligtige af ejendomsavancer. Beskatningen sker dog først, når en gevinst realiseres ved salg af ejendommen. Danske og udenlandske selskaber kan dermed undgå beskatningen af ejendomsavancer ved at placere ejendommen i et datterselskab og sælge datterselskabet i stedet for selve ejendommen, idet gevinster på datterselskabsaktier er skattefrie.

Aftalepartierne er enige om, at lagerbeskatningen skal gælde for selskaber m.v., der omfattes af den almindelige selskabsbeskatning på 22 pct. af den skattepligtige indkomst. Lagerbeskatningen skal derimod ikke gælde for personligt drevne virksomheder.

Det blev aftalt, at ejendomme, som selskabet i overvejende grad anvender i egen drift, skal undtages fra lagerbeskatningen. Det gælder f.eks. ejendomme, der af selskabet selv eller et koncernselskab anvendes til administration, lager, produktion eller landbrug. For at mindske de administrative byrder forbundet med forslaget for både selskaberne og Skatteforvaltningen indføres desuden en beløbsgrænse på et grundbeløb på 82,1 mio. kr. (2010-niveau), så koncerner med mindre ejendomsporteføljer undtages. Det vurderes umiddelbart, at op imod 75 pct. af ejendomsselskaberne vil blive undtaget med en sådan beløbsgrænse. Hovedparten af ejendomsværdierne ventes dog omfattet, da branchen er præget af få store aktører og mange små ejendomsselskaber. Beløbsgrænsen vil blive reguleret af et årligt beregnet reguleringsstal, således at beløbsgrænsen følger den generelle økonomiske udvikling i samfundet. Grundbeløbet er fastsat, således at det i 2023-niveau er på 100 mio. kr. svarende til den beløbsgrænse, der blev aftalt.

2.1.3. Den foreslåede ordning

I overensstemmelse med "Aftale om en ny ret til tidlig pension" foreslås det at indføre et lagerprincip for selskaber ved opgørelsen af ejendomsavancer. Lagerbeskatningen vil medvirke til at finansiere retten til tidlig pension. Samtidig sikres det, at værdistigninger på fast ejendom kommer til beskatning løbende derved, at den skattepligtige beskattes af gevinster, der opstår ved værdistigninger på faste ejendomme, og kan fradrage tab, der opstår ved værdinedgang på faste ejendomme. Den løbende gevinst eller det løbende tab skal efter forslaget opgøres som forskellen mellem handelsværdien af den faste ejendom ved slutningen af indkomståret og handelsværdien ved starten af indkomståret. Er ejendommen købt eller solgt i løbet af indkomståret, vil anskaffelses- eller afståelsessummen skulle træde i stedet for handelsværdien ved henholdsvis starten og slutningen af indkomståret.

I overensstemmelse med aftalen foreslås det, at den foreslåede lagerbeskatning kun skal gælde for selskaber m.v. omfattet af selskabsskatteloven, det vil bl.a. sige aktieselskaber, anpartsselskaber og andre selskaber m.v. med begrænset hæftelse.

Det er desuden kun selskaber m.v., der via selskabsretlige konstruktioner kan undgå eller udskyde ejendomsavancebeskatningen. Fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven foreslås ikke omfattet af lagerbeskatningen, men fondes og foreningers datterselskaber, der omfattes af selskabsskatteloven, foreslås derimod omfattet af lagerbeskatningen.

Lagerbeskatningen foreslås af administrative årsager kun at skulle gælde for selskaber og koncerner

med større ejendomsporteføljer. Der foreslås således indført en beløbsmæssig grænse på 100 mio. kr. (2023-niveau) for, hvornår en koncerns faste ejendomme er omfattet af lagerbeskatningen. Grænsen foreslås at gælde for selskaber, der i et interessefællesskab, jf. ligningslovens § 2, samlet set ejer udlejningsejendomme, der overstiger en handelsværdi på 100 mio. kr. (2023-niveau).

Det foreslås desuden, at lagerbeskatningen kun skal omfatte ejendomme, der udlejes i overvejende omfang. I overensstemmelse med aftalen vil ejendomme, der anvendes i egen drift, ikke skulle lagerbeskattes. Selskabers egne ejendomme, der anvendes i produktionen, herunder til administration eller lager, og landbrugets ejendomme, der anvendes i landbrugets egen drift, vil således ikke blive omfattet af den foreslåede lagerbeskatning.

Det foreslås også, at udlejning til en lejer, der har en tilknytning til ejendommens ejer som aktionær, andelshaver eller lignende, og hvor der til kapitalandelen er knyttet en brugsret til ejendommen, ikke skal anses for udlejning i relation til afgrænsningen af de ejendomme, der lagerbeskattes. Dette medfører bl.a., at andelsforeninger og lignende boligfællesskaber ikke vil være omfattet af regelsættet, medmindre deres ejendomme i overvejende omfang udlejes til andre end medlemmer m.v.

Ejendomme, der hverken udlejes eller anvendes i egen drift, såsom byggegrunde og udviklingsejendomme, vil efter forslaget ikke blive omfattet af lagerbeskatningen før det tidspunkt, hvor de udlejes i overvejende omfang.

Det foreslås, at når en fast ejendom er omfattet af den foreslåede lagerbeskatning, så fortsætter den faste ejendom med at være omfattet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen. Det ville være en administrativ byrde for virksomhederne og Skatteforvaltningen, hvis en fast ejendom løbende skulle skifte mellem realisationsbeskatning og lagerbeskatning, ligesom en sådan ordning ville øge Skatteforvaltningens kontrolmæssige udfordringer i relation til værdiansættelsen af ejendommene.

Den foreslåede lagerbeskatning vil efter forslaget omfatte både ny erhvervede ejendomme og ejendomme, som den skattepligtige allerede ejer på tidspunktet for lovens ikrafttræden. Den foreslåede lagerbeskatning foreslås dog alene at gælde med fremadrettet virkning fra 2023.

Det indebærer, at et selskabs ejendomme, der hidtil har været omfattet af beskatningen efter realisationsprincippet, efter forslaget vil overgå til beskatning efter lagerprincippet, hvis betingelserne for lagerbeskatning er opfyldt. For selskaber med kalenderårsregnskab vil overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning efter lovforslaget ske pr. 1. januar 2023.

Det foreslås, at selskabet i forbindelse med overgangen til lagerbeskatning skal foretage en værdiansættelse af de omfattede ejendommers handelsværdi på overgangstidspunktet (indgangsværdi). Herudover foreslås det, at selskabet ved overgangen skal udarbejde en avanceopgørelse efter de hidtidige regler om beskatning efter realisationsprincippet, som om ejendommen var afstået til handelsværdien på tidspunktet for overgangen.

Overgangen fra realisationsbeskatning vil imidlertid efter forslaget ikke udløse beskatning af en urealiseret gevinst i overgangsåret. En gevinst eller et tab efter realisationsprincippet vil efter forslaget hvile på ejendommen og vil som udgangspunkt først blive udløst i form af beskatning, når ejendommen afstås. Det foreslås, at selskabet for disse ejendomme skal føre en realisationssaldo, så oplysninger om den urealiserede gevinst eller det urealiserede tab sikres.

Realisationssaldoen vil reflektere en latent skatteforpligtelse på ejendommen i form af en urealiseret ejendomsavance (-tab), der er opstået i ejertiden frem til overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning.

Der er flere scenarier, hvorefter en ejendom kan overgå til lagerbeskatning. Den samlede ejendomsportefølje af udlejningsejendomme på koncernniveau kan allerede ved lovens ikrafttræden overstige en værdi på 100 mio. kr. (2023-niveau). I dette tilfælde vil lagerbeskatningen efter forslaget allerede indtræde

ved lovens ikrafttræden. Beløbsgrænsen kan også overskrides i et senere indkomstår. I så fald overgår udlejningsejendommene efter forslaget til lagerbeskatning fra og med dette senere indkomstår.

Det kan også være, at en ejendom, der førhen har været anvendt i egen drift i selskabet eller et koncernselskab, overgår til at være udlejet i overvejende omfang. Det kan også være, at en ejendom indgår i en ny koncern som følge af en skattefri fusion eller spaltning eller som en tilførsel af aktiver, og i det modtagende selskab lever op til betingelserne for, at ejendommen skal lagerbeskattes.

Den løbende lagerbeskatning skal efter forslaget ske på baggrund af ejendommens handelsværdi på det tidspunkt, ejendommen overgår til lagerbeskatning. Selskabet skal således på dette tidspunkt opgøre handelsværdien (indgangsværdien) af sine udlejningsejendomme. Ved handelsværdi forstås den aktuelle værdi, som en uafhængig tredjepart ville give for ejendommen på det fri marked på overgangstidspunktet.

Der tages udgangspunkt i ejendommens dagsværdi, sådan som den skal opgøres i regnskabet. Mange ejendomsinvesteringsselskaber opgør allerede denne værdi til brug for regnskabsaflæggelsen, og en anvendelse af denne værdi vil derfor kunne medvirke til at mindske de administrative byrder for virksomhederne.

For at styrke skattekontrollen med den anvendte handelsværdi foreslås det, at den skattepligtige skal kunne dokumentere fremgangsmåde og metodevalg for fastsættelse af handelsværdien. Det foreslås, at Skatteforvaltningen gives bemyndigelse til at fastsætte regler om, hvilke oplysninger der som minimum skal afgives, så Skatteforvaltningen kan vurdere, om handelsværdien er fastsat korrekt.

Det foreslås at ophæve afskrivningsadgangen for de lagerbeskattede ejendomme, da det er den aktuelle handelsværdi, der udgør beskatningsgrundlaget for den løbende lagerbeskatning.

Afskrivningsadgang giver mulighed for at fradrage værditab på en afskrivningsberettiget ejendom. Imidlertid vil en værdiforringelse af en afskrivningsberettiget bygning eller installation reflektere sig i ejendommens handelsværdi, som efter forslaget vil udgøre beskatningsgrundlaget for den løbende lagerbeskatning af ejendomsavancen. En fastholdelse af afskrivningsadgangen ved siden af en adgang til at fratrække et faktisk værditab på ejendommen, ville reelt indebære, at det samme værdifald ville blive fratrukket to gange. Det er baggrunden for, at det foreslås at ophæve afskrivningsadgangen for ejendomme, der omfattes af den foreslåede lagerbeskatning.

Det foreslås, at årets ejendomsavancer eller -tab opgjort efter lagerprincippet skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtiges skattepligtige indkomst. Det foreslås således, at gevinst i form af værdistigninger beskattes, og at tab i form af værdinedgang er fradragsberettigede i anden skattepligtig indkomst. Beskatningen sker med den almindelige selskabsskattesats på 22 pct.

For ejendomme, der hidtil har været beskattet efter realisationsprincippet, men som er overgået til lagerbeskatning efter forslaget, foreslås det at koble en fremtidig beskatning af gevinster og tab efter den foreslåede lagerbeskatning sammen med urealiserede gevinster og tab efter realisationsprincippet, som måtte hvile på ejendommen i form af den realisationssaldo, der efter forslaget skal opgøres på tidspunktet for overgang til lagerbeskatning.

Det foreslås, at hvis realisationssaldoen er negativ og således viser, at der eksisterer et urealiseret tab på ejendommen efter realisationsprincippet, så skal dette tab først modregnes i en efterfølgende gevinst efter lagerprincippet, før en resterende gevinst efter lagerprincippet skal beskattes.

Det foreslås tilsvarende, at hvis realisationssaldoen er positiv og således viser, at der eksisterer en urealiseret gevinst på ejendommen efter realisationsprincippet, så skal denne gevinst først modregnes i et efterfølgende tab efter lagerprincippet, før et resterende tab efter lagerprincippet kan fratrækkes.

Denne kobling af hidtidige urealiserede gevinster og tab på ejendommen og fremtidige gevinster og tab efter det foreslåede lagerprincip på samme ejendom har til formål at sikre imod, at selskabet beskattes af en værdistigning efter lagerprincippet, selv om der samlet set har været tab på ejendommen. Denne

kobling yder endvidere et vist værn imod, at der fastsættes for høje indgangsværdier ved overgangen til lagerbeskatning.

2.2. Lagerbeskatning af fast ejendom og fradragsbegrænsningsreglerne for forsikringsselskaber

2.2.1. Gældende ret

Forsikringsselskaber kan fratrække udbetalinger til de forsikrede, skat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 8 samt hensættelser til dækning af de forsikringsmæssige forpligtelser over for de forsikrede, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 3 (herefter "hensættelser m.v."). Fradragsretten sikrer, at det investeringsafkast, der tilgår de forsikrede, ikke pålægges selskabsskat, men kun skat efter pensionsafkastbeskatningsloven.

I det omfang afkastet på investeringerne er skattefrit, betyder fradragsretten for hensættelser m.v., at forsikringsselskaberne opnår fradrag i den skattepligtige indkomst, uden at der forinden er sket beskatning af det beløb, der hensættes m.v. Fradragsretten kan derfor skabe et systematisk underskud i den skattepligtige indkomst, som kan overføres til andre selskaber i sambeskatningen. Med henblik på at hindre sådanne systematiske, skattetekniske underskud, blev der med virkning fra indkomståret 1998 indført særlige fradragsbegrænsningsregler, der nu fremgår af selskabsskattelovens § 13, stk. 4-10.

Fradragsbegrænsningsreglerne indebærer for livsforsikringsselskaber, at afkast i form af udbytter samt aktie- og ejendomsavancer, der ikke er beskattet i det pågældende indkomstår, forlods anses for anvendt til at dække selskabernes fradragsberettigede hensættelser m.v., og at hensættelserne m.v. kun er fradragsberettigede i det omfang, de ikke dækkes af de skattefrie afkast. En senere beskatning af f.eks. ejendomsavancer på realisationstidspunktet øger fradragsretten (formindsker fradragsbegrænsningen) i det indkomstår, hvor beskatningen indtræder. Fradragsberettigede tab ved realisation, formindsker omvendt fradragsretten (forøger fradragsbegrænsningen), når tabet fratrækkes.

I relation til livsforsikringsselskabers ejendomsavancer er effekten af fradragsbegrænsningsreglerne, at der reelt sker beskatning efter et lagerprincip. Selv om dette indebærer, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskaberne også tages højde for eventuel løbende værdiforringelse som følge af brug, kan selskaberne dog fortsat foretage skattemæssige afskrivninger på ejendommene efter afskrivningslovens almindelige regler.

Teknisk fungerer fradragsbegrænsningsreglerne ved, at der efter reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 4, foretages en opgørelse over indkomstårets samlede skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer i livsforsikringsselskabet og dets sambeskattede datterselskaber. Opgørelsen omfatter nettobeløbet af de samlede skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og skattefrie ejendoms- og aktieavancer efter fradrag af indkomstårets skattefrie ejendoms- og aktietab, og herfra trækkes de fradragsberettigede hensættelser m.v.

I det indkomstår, hvor f.eks. en fast ejendom afstås, og der derfor udløses beskatning, reduceres summen af de skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer med en skattepligtig fortjeneste ved salget, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 3. pkt. Summen af de skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer tillægges omvendt et fradragsberettiget tab ved salg af aktier eller fast ejendom i det indkomstår, hvori tabet anvendes til modregning, jf. § 13, stk. 4, 4. pkt. Fortjenesten eller tabet opgøres med udgangspunkt i den faktiske anskaffelsessum. Har avancer på ejendommen ikke været omfattet af fradragsbegrænsningsreglerne i hele ejerperioden, anvendes handelsværdien på det tidspunkt, hvor ejendommen blev omfattet af regelsættet, dog i stedet som anskaffelsessum ved avanceopgørelsen.

En senere beskatning af f.eks. ejendomsavancer på realisationstidspunktet øger således fradragsretten (formindsker fradragsbegrænsningen) i det indkomstår, hvor beskatningen indtræder. Fradragsberettigede tab ved realisation, formindsker omvendt fradragsretten (forøger fradragsbegrænsningen), når tabet udnyttes. Formålet hermed er at sikre, at den beskatning, der indtræder ved afståelsen, udlicner den

påvirkning af fradragsbegrænsningen, som i tidligere indkomstår har været virkningen af ejendommens værdiudsving. Herved elimineres risikoen for dobbeltbeskatning af fortjeneste eller dobbeltfradrag for tab.

Ved afståelse af fast ejendom gælder et generelt princip om, at anskaffelsessummen for en fast ejendom i afståelsesåret skal nedsættes med de efter afskrivningsloven foretagne fradrag for afskrivninger (der ikke beskattes som genvundne afskrivninger), nedrivningsfradrag, tabsfradrag m.v. på ejendommen. Dermed sikres, at den værdiforringelse, som eksempelvis afskrivninger m.v. er udtryk for - og som der allerede ved den almindelige indkomstopgørelse er givet fradrag for - ikke påvirker avanceopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven. Med andre ord elimineres et dobbeltfradrag i kraft af, at der på afståelsestidspunktet sker en nedsættelse af anskaffelsessummen med de pågældende beløb, der allerede er fratrasket ved indkomstopgørelsen.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7, opregner de beløb, hvormed anskaffelsessummen nedsættes i afståelsesåret med henblik på en sådan eliminering af dobbeltfradrag.

I relation til fradragsbegrænsningsreglerne er det Skatteforvaltningens opfattelse, at de beløb, hvormed anskaffelsessummen i afståelsesåret nedsættes i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7, skal anses for fradragsberettigede tab, der konstateres ved afståelsen. Efter Skatteforvaltningens opfattelse skal sådanne beløb derfor tillægges summen af de skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer i det indkomstår, hvori tabet anvendes til modregning, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 4. pkt.

Skatteforvaltningen har oplyst, at et forsikringsselskab har anfægtet Skatteforvaltningens fortolkning af regelsættet, mens andre forsikringsselskaber har fulgt den metode for opgørelsen af avancen i afståelsesåret, som Skatteforvaltningen mener er den rigtige.

Ved opgørelsen af de skattefri og lempelsesberettigede udbytter eller avancer i forsikringsselskabet medregnes en forholdsmæssig andel af udbytter og avancer i datterselskaber, der ikke er sambeskattede, hvis forsikringsselskabet direkte eller indirekte ejer 25 pct. eller mere af kapitalen i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 7.

Ligeledes medregnes en forholdsmæssig andel af udbytte og avancerne i ejendomsselskaber, 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 – eller en flerhed af disse – og hvis aktiver i gennemsnit over indkomståret for mindst 90 pct. vedkommende består af fast ejendom. Dette følger af den særlige regel i selskabsskattelovens § 3 A, hvorefter indkomsten i sådanne selskaber beskattes hos ejeren eller ejerne efter et transparensprincip.

Overstiger summen af udbytte og avancerne de fradragsberettigede hensættelser m.v., indtægtsføres det overskydende beløb, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 8, 1. pkt. Overstiger de fradragsberettigede hensættelser derimod udbytte og avancerne, kan saldoen fratrækkes, jf. § 13, stk. 8, 2. pkt. Dog kan et negativt beløb kun fremføres, i det omfang fradrag af beløbet vil gøre selskabets indkomst negativ, jf. § 13, stk. 8, 3. og 4. pkt.

Fradragsbegrænsningsreglerne gælder også for skadesforsikringsselskaber, men selskabsskattelovens § 13, stk. 5, fastsætter særlige regler, der maksimerer reduktionen af fradragsretten. De særlige regler for skadesforsikringsselskaber har til formål at sikre, at fradragsbegrænsningen højst svarer til den del af de akkumulerede skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer, der må anses for at indgå i forsikringsdriften.

Endeligt bemærkes, at der gælder særlige regler om opgørelsen og fordelingen af fradragsbegrænsningen for sambeskattede forsikringsselskaber, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 6.

2.2.2. Skatteministeriets overvejelser

Der er en række forskelle mellem den lagerbeskatning, som de særlige fradragsbegrænsningsregler

for forsikringsselskaber medfører, og de foreslåede generelle regler om lagerbeskatning af visse ejendomme. Det er vurderingen, at det som følge af disse forskelle ikke vil være muligt at anvende begge regelsæt sideløbende for livsforsikringsselskaber, da det bl.a. vil kunne give risiko for dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag for selskaberne.

For skadesforsikringsselskaber vurderes der derimod ikke at være en tilsvarende risiko for utilsigtede skattemæssige konsekvenser ved at anvende de to regelsæt sideløbende, og det er derfor vurderingen, at skadesforsikringsselskaber bør omfattes af de foreslåede regler, og at dette ikke nødvendiggør ændringer i fradragsbegrænsningsreglerne.

Det er vurderingen, at de foreslåede regler principielt også bør gælde for livsforsikringsselskaber, således at der gælder ens regler for alle selskaber. Som nævnt bør ejendomme, der lagerbeskattes efter de foreslåede regler, i relation til livsforsikringsselskaber dog ikke samtidig være undergivet fradragsbegrænsningsreglerne. Tidligere værdiudsving på sådanne ejendomme kan imidlertid væsentligt have påvirket fradragsbegrænsningen i livsforsikringsselskaberne. Der bør derfor fastsættes en overgangsordning, der tager højde herfor.

Der har været drøftelser med livsforsikringsselskaberne og deres brancheorganisation (Forsikring & Pension) om udformningen af en sådan overgangsordning. Det er imidlertid vurderingen, at det kræver yderligere analyser at sikre, at overgangsordningen ikke får utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Det vurderes derfor, at livsforsikringsselskaber bør undtages fra de foreslåede regler, indtil en robust overgangsordning er fastlagt. En sådan midlertidig undtagelse bør gælde både for livsforsikringsselskaberne og de sambeskattede datterselskaber, hvis ejendomsavancer medregnes i fradragsbegrænsningen hos livsforsikringsselskaberne. Desuden bør den gælde for ejendomsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, hvis indkomst beskattes efter transparensprincippet og således medregnes hos ejerne, som er livsforsikringsselskaber eller pensionsfonde.

Det er derimod vurderingen, at undtagelsen ikke bør omfatte ikke-sambeskattede datterselskaber, der er omfattet af selskabsskattelovens § 13, stk. 7, da størstedelen af disse selskaber kan være ejet af andre end livsforsikringsselskabet.

Da der er blevet rejst tvivl om Skatteforvaltningens fortolkning af selskabsskattelovens § 13, stk. 4, der sikrer eliminering af dobbeltfradrag som tilsigtet med reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7, vurderes det naturligt, at der samtidigt med indførelsen af de foreslåede regler om lagerbeskatning af visse ejendomme også indsættes en udtrykkelig henvisning til ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7, i selskabsskattelovens § 13, stk. 4. Der bør således ikke, herunder i tiden indtil en overgangsordning er fastlagt, kunne rejses tvivl om, at sådanne dobbeltfradrag ikke er i overensstemmelse med fradragsbegrænsningsreglerne.

2.2.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at livsforsikringsselskaber ikke vil skulle medregne gevinst og tab på ejendomme efter de foreslåede regler om lagerbeskatning af visse ejendomme.

Livsforsikringsselskabers ejendomsavancer vil således uændret – indtil en overgangsordning er fastlagt, således at der kan fremsættes forslag om, at de foreslåede lagerbeskatningsregler også skal anvendes for livsforsikringsselskaberne – være underlagt fradragsbegrænsningsreglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 4-10, og dermed den lagerbeskatning af fast ejendom, som dette regelsæt medfører.

Undtagelsen foreslås at skulle omfatte de direkte eller indirekte ejede datterselskaber, som indgår i en sambeskatning med livsforsikringsselskabet, og hvis ejendomsavancer derfor indgår i fradragsbegrænsningen hos livsforsikringsselskaberne.

Det foreslås, at der vil skulle gælde en tilsvarende undtagelse for selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A. Selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A beskattes efter et transparensprincip, således

at indkomsten medregnes hos ejerne. Da ejerne enten er livsforsikringsselskaber eller pensionsfonde, der ikke er skattepligtige efter selskabsskatteloven, vil selskabernes ejendomsavancer enten være omfattet af fradragsbegrænsningsreglerne hos et livsforsikringsselskab eller slet ikke være skattepligtige efter selskabsskattelovens regler.

Urealiserede ejendomsavancer i datterselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 13, stk. 7, indgår i fradragsbegrænsningen i livsforsikringsselskabet med den del af avancerne, der svarer til livsforsikringsselskabets gennemsnitligt ejede andel af datterselskabets aktiekapital i indkomståret, jf. § 13, stk. 7, 2. pkt. Den foreslåede undtagelse foreslås ikke at skulle gælde for disse selskaber.

I det omfang et datterselskab omfattet af selskabsskattelovens § 13, stk. 7, ejer udlejningsejendomme, der omfattes af de foreslåede regler om lagerbeskatning af visse ejendomme, vil datterselskabet som udgangspunkt blive beskattet af årets gevinst eller have fradragsret for årets tab opgjort efter lagerprincippet. Sådanne gevinster eller tab, der er medregnet ved indkomstopgørelsen i datterselskabet, vil ikke skulle påvirke fradragsbegrænsningen i livsforsikringsselskabet, da der ikke vil være tale om skattefri avancer omfattet af selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 1. pkt. En beskattet gevinst vil således ikke skulle tillægges det beløb, hvormed forsikringsselskabets fradrag for hensættelser m.v. begrænses, ligesom et fradraget tab ikke skal nedsætte fradragsbegrænsningsbeløbet (øge fradraget for hensættelser m.v.).

Hvis der ved overgangen til lagerbeskatningen er opgjort en realisationssaldo vedrørende en ejendom i datterselskabet, og ejendommen afstås, vil den del af realisationssaldoen, som medregnes i datterselskabets indkomst, og som tidligere har påvirket fradragsbegrænsningen, derimod skulle medregnes ved fradragsbegrænsningen, jf. reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 4, om behandlingen af fortjeneste og tab ved afståelse af en ejendom, hvis værdiudsving tidligere været medregnet under fradragsbegrænsningen.

En positiv realisationssaldo, der kommer til beskatning ved afståelse af ejendommen, kan således indebære beskatning af en fortjeneste, der tidligere har begrænset livsforsikringsselskabets fradrag for hensættelser m.v. I det omfang det har været tilfældet, skal livsforsikringsselskabets andel af den skattepligtige fortjeneste ved afståelsen derfor nedsætte fradragsbegrænsningen i livsforsikringsselskabet i afståelsesåret. Tilsvarende skal livsforsikringsselskabets andel af en negativ realisationssaldo, der fradrages i datterselskabets indkomst ved afståelsen, øge fradragsbegrænsningen i afståelsesåret, i det omfang tabet tidligere har nedsat fradragsbegrænsningen.

Hvis der ved overgangen til lagerbeskatningen er opgjort en realisationssaldo i datterselskabet, kan der endvidere opstå tilfælde, hvor gevinst eller tab på datterselskabets faste ejendom ikke medregnes i datterselskabets indkomst, men i stedet modregnes i en negativ eller positiv realisationssaldo efter den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2 eller 3.

I så fald vil det modregnede beløb skulle anses for en skattefri gevinst/et ikkefratrucket tab, hvoraf en forholdsmæssig del (svarende til ejerandelen) vil skulle medregnes ved opgørelsen af summen af skattefri avancer i livsforsikringsselskabet efter selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 1. pkt. For livsforsikringsselskabet vil dette i alt væsentligt blot udligne den effekt, som den pågældende ejendoms tidligere værdiudsving har haft for fradragsbegrænsningen i livsforsikringsselskabet.

Det bemærkes, at sådanne modregnede gevinster eller tab ikke vil komme til beskatning ved en senere faktisk afståelse af ejendommen, og de vil derfor på afståelsestidspunktet hverken skulle reducere eller øge summen af skattefri avancer for livsforsikringsselskabet efter reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 3. eller 4. pkt.

2.3. Fastholdelse af loftet over investorfradraget

2.3.1. Gældende ret

Investorfradraget blev indført på baggrund af ”Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer” (Venstre,

Liberal Alliance, Det Konservative Folkeparti, Dansk Folkeparti og Radikale Venstre) fra 12. november 2017, og reglerne herom har været gældende siden den 1. januar 2019.

Formålet med investorfradraget er at styrke iværksætterkulturen ved at give visse virksomheder lettere adgang til risikovillig kapital. Investorfradraget indebærer dermed statsstøtte til de pågældende små og mellemstore virksomheder, og reglerne er derfor udformet under hensyntagen til EU's gruppefritagelsesforordning, herunder forordningens artikel 21 om risikofinansieringsstøtte til visse virksomheder. Efter gældende regler om investorfradraget kan personer fradrage en del af deres investeringer, hvorved der erhverves kapitalandele i visse små og mellemstore unoterede selskaber, der befinder sig i en opstarts- eller vækstfase (målselskaber). Indskuddet af kapital kan ske enten ved direkte investering i et målselskab eller ved indirekte investering gennem en særlig type alternativ investeringsfond, en investorfradragsfond.

Personer, der investerer direkte i de omfattede målselskaber, kan årligt fradrage halvdelen af investeringer for op til 400.000 kr. i hvert af indkomstårene 2019 til 2022, mens loftet fra og med 2023 forhøjes, så halvdelen af investeringer for op til 800.000 kr. derefter kan fradrages. Ved indirekte investeringer gennem investorfradragsfonde kan halvdelen af investeringer for op til 125.000 kr. fradrages i hvert af indkomstårene 2019 til 2022, mens loftet fra og med 2023 forhøjes, så halvdelen af investeringer for op til 250.000 kr. derefter kan fradrages.

Både ved direkte og indirekte investering er fradraget udformet, så det har en skatteværdi på 30 pct. i en gennemsnitskommune.

2.3.2. Skatteministeriets overvejelser

Parterne i "Aftale om en ny ret til tidlig pension" er enige om, at en del af finansieringen af aftalen skal ske ved, at de i dag gældende lofter over investorfradraget – 400.000 kr. ved direkte investering og 125.000 kr. ved indirekte investering – fremover fastholdes på deres nuværende niveau, så lofterne ikke forhøjes fra og med 2023.

Det vurderes, at investorfradraget hovedsageligt anvendes af personer øverst i indkomstfordelingen, herunder særligt de øverste percentiler.

2.3.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at loftet over fradraget for investeringer fra og med 2023 vil være uændret i forhold til det nuværende niveau. Investorfradraget vil derfor fortsat gælde for investeringer op til 400.000 kr. for direkte investeringer og 125.000 kr. for indirekte investeringer.

3. Økonomiske og implementeringsmæssige konsekvenser for det offentlige

3.1. Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer

Det er forbundet med meget stor usikkerhed at vurdere de provenumæssige konsekvenser ved at indføre den foreslåede lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer. Der er tale om en helt ny beskatningsform, og der foreligger ikke et datagrundlag for, hvor mange ejendomme der reelt skifter ejer uden beskatning.

I provenuvurderingen er det på baggrund af regnskabsoplysninger om ejendomsselskabernes ejendomsaktiver lagt til grund, at en samlet ejendomsmasse på 500 mia. kr. vil blive omfattet af den nye lagerbeskatning. Det lægges desuden til grund, at ejendomsprisstigningerne i gennemsnit udgør ca. 2,2 pct. årligt. Der vil dog kunne være store udsving fra år til år.

Værdistigningen vil efter forslaget blive beskattet nominelt med en selskabsskat på 22 pct. Der vil være mulighed for at fradrage underskud m.v. fra andre dele af koncernen, hvilket skønnes at reducere den gennemsnitlige beskatning med 1/3 til ca. 14,7 pct.

På dette grundlag skønnes det umiddelbare merprovenu til ca. 1.600 mio. kr. årligt, hvilket svarer til ca. 1.200 mio. kr. årligt efter tilbageløb og adfærd.

Tabel 4.1 Provenumæssige konsekvenser ved lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer

Mio. kr. (2022-niveau)	2022	2023	2024	2025	2030	Varigt	Finans- år 2023
Umiddelbar virkning	-	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600
Virkning efter tilbageløb	-	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400	-
Virkning efter tilbageløb og adfærd	-	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	-

Kommunerne får en andel af selskabsskatten uden for kulbrinteområdet på 14,24 pct. med afregning tre år efter indkomståret. Den foreslåede lagerbeskatning skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu for kommunerne på knap 230 mio. kr. for 2023 med afregning i 2026. Provenuvirkningen for kommunerne i efterfølgende år følger proportionalt udviklingen i det samlede umiddelbare merprovenu med tre års forsinkelse.

I forhold til adfærdseffekterne bemærkes, at der overordnet set er to modsatrettede adfærdseffekter forbundet med indførelsen af en lagerbeskatning af ejendomsavancer. For det første indebærer lagerbeskatningen, at det forventede afkast ved at investere i ejendommene falder. Det medfører lavere investeringer på området, hvilket på sigt vil reducere ejendomsmassen og dermed skattegrundlaget. For det andet vil indførelsen af en lagerbeskatning trække i retning af en mere symmetrisk beskatning af selskabers avancer og dermed en mere hensigtsmæssig investeringssammensætning i erhvervslivet. Det skyldes, at den nuværende mulighed for langvarig eller permanent udskydelse af avancebeskatningen indebærer, at den nuværende beskatning af udlejningsejendomme er for lav sammenholdt med andre investeringer ud fra en samfundsøkonomisk betragtning.

Lagerbeskatningen vurderes isoleret set at medføre administrative udgifter for Skatteforvaltningen på 0,5 mio. kr. i 2022, 0,2 mio. kr. i 2023, 12,1 mio. kr. i 2024, 23,3 mio. kr. årligt i 2025-2026 og 12,5 mio. kr. i 2027 og frem. Udgifterne kan primært henføres til kontrol.

3.2. Fastholdelse af loftet over investorfradraget

Det er forbundet med nogen usikkerhed at vurdere de provenumæssige konsekvenser ved at fastholde loftet i investorfradraget, da ordningen forsat er under indfasning.

Provenuvurderingen tager udgangspunkt i de skønnede effekter ved fastholdelsen af loft over investorfradraget samt de seneste opgørelser over anvendelsen af ordningen. Tal for anvendelsen viser, at brugen af ordningen har været markant mindre, end hvad der blev lagt til grund i provenuvurderingen i forbindelse med lov nr. 1707 af 27. december 2018. Det fremgår af Folketingstidende 2018-2019 (1. samling), A, L 101 som fremsat, side 12, at forventningen var, at provenuvirkningen ville udgøre et årligt mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 105 mio. kr. fra 2019 til 2022 og 205 mio. kr. i årene fra 2023 og frem (2020-niveau). På baggrund af den faktiske anvendelse af ordningen skønnes det nu, at en fastholdelse af loftet i investorfradraget vil indebære et mindreprovenu på ca. 20 mio. kr. opgjort i varig virkning, *jf. tabel 4.2*. Det kan desuden bemærkes, at det forudsættes, at mindreprovenuet vil øges frem mod 2029 i takt med en forventet fortsat udbredelse af ordningen.

Tabel 4.2 Provenuvirkning ved fastholdelsen af loft over investorfradraget

Mio. kr. (2022-niveau)	2022	2023	2024	2025	2030	Varigt	Finans- år 2023
Umiddelbar virkning	-	-6	-8	-10	-20	-20	-6
Virkning efter tilbageløb	-	-5	-6	-8	-15	-15	-
Virkning efter tilbageløb og adfærd	-	-5	-7	-9	-17	-17	-
Umiddelbar virkning for kommuneskat- ten	-	-6	-8	-10	-19	-19	-

Anm. : Den kommunale virkning er opgjort uden kirkeskat.

Ved indgåelsen af "Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer" fra november 2017 blev der som nævnt ovenfor afsat finansiering på ca. 105 mio. kr. fra 2019 til 2022 og 205 mio. kr. herefter (2020-niveau), som også blev indarbejdet i Finansministeriets mellemfristede fremskrivninger. En fastholdelse af lofterne i investorfradraget vil dermed indebære et finansieringsbidrag på ca. 105 mio. kr. (2020-niveau) efter tilbageløb og adfærd.

Fastholdelse af loft over investorfradraget har ikke implementeringsmæssige konsekvenser for det offentlige.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

4.1. Lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer

Den foreslåede lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer vil fjerne den nuværende mulighed for at udskyde eller undgå avancebeskatningen af udlejningsejendomme, hvilket isoleret set vil øge beskatningen og reducere det forventede afkast ved at investere i ejendomme.

Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Konsekvenserne består dels i løbende byrder for koncerner med en samlet ejendomsportefølje over 100 mio. kr. (2023-niveau) forbundet med indberetning af lagerbeskatningsoplysninger på baggrund af kendte informationer i form af ejendommenes dagsværdi ved udgangen af året til Skatteforvaltningen. Herudover medfører lovforslaget løbende administrative lettelser i forbindelse med, at der ikke længere kan foretages skattemæssige afskrivninger på de omfattede ejendomme. Lovforslaget medfører administrative omstillingsomkostninger for de omfattede virksomheder forbundet med opsætning af systemet til at afrapportere de relevante data. Disse konsekvenser vurderes at være under 4 mio. kr., hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.

4.2. Fastholdelse af loftet over investorfradraget

Fastholdelse af loft over investorfradraget medfører ingen nye administrative omkostninger for erhvervslivet. Små og mellemstore unoterede virksomheders mulighed for at tiltrække risikovillig kapital fra uafhængige investorer (personer) vil være uændret i forhold til eksisterende regler.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne.

6. Klimamæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen klimamæssige konsekvenser.

7. Miljø- og naturmæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljø- og naturmæssige konsekvenser.

8. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget om indførelse af lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer indeholder ingen EU-retlige aspekter.

For så vidt angår investorfradraget, udgør ordningen statsstøtte til de små og mellemstore virksomheder, der investeres i. Investorfradragsloven er udarbejdet i overensstemmelse med Europa-Kommissionens forordning nr. 651/2014 af 27. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108 (EU's gruppefritagelsesordning), herunder forordningens artikel 21 om risikofinansieringsstøtte til små og mellemstore virksomheder. Ordninger, der overholder betingelserne i forordningen, kan sættes i kraft uden forudgående anmeldelse til og godkendelse af Kommissionen.

Den foreslåede fastholdelse af det nuværende loft over investorfradraget ændrer ikke på den nuværende ordning, og betingelserne i forordningen er fortsat overholdt.

9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 1. juli 2022 til den 18. august 2022 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Andelsboligforeningernes Fællesrepræsentation, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, Borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, Brancheforeningen for Aktive Ejere i Danmark, Børsmæglerforeningen, CEPOS, Cevea, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Ejendomskredit, Dansk Erhverv, Dansk Iværksætterforening, Dansk Landbrugsrådgivning, Danske Advokater, Danske Boligadvokater, DI, EjendomDanmark, Finans Danmark, Finans og Leasing, Finansforbundet, Finanstilsynet, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, Justitia, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Lejernes Landsorganisation, SEGES, Skatteankestyrelsen, SMVdanmark og SRF Skattefaglig Forening.

10. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Den foreslåede lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu på ca. 1.600 mio. kr. årligt, hvilket svarer til ca. 1.200 mio. kr. årligt efter tilbageløb og adfærd. Fastholdelse af loftet over investorfradraget skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu på ca. 110 mio. kr. årligt, hvilket svarer til ca. 100 mio. kr. årligt efter tilbageløb og adfærd.	Ingen

Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lagerbeskatningen vurderes isoleret set at medføre administrative udgifter for Skatteforvaltningen på 0,5 mio. kr. i 2022, 0,2 mio. kr. i 2023, 12,1 mio. kr. i 2024, 23,3 mio. kr. årligt i 2025-2026 og 12,5 mio. kr. i 2027 og frem.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Den foreslåede lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer vil øge beskatningen af selskabers investeringer i udlejningsejendomme. Fastholdelse af loftet over investorfradraget indebærer, at små og mellemstore unoterede virksomheders mulighed for at tiltrække risikovillig kapital fra uafhængige investorer (personer) forbliver uændrede.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen nævneværdige
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Klimamæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Miljø- og naturmæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget om indførelse af lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer indeholder ingen EU-retlige aspekter. For så vidt angår investorfradraget, udgør ordningen statsstøtte til de små og mellemstore virksomheder, der investeres i. Investorfradragets loven er udarbejdet i overensstemmelse med Europa-Kommissionens forordning nr. 651/2014 af 27. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108 (EU's gruppefritagelsesordning), herunder forordningens artikel 21 om risikofinansieringsstøtte til små og mellemstore virksomheder. Ordninger, der overholder betingelserne i forordningen, kan sættes i kraft uden forudgående anmeldelse til og godkendelse af Kommissionen. Den foreslåede fastholdelse af det nuværende loft over investorfradraget ændrer ikke på den nuværende ordning, og betingelserne i forordningen er fortsat overholdt.	
Er i strid med de 5 principper for implementering	Ja	Nej

af erhvervsrettet EU-regulering/ Går videre end minimumskrav i EU-regulering (sæt X)	X
--	---

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Ejendomsavancebeskatningsloven er i dag baseret på et realisationsbeskatningsprincip, som indebærer, at en ejendomsavance beskattes på realisationstidspunktet dvs. ved afståelse af ejendommen.

Det foreslås med lovforslaget, at der for visse ejendomme indføres en beskatning baseret på et lagerbeskatningsprincip, hvorefter urealiseret fortjeneste og tab på en fast ejendom opgøres løbende i forhold til værdistigninger og -fald i ejendommens handelsværdi, hvis en række betingelser er opfyldt.

På den baggrund foreslås det, at *lovens titel* ændres fra ”lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom” til ”lov om beskatning af fortjeneste på fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven)”.

Formålet er at præcisere i lovens titel, at loven ikke kun gælder ved ”afståelse”, idet der efter lovforslaget i visse tilfælde også kan indtræde beskatning af en urealiseret værdistigning efter det foreslåede lagerprincip.

Forslaget om ændret titel indebærer endvidere, at loven får en forkortet titel ”Ejendomsavancebeskatningsloven”. Det er den titel, loven i forvejen er kendt under, og som anvendes i praksis.

Til nr. 2

Ejendomsavancebeskatningsloven har ikke kapitelinddeling.

Det foreslås at opdele ejendomsavancebeskatningsloven i *kapitler* for at gøre loven mere læsevenlig, således at det er tydeligt, at der gælder et realisationsprincip for nogle ejendomme (kapitel 2) og et lagerprincip for andre ejendomme (kapitel 3).

Det foreslås derfor at indsætte en overskrift før lovens § 1, som lyder: ”Kapitel 1. Lovens anvendelsesområde”.

De andre overskrifter, der foreslås indsat i ejendomsavancebeskatningsloven, følger af lovforslagets § 1, nr. 4 og 9.

I lovforslagets § 1, nr. 4 og 9, foreslås det således at indsætte en overskrift efter lovens § 1 A, der lyder: ”Kapitel 2. Realisationsbeskattede ejendomme”, en overskrift efter lovens § 13, der lyder: ”Kapitel 3. Lagerbeskattede ejendomme” og en overskrift efter den foreslåede § 14 D i ejendomsavancebeskatningsloven, der lyder: ”Kapitel 4. Ikrafttrædelse m.v.”.

Til nr. 3

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1 skal fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst. Det fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 2, at loven ikke gælder for fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej.

Det foreslås at nyaffatte ejendomsavancebeskatningslovens § 1 om lovens anvendelsesområde, så det

fremgår, at fortjeneste på realisationsbeskattede ejendomme bortset fra ejendomme, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej, skal medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i lovens kapitel 2, og at fortjeneste og tab på lagerbeskattede ejendomme skal medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i kapitel 3. Det foreslås endvidere, at det anføres i bestemmelsen, at realisationsbeskattede ejendomme er faste ejendomme, der ikke skal lagerbeskattes.

Den foreslåede nye affattelse af ejendomsavancebeskatningslovens § 1 er en følge af forslaget om indførelse af et lagerprincip ved opgørelsen af fortjenesten for visse ejendomme.

Den foreslåede bestemmelse i lovens § 1 opdeler således de af loven omfattede ejendomme i henholdsvis realisationsbeskattede ejendomme og lagerbeskattede ejendomme, hvor realisationsbeskattede ejendomme er de ejendomme, der ikke omfattes af den foreslåede lagerbeskatning.

Den foreslåede affattelse af ejendomsavancebeskatningslovens § 1 vil indebære, at ejendomme, der er erhvervet som et led i den skattepligtiges næringsvej, vil blive omfattet af den foreslåede lagerbeskatning, hvis betingelserne for lagerbeskatning i det foreslåede kapitel 3 i ejendomsavancebeskatningsloven er opfyldt.

Derimod vil fortjeneste og tab på sådanne næringsejendomme, som ikke skal lagerbeskattes efter forslaget, fortsat skulle opgøres efter reglerne i statsskatteloven.

Til nr. 4

Ejendomsavancebeskatningsloven har ikke kapitelinddeling.

Det foreslås, at der indsættes en overskrift efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1 A, som lyder: ”Kapitel 2. Realisationsbeskattede ejendomme”.

Det foreslåede kapitel 2 vil uændret indeholde de gældende regler om beskatning af fortjeneste på ejendomme efter et realisationsprincip.

Til nr. 5

Efter reglerne i afskrivningslovens § 44 A kan der afskrives på udgifter afholdt til kunstnerisk udsmykning af erhvervsmæssigt benyttede bygninger, bortset fra en- eller tofamiliehuse og bortset fra den del af en bygning, der anvendes til beboelse. Det er en betingelse for afskrivningsretten, at den kunstneriske udsmykning indføres i bygningen eller dens nære omgivelser.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 8, indgår udgifter til kunstnerisk udsmykning, der er en del af bygningen, og som er omfattet af afskrivningslovens § 44 A, samt foretagne afskrivninger på sådanne udgifter eller tab ved salg af den kunstneriske udsmykning indgår ikke ved opgørelsen af anskaffelsessummen for den pågældende bygning efter ejendomsavancebeskatningsloven. Tilsvarende medregnes værdien af sådanne udsmykninger ikke ved opgørelsen af afståelsessummen for bygningen ved anvendelse af ejendomsavancebeskatningsloven.

Det foreslås, at ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 8, 1. og 2. pkt., ændres, således at ”denne lov” to gange ændres til ”dette kapitel”.

Efter den foreslåede ændring vil bestemmelsen ikke skulle finde anvendelse på kunstnerisk udsmykning, der er en del af bygninger, når bygningerne er (en del af) en fast ejendom, der er omfattet af de foreslåede regler i ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3 om lagerbeskatning af visse ejendomme.

For sådanne ejendomme vil udgifter til kunstnerisk udsmykning omfattet af afskrivningslovens § 44 A være fradragsberettigede som opførelses- eller forbedringsudgifter, og der vil ikke kunne afskrives på udgifterne. Samtidig vil værdien af den kunstneriske udsmykning indgå som en del af værdien af den samlede ejendom, der beskattes efter lagerprincippet. Løbende værdistigninger eller -fald, der vedrører den kunstneriske udsmykning, vil derfor indgå som en del af de samlede værdiudsving, der løbende medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Til nr. 6 og 7

Det følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, at fradrag for tab ved afståelse af fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven er kildeartsbegrænset, således at tabene kun kan fradrages i indkomstårets fortjenester ved afståelse af fast ejendom, der beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven, eller overføres til fradrag i senere indkomstårs fortjenester ved afståelser af fast ejendom, der beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven. Tab på beboelsesejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og den del af tabet på ejendomme omfattet af § 9, der vedrører stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen, kan dog ikke fradrages, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4.

Ejendomsavancebeskatningsloven gælder ikke for fortjeneste og tab ved afståelse af fast ejendom, der er erhvervet som led i næring, jf. lovens § 1, stk. 2, og fradrag for tab ved afståelse af fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven kan derfor ikke fradrages i fortjenester ved salg af næringsejendomme.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, 1. pkt., at den skattepligtige kan fradrage indkomstårets tab ved afståelse af fast ejendom i fortjeneste efter stk. 1 eller samlet fortjeneste efter § 14 A, jf. dog stk. 4.

Derudover foreslås det i § 6, stk. 3, 2. pkt., at tab, der ikke kan rummes i indtægtsårets fortjenester ikke blot kan overføres til fradrag i senere indkomstårs fortjenester ved afståelser af fast ejendom, men også til fradrag i senere indkomstårs samlede fortjenester efter § 14 A.

Samlet vil de foreslåede ændringer indebære, at skattepligtige, der konstaterer fradragsberettigede tab ved afståelse af realisationsbeskattede ejendomme, vil kunne fradrage disse tab i indkomstårets fortjenester på fast ejendom og fremføre eventuelle overskydende tab i senere indkomstårs fortjenester på fast ejendom, dog således at tab efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4, fortsat ikke vil kunne fradrages.

Det vil kun være muligt at fradrage og fremføre tab på realisationsbeskattede ejendomme i en samlet fortjeneste på lagerbeskattede ejendomme efter den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A i samme eller senere indkomstår. Tab på realisationsbeskattede ejendomme vil således fortsat være kildeartsbegrænset. Den foreslåede henvisning til, at der skal være tale om en samlet fortjeneste efter § 14 A, vil indebære, at den samlede fortjeneste på de lagerbeskattede ejendomme, vil skulle opgøres uden fradrag for f.eks. udgifter til forbedringer, der vil kunne fradrages i den skattepligtige indkomst efter den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i § 14 A, stk. 5, men som ikke vil indgå ved opgørelsen af fortjenesten eller tabet på de enkelte ejendomme.

Det bemærkes, at næringsbeskattede ejendomme foreslås omfattet af de foreslåede regler i ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3 om lagerbeskatning af visse ejendomme, hvilket vil indebære en vis udvidelse af, hvilke ejendomsavancer der behandles efter loven, og dermed også en vis udvidelse af adgangen til at fradrage og fremføre tab på realisationsbeskattede ejendomme.

Til nr. 8

Det er i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 12, fastsat, at for personer afdrages henstandsbeløbet i de resterende år af den periode, som beskatningen er valgt fordelt over. Afdraget opgøres som skatteværdien af den fortjeneste, som skulle have været medregnet i det pågældende indkomstår. Skatteværdien beregnes efter reglerne for skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Den resterende henstandssaldo forfalder dog helt eller delvis til betaling senest i de tilfælde, der er omfattet af stk. 3, nr. 1-3. Reglerne i kildeskattelovens § 73 B, stk. 7 og 8, finder tilsvarende anvendelse med hensyn til fristen for betaling af afdrag og forrentning af henstandssaldoen.

Det følger af den foreslåede ændring af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 12, 5. pkt., at henvisningen til »kildeskattelovens § 73 B, stk. 7 og 8« ændres til »kildeskattelovens § 73 C, stk. 7 og 8«.

Forslaget er en konsekvens af, at der ved en fejl henvises til kildeskattelovens § 73 B, som ikke har et stk. 7 og 8. Der skal i stedet henvises til § 73 C, stk. 7 og 8.

Der er ikke tilsigtet ændringer i retstilstanden på dette område med forslaget til ejendomsavancebeskatningsloven. Ændringen svarer til Skatteforvaltningens nuværende fortolkning af bestemmelsen. Der er således udelukkende tale om en ændring i en paragrafhenvi-
sing.

Til nr. 9

Ejendomsavancebeskatningsloven følger et fast realisationsprincip, hvilket indebærer, at en skattepligtig fortjeneste efter gældende regler i alle tilfælde medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor ejendommen afstås (realiseres).

Det foreslås at indføre et lagerprincip for visse ejendomme, hvilket indebærer, at årets værdistigninger og -fald medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ejendomsavancebeskatningsloven har ikke kapitelinddeling.

Det foreslås, at der indsættes et *kapitel 3* om lagerbeskattede ejendomme.

Det foreslåede kapitel 3 vil indeholde de foreslåede regler i ejendomsavancebeskatningslovens §§ 14 – 14 D om beskatning af fortjeneste og tab på visse ejendomme efter et lagerprincip.

Til § 14

Den første foreslåede nye bestemmelse er ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, hvorefter skattepligtige omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2j og 3a-6, eller § 2, stk. 1, litra a eller b, jf. dog denne paragrafs stk. 5, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregne urealiseret gevinst og tab på ejendomme (lagerprincippet), når følgende kumulative betingelser er opfyldt:

1. Ejendommen udlejes i overvejende omfang i den skattepligtiges indkomstår.
2. Handelsværdien af ejendomme under dansk beskatning, der udlejes i overvejende omfang, overstiger 82,1 mio. kr. ved udløbet af den skattepligtiges indkomstår. Ved opgørelsen efter 1. pkt. medregnes værdien af den skattepligtiges egne ejendomme og ejendomme tilhørende selskaber m.v. omfattes af denne paragraf, og som kontrolleres af den kreds af parter, der har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Hvis indkomståret for et selskab m.v., hvis ejendommens værdi medregnes efter 2. pkt., ikke udløber på samme tidspunkt som indkomståret for den skattepligtige, anvendes værdien ved udløbet af det sidste indkomstår for selskabet m.v. ved opgørelsen efter 1. pkt. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20, dog således, at det regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.000.

Det foreslåede § 14, stk. 1, fastlægger dermed først og fremmest, hvilke skattepligtige der vil være omfattet af de foreslåede regler om lagerbeskatning ejendomsavancer på visse ejendomme.

Det foreslås, at skattepligtige omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2j og 3a-6, eller § 2, stk. 1, litra a eller b, dvs. selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet og er fuldt skattepligtige til Danmark omfattes af de foreslåede regler. Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, omfatter bl.a. aktie- og anpartsselskaber og andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser.

Andelsforeninger omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, er ikke undergivet almindelig selskabsbeskatning, men er derimod omfattet af den særlige andelsbeskatning, jf. selskabsskattelovens §§ 14, 15 og 16. Andelsbeskatningen indebærer, at andelsforeningen ikke beskattes af foreningens overskud, men af en procentdel af formuen.

Foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, der ikke omfattes af fondsbeskatningsloven, er skattepligtige efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Skattepligten for disse foreninger m.v. omfatter dog kun indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den

erhvervsmæssige virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere udbytte som nævnt i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 1. og 2. pkt., renter som nævnt i § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt., royalty som nævnt i § 2, stk. 1, litra g, 1. pkt., og kursgevinster som nævnt i § 2, stk. 1, litra h, 1.-3. pkt. Skattepligten af udbytte gælder dog ikke foreninger m.v., hvis midler ifølge vedtægter el.lign. udelukkende kan anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed for de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, 5 d eller 6, omhandlede foreninger m.v. betragtes indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom og indtægt ved produktion af elektricitet og varme, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 4. Overskud, som er indvundet ved leverancer til medlemmerne, betragtes dog ikke som indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed.

Andelsboligforeninger er skattepligtige efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Indkomst, som en andelsboligforening opnår ved udlejning til andelsboligforeningens medlemmer, anses på den baggrund ikke for at udgøre indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed for andelsboligforeningen.

Endvidere foreslås det, at selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a eller b, omfattes af de foreslåede regler. Der er tale om selskaber m.v., der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, men som samtidig er begrænset skattepligtige til Danmark.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, indeholder en bestemmelse om begrænset skattepligt i Danmark for udenlandske selskabers faste driftssted i Danmark. Skattepligten omfatter virksomhed, der udøves fra et fast driftssted her i landet, dvs. et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis. Den foreslåede lagerbeskatning vil således omfatte ejendomme i Danmark, der indgår i et sådant fast driftssted i Danmark.

Selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra b, fastlægger, at selskaber er begrænset skattepligtige til Danmark for så vidt de i egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

Det følger således af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, at udenlandske selskaber er begrænset skattepligtige af deres ejendomsavancer til Danmark og af den indtægt, som ejendommen måtte indbringe i form af f.eks. lejeindtægter.

I lovforslagets § 6, nr. 1, foreslås det præciseret i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, 2. pkt., at bestemmelsen ikke kun omfatter fortjeneste ”ved afståelse” af fast ejendom, men at der kan være tale om beskatning på andet grundlag. Herved tydeliggøres det, at skattepligten efter bestemmelsen også omfatter beskatning af selskabers ejendomsavancer efter det foreslåede lagerprincip.

Kredsen af skattepligtige, der foreslås omfattet af det nye kapitel 3 i ejendomsavancebeskatningsloven, dækker således over både danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v., der er henholdsvis fuldt eller begrænset skattepligtige til Danmark af indkomst og avancer fra fast ejendom beliggende i Danmark.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, at disse skattepligtige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vil skulle medregne urealiserede gevinster og tab på visse ejendomme efter det foreslåede lagerprincip, når ejendommen lever op til to betingelser.

Den første betingelse foreslås at være, at ejendommen udlejes i overvejende omfang i den skattepligtiges indkomstår.

Hvad der forstås ved udlejning, vil skulle afgøres i overensstemmelse med den almindelige retlige forståelse af begrebet udlejning. Praksis efter lejeloven eller erhvervslejeloven om, hvorvidt en aftale kan anses for en aftale om udlejning, samt praksis om begrebet brugsrettigheder over fast ejendom efter tinglysningslovens § 3, stk. 1, vil derfor kunne inddrages i eventuelle tvivlstilfælde.

Det bemærkes, at det i retspraksis (Ugeskrift for Retsvæsen 1938, side 447H og 2016, side 2220Ø) f.eks. er fastslået, at aftaler om jagtleje og fiskerettigheder ikke er brugsrettigheder over fast ejendom, jf.

tinglysningslovens § 3. Aftaler af denne karakter vil heller ikke kunne anses for udlejning af ejendommen efter den foreslåede bestemmelse.

Hvad der forstås ved, at der skal være tale om udlejning ”i overvejende omfang” foreslås præciseret i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, jf. nærmere nedenfor.

Den anden betingelse for, at den foreslåede lagerbeskatning indtræder, er, at værdien af ejendomme ”under dansk beskatning”, der udlejes i overvejende omfang, overstiger 82,1 mio. kr. (2010-niveau) ved udløbet af den skattepligtiges indkomstår, jf. den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, litra 2. Der medregnes alene ejendomme, som selskabet selv (eller interesseforbundne selskaber, jf. nedenfor) ejer på opgørelsestidspunktet.

Ejendomme under dansk beskatning omfatter efter forslaget ejendomme beliggende i Danmark tilhørende selskaber, der er fuldt skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2j og 3a-6. Det omfatter desuden ejendomme tilhørende selskaber, der er begrænset skattepligtige til Danmark af indkomst fra fast ejendom beliggende i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a eller b.

Begrebet ”ejendomme under dansk beskatning” i den foreslåede § 14, stk. 1, nr. 2, i ejendomsavancebeskatningsloven, omfatter herudover udenlandske ejendomme tilhørende koncerner, der har valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A. Disse koncerner vil således efter forslaget skulle medregne værdien af koncernens udenlandske ejendomme ved opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau), ligesom de pågældende ejendomme vil være omfattet af lagerbeskatningen. Det skyldes, at disse selskaber efter gældende regler skal medregne gevinst og tab på både danske og udenlandske ejendomme ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst.

Hvis der derimod ikke er valgt international sambeskatning, vil koncernens udenlandske ejendomme ikke skulle beskattes i Danmark. For disse ejendomme skal værdien af koncernens udenlandske ejendomme derfor ikke indgå ved opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau), ligesom disse udenlandske ejendomme ikke omfattes af den foreslåede lagerbeskatning.

Ved vurderingen af, om betingelsen om en værdi på mere end 100 mio. kr. (2023-niveau) er opfyldt ved udløbet af den skattepligtiges indkomstår, medregnes værdien af ejendomme, som udlejes i overvejende omfang i det pågældende indkomstår. Herunder medregnes værdien af udlejningsejendomme, der har været udlejet hele året, udlejningsejendomme, der er erhvervet i løbet af året, og ejendomme, der er overgået fra anvendelse i driften til udlejning i overvejende omfang.

Efter forslaget medregnes i opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau) således alene værdien af ejendomme, der udlejes i overvejende omfang. Derimod medregnes værdien af tidligere års lagerbeskattede ejendomme ikke, hvis disse ejendomme ikke længere udlejes i overvejende omfang i det pågældende indkomstår. Disse ejendomme vil dog fortsat være lagerbeskattet efter den foreslåede § 14, stk. 3, jf. nærmere nedenfor.

Hele værdien af en ejendom, der udlejes i overvejende omfang, medregnes efter forslaget og ikke kun den andel, der udlejes. Hvis den skattepligtige kun ejer en andel af ejendommen, medregnes kun den andel af ejendommens værdi, som svarer til ejerandelen.

Hvis et selskab f.eks. ejer 10 pct. af en ejendom, der har en værdi på 10 mio. kr., og som udlejes i overvejende omfang, repræsenterer ejerandelen efter forslaget en værdi på 1 mio. kr. af selskabets ejendomme, der udlejes i overvejende omfang. Det er i denne forbindelse uden betydning, om hele ejendommen eller blot lidt over 50 pct. udlejes.

Ejendomme, der i det pågældende indkomstår ikke udlejes i overvejende omfang, medregnes efter forslaget ikke ved opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau).

Det vil kunne forekomme, at en ejendom efter forslaget vil skulle lagerbeskattes, selv om de to betingelser, der foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, ikke måtte være opfyldt. Det skyldes den foreslåede regel i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3, hvorefter en ejendom vil skulle ved-

blive med at være lagerbeskattet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen. Hvis en ejendom således en gang i ejertiden har været lagerbeskattet, vil ejendommen efter forslaget fortsat skulle lagerbeskattes, selv om ejendommen ikke længere udlejes, eller selv om porteføljen af udlejningsejendomme falder til under 100 mio. kr. (2023-niveau).

Det foreslås, at der ved opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau) vil skulle medregnes både værdien af den skattepligtiges egne ejendomme og værdien af ejendomme tilhørende selskaber m.v., som kontrolleres af den kreds af skattepligtige, der har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Efter ligningslovens § 2 drejer det sig om skattepligtige

1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
3. der er koncernforbundet med en juridisk person,
4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

Alene ejendomme under dansk beskatning tilhørende selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2j og 3a-6, eller § 2, stk. 1, litra a eller b, vil efter forslaget skulle medregnes ved opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau) for værdien af porteføljen af udlejningsejendomme. Heller ikke udenlandske ejendomme tilhørende interesseforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, skal medregnes, medmindre den interesseforbundne part har valgt international sambeskatning.

Ejes to ejendomme i et interessefællesskab, hvor den ene ejendom er underlagt udenlandsk beskatning, og den anden er underlagt dansk beskatning, er det kun ejendommen, der er underlagt dansk beskatning, der vil skulle indgå ved opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau), jf. den foreslåede § 14, stk. 1, nr. 2.

Ifølge ligningslovens § 2, stk. 2, forstås ved bestemmende indflydelse ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse over en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber af personlige aktionærer og deres nærtstående eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Endvidere fremgår det af ligningslovens § 2, stk. 3, at ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Det foreslås, at såfremt kredsen af selskaber, der har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2, samlet set ejer ejendomme til en handelsværdi der overstiger 100 mio. kr. (2023-niveau), der i overvejende omfang udlejes, så vil den skattepligtige være omfattet af den foreslåede lagerbeskatning i kapitel 3 i ejendomsavancebeskatningsloven. Hvorvidt de interesseforbundne selskaber ejer ejendomme, der i overvejende omfang udlejes, vil skulle vurderes på samme måde, som det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2.

Opgørelsen af værdien af ejendommene vil skulle ske til handelsværdien for alle de ejendomme, der i interessefællesskabet udlejes i overvejende omfang, og handelsværdien skal overstige 100 mio. kr. (2023-niveau) ved indkomstårets udløb. Det vil sige, at en ejendomsportefølje, der ved indkomstårets begyndelse har en handelsværdi på 100 mio. kr., men som ved indkomstårets udløb har en handelsværdi på 90 mio. kr., ikke vil opfylde betingelserne for at blive lagerbeskattet efter de foreslåede regler.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 3. pkt., at hvis indkomståret for et interesseforbundet selskab ikke udløber på samme tidspunkt som indkomståret for den skattepligtige selv, så anvendes udløbet af det seneste indkomstår for det interesseforbundne selskab ved opgørelsen af værdien af porteføljen af værdien af udlejningsejendomme.

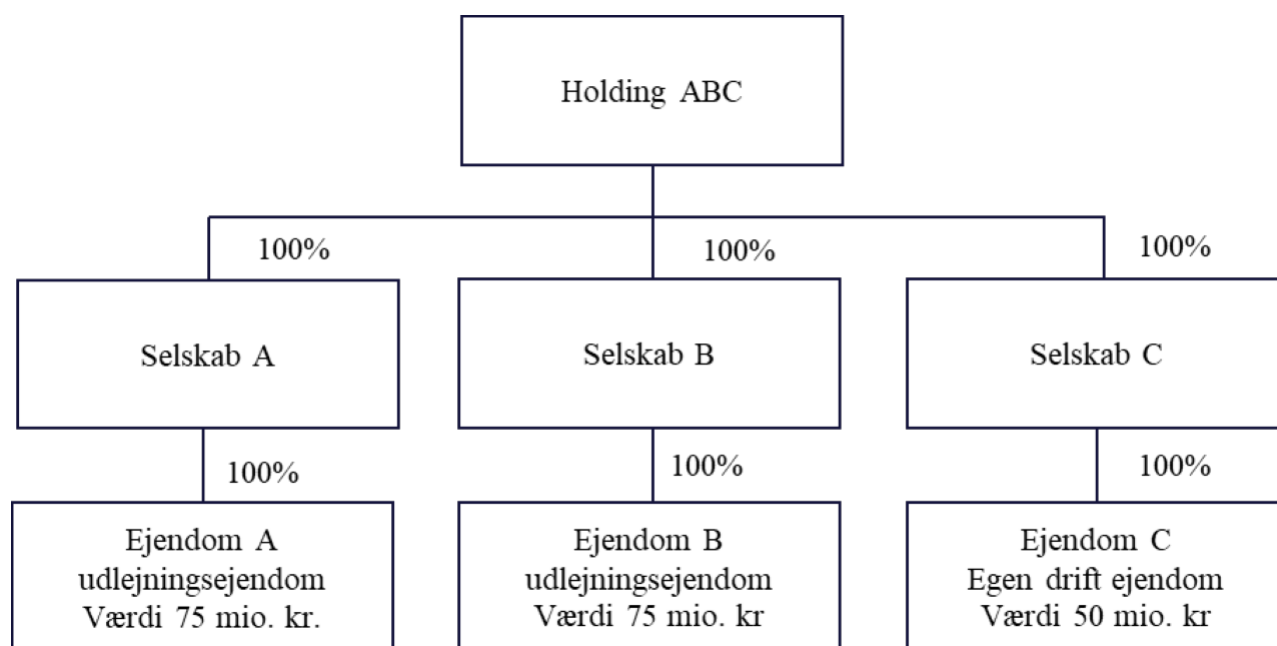
Det indebærer eksempelvis, at hvis den skattepligtiges eget indkomstår følger kalenderåret, mens indkomståret 2023 for et interesseforbundet selskab begynder den 1. februar og udløber den 31. januar, vil den samlede værdi af selskabernes udlejningsejendomme ved udløbet af indkomståret 2023 skulle måles som værdien af den skattepligtiges egne udlejningsejendomme pr. 31. december 2023 med tillæg af summen af det interesseforbundne selskabs udlejningsejendomme pr. den 31. januar 2023.

Hvis den totale sum af værdien af ejendomme, der udlejes i overvejende omfang, overstiger 100 mio. kr. ved udløbet af indkomståret 2023, vil de udlejningsejendomme, som den skattepligtige ejer, være omfattet af den foreslåede lagerbeskatning.

Som følge af den foreslåede ikrafttrædelsesbestemmelse i lovforslagets § 9, vil der i værdiopgørelsen alene indgå værdien af udlejningsejendomme tilhørende selskaber, hvis indkomstår påbegynder den 1. januar 2023 eller senere. Ejendomme tilhørende et interesseforbundet selskab, hvis indkomstår 2023 er påbegyndt f.eks. den 1. oktober 2022, vil således efter forslaget ikke indgå i den skattepligtiges samlede opgørelse af ejendomsporteføljens værdi ved udløbet af indkomståret 2023, da indkomståret 2023 for det interesseforbundne selskab er påbegyndt før den 1. januar 2023.

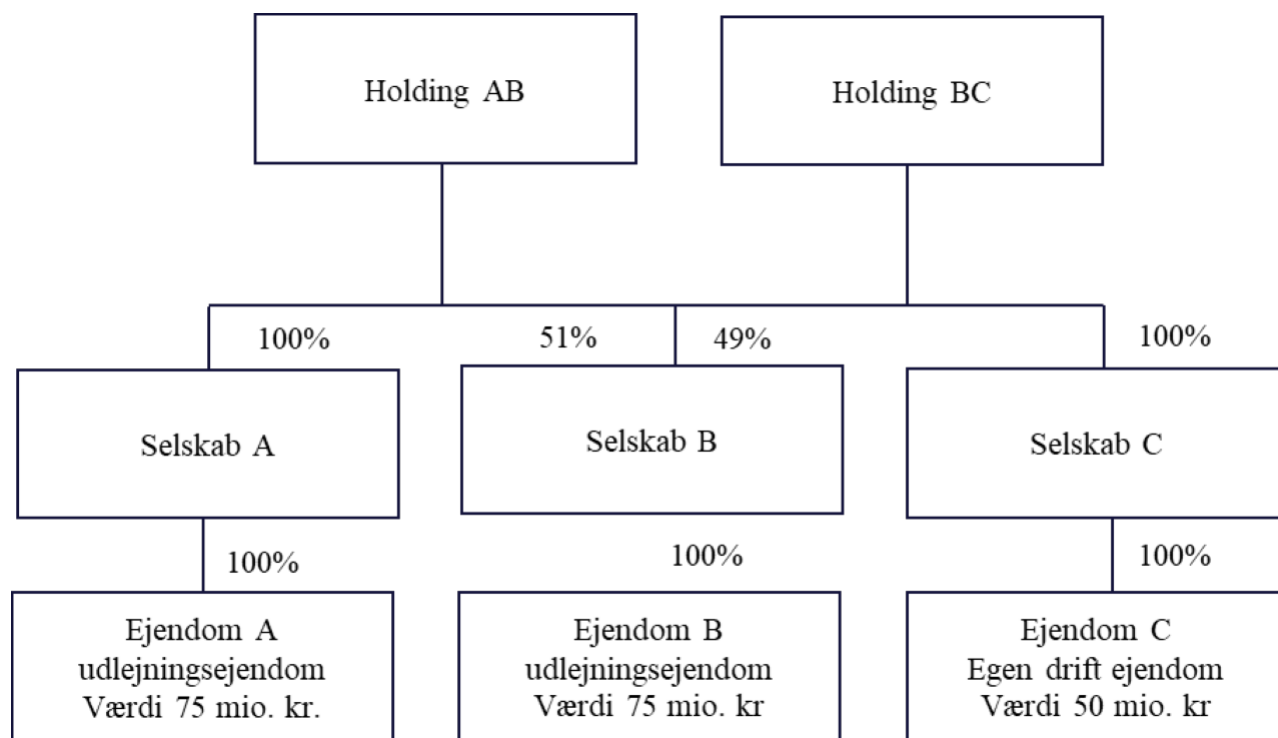
I de følgende figurer er angivet nogle ejerskabsstrukturer af en ejendomsportefølje og en beskrivelse af, hvorvidt ejendomme skal medgå i opgørelsen af de 100 mio. kr. (2023-niveau). Handelsværdierne antages at være ved indkomstårets udløb.

Figur 1 – Opgørelse af udlejningsejendomme



I figur 1 ses en koncern med 2 udlejningsejendomme til en samlet handelsværdi på 150 mio. kr., og en ejendom der anvendes i egen drift til en handelsværdi på 50 mio. kr. Denne koncern vil, for så vidt angår ejendom A og ejendom B, være omfattet af de foreslåede regler om lagerbeskatning af selskabs m.v. ejendomsavancer.

Figur 2 – Ejendomme ejes sammen med kreds af skattepligtige, der ikke er omfattet af ligningslovens § 2



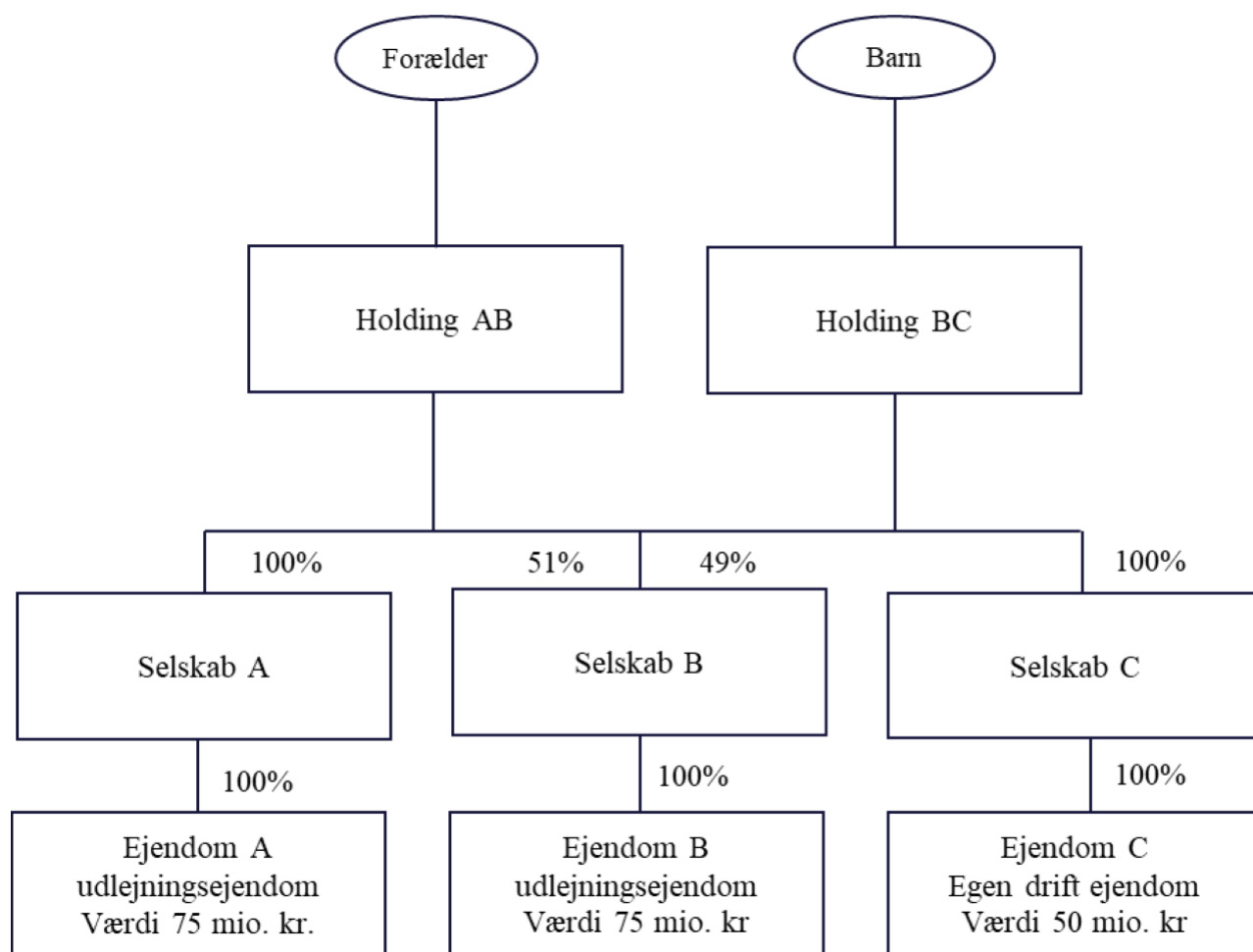
I figur 2 ses to koncerner med udlejningsejendomme og en driftsejendom. Ejendom B ejes indirekte af begge holdingselskaber, men Holding AB ejer over 50 pct. og har derfor bestemmende indflydelse over selskab B. Aktionærerne i holdingselskaberne har i eksemplet ikke en forbindelse, som nævnt i ligningslovens § 2.

I dette scenarie vil selskab A og selskab B begge være omfattet af lagerbeskatningen af deres ejendomsavancer som følge af, at Holding AB har bestemmende indflydelse i begge selskaber, og da værdien af udlejningsejendommene udgør 150 mio. kr.

Selskab C er ikke omfattet af lagerbeskatningen.

Hvis derimod selskab B var ejet med 51 pct. af Holding BC og 49 pct. af Holding AB, så vil ingen af selskaberne være omfattet af lagerbeskatningen, da ingen af selskaberne i så fald ville have en samlet ejendomsportefølje på mere end 100 mio. kr. (2023-niveau).

Figur 3 – Ejendomme ejes af en kreds af skattepligtige, der er omfattet af ligningslovens § 2



I figur 3 er oplistet de samme to koncerner, som i figur 2, men hvor de ultimative aktionærer har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. I dette tilfælde vil ejendom A og ejendom B begge være omfattet af lagerbeskatningen. Det samme vil gælde, selv om det er Holding BC og ikke Holding AB, der ejer 51 pct af selskab B, da de ultimative ejere er interesseforbundne.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1 nr. 2, 4. pkt., at grundbeløbet i 1. pkt., på de 82,1 mio. kr., reguleres efter personskattelovens § 20, dog således, at det regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.000. Det betyder, at beløbsgrænsen vil blive reguleret af et årligt beregnet reguleringstal, således at beløbsgrænsen følger den generelle økonomiske udvikling i samfundet. Grundbeløbet er fastsat, således at det i 2023-niveau er på 100 mio. kr., svarende til den beløbsgrænse, der blev aftalt ved Aftale om en ny ret til tidlig pension.

Det følger af personskattelovens § 20, stk. 1, at ved regulering af beløb efter bestemmelsen anvendes et årligt beregnet reguleringstal. Reguleringstallet beregnes som det foregående års reguleringstal forhøjet med 2,0 pct. tillagt eller fratrullet den af finansministeren bekendtgjorte tilpasningsprocent for det pågældende finansår efter lov om en satsreguleringsprocent. Reguleringstallet beregnes med én decimal. Af § 20, stk. 2 følger det, at ved regulering efter stk. 1 forhøjes eller nedsættes beløbene med samme procent som den, hvormed årets reguleringstal afviger fra 100. De således regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100. Af stk. 3 fremgår det, at reguleringstallet udgør 100,0 for indkomstårene 2009-2013.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, at fastlægge, hvad der i de foreslåede bestemmelser skal forstås ved, at en ejendom er udlejet i overvejende omfang.

Det foreslås i stk. 2, 1. pkt., at en ejendom anses for udlejet i overvejende omfang, hvis mere end 50 pct. af bygningernes samlede etageareal eller mere end 50 pct. af det samlede grundareal for ejendommen udlejes samlet over 90 dage i løbet af indkomståret eller i en kontinuerlig periode på mindst 30 dage. En ejendom, hvor bygningernes etageareal udgør 1.000 m², og grundarealet udgør 10.000 m², anses således for udlejet i overvejende omfang, hvis mere end 500 m² af bygningernes etageareal udlejes. Det samme gælder, hvis ingen del af bygningerne udlejes, mens 6000 m² af grunden udlejes.

Det foreslås også, at udlejningen vil skulle ske i mindst 90 dage i løbet af indkomståret eller i en kontinuerlig periode på mindst 30 dage.

Det vil indebære, at udlejes ejendommen i overvejende omfang i mindst 30 dage i træk, så vil ejendommen være omfattet af lagerbeskatningen. Dette vil skulle gælde, selv om de (mindst) 30 dage ikke ligger i samme indkomstår.

Er ejendommen derimod kun udlejet i overvejende omfang i perioder, der enkeltvis er kortere end 30 dage, vil ejendommen efter forslaget kun være omfattet af lagerbeskatningen, såfremt udlejningen samlet set sker i mindst 90 dage i løbet af indkomståret.

Udleje en del af en dag vil skulle medregnes som en hel dag ved opgørelsen af de foreslåede grænser.

Ved vurderingen af, om en fast ejendom er udlejet i overvejende omfang, vil det være nødvendigt at fastlægge, om der i det enkelte tilfælde foreligger en eller flere selvstændige ejendomme.

Det vil f.eks. være tilfældet, når to lige store bygninger med samme ejer ligger i nærheden af hinanden, og hele den ene bygning udlejes, mens kun 25 pct. af den anden bygning udlejes. Hvis de to bygninger hører til den samme ejendom, så der foreligger en samlet ejendom, så vil udlejningen omfatte mere end 50 pct. af de to bygningers samlede etageareal. Dermed vil ejendommen efter forslaget blive anset for udlejet i overvejende omfang. Hvis de to bygninger derimod hører til hver sin ejendom, så der foreligger to selvstændige ejendomme, så vil ejendommen med den første bygning efter forslaget blive anset for udlejet i overvejende omfang (100 pct.), mens ejendommen med den anden bygning ikke vil blive anset for udlejet i overvejende omfang (25 pct.).

Det er hensigten, at begrebet "fast ejendom" efter lovforslaget skal følge den afgrænsning, der følger af ejendomsvurderingslovens § 2 og den praksis, der har udviklet sig efter denne bestemmelse.

Efter ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 1, forstås ved fast ejendom:

1. Samlede faste ejendomme, jf. § 2 i lov om udstykning og anden registrering i matriklen, med tilhørende bygninger ejet af den samme som den, der ejer grunden, jf. dog ejendomsvurderingslovens stk. 2.
2. Ejerlejligheder.
3. Bygninger på fremmed grund, hvis grunden er matrikuleret.

Det følger dog af ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 2, at fælleslodder, jf. § 2, stk. 2, og § 3 i lov om udstykning og anden registrering i matriklen, anses som selvstændige faste ejendomme.

Skatteforvaltningen kan efter ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 3, som led i vurderingen beslutte, at flere ejendomme, som har samme ejer eller ejere, og som udgør en samlet enhed, skal vurderes samlet. Er der flere ejere, er det en betingelse for en samlet vurdering efter 1. pkt., at den enkelte ejendomsejer ejer samme forholdsmæssige andel af hver af de ejendomme, der vurderes samlet. En sådan beslutning om at behandle ejendommen som en samlet enhed vil være retningsgivende for også at betragte ejendommen som en samlet ejendom efter lovforslaget.

Når en ejendom er opdelt i ejerlejligheder, anses hver ejerlejlighed for en selvstændig ejendom, jf. ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 1, nr. 2.

Efter ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 3, kan told- og skatteforvaltningen beslutte, at flere ejendomme, som har samme ejer eller ejere, og som udgør en samlet enhed, skal vurderes samlet, såfremt ejerne

ejer samme forholdsmæssige andel af hver ejendom. Dette princip kan også følges af Skatteforvaltningen, når det skal vurderes om f.eks. en række af ejendomme, der ligger tæt på hinanden, anses for at være én samlet enhed eller flere udlejningsejendomme, og derfor skal vurderes separat.

F.eks. vil to bygninger, der ligger på to separat matrikulerede grunde, som ligger i forlængelse af hinanden, skulle anses for én samlet ejendom, hvis grunde og bygninger har samme ejer, jf. ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 1, nr. 1. Er der derimod flere ejere, der ikke ejer samme forholdsmæssige andel af grunde og bygninger, vil der foreligge to ejendomme.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, 2. pkt., at indsætte en bestemmelse om, at en ejendom anses for udlejet fra det tidspunkt, hvor lejer overtager det lejede.

Det vil således ikke være tidspunktet for lejekontraktens indgåelse, men det tidspunkt, hvor lejer rent faktisk overtager lejemålet, som vil være afgørende for, hvornår et lejemål anses for udlejet efter bestemmelsen. I almindelighed vil det være den aftalte overtagelsesdato i henhold til lejekontrakten, der er afgørende, men hvis den aftalte overtagelsesdato må udskydes, fordi byggeriet er forsinket med den konsekvens, at lejeren først overtager lejemålet senere, vil det efter forslaget først være fra dette senere tidspunkt, at ejendommen eller den pågældende andel af ejendommen anses for udlejet.

Det kan f.eks. have betydning ved nybyggeri, byggeprojekter og renoveringsopgaver, hvor det ofte forekommer, at der indgås aftale om udlejning, længe før ejendommen står klar til udlejning.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, 3. pkt., at udlejning til en lejer, der med den skattepligtige har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2, ikke anses for udlejning, medmindre ejendommen videreudlejes til en lejer, der ikke med den skattepligtige har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2.

Formålet er at friholde fra den foreslåede lagerbeskatning, f.eks. når en koncern er struktureret på en sådan måde, at koncernens ejendomme er samlet i et ejendomsselskab, der udlejer ejendommene til de enkelte driftsselskaber. Hvis de enkelte driftsselskaber, som ejendommene udlejes til, anvender ejendommene i egen drift, vil de udlejede ejendomme således efter forslaget ikke blive omfattet af den foreslåede lagerbeskatning.

Hermed vil udlejning af ejendomme inden for et interessefællesskab kunne finde sted, uden at ejendommene omfattes af den foreslåede lagerbeskatning, forudsat at lejeren ikke videreudlejer ejendommen eksternt i overvejende omfang.

Et eksempel herpå kunne være en koncern, hvor produktionsejendommen ejes af et ejendomsselskab i koncernen, der udlejer ejendommen til produktionsselskabet. Ved afgørelsen af, om en ejendom udlejes i overvejende omfang, skal udlejning til en skattepligtig i sambeskatningskredsen dermed ikke tælle med som udlejning.

I tabel 1 er givet et eksempel på to faste ejendomme, der ejes af et selskab i koncernen. De to ejendomme står delvist tomme eller anvendes af flere koncernselskaber i egen drift og udlejes endvidere til uafhængige parter:

Tabel 1 – Koncernintern udlejning

	Ejendom A	Ejendom B
Anvendes af ejerselskabet selv, eller lokaler står tomme	30 pct.	30 pct.
Udlejning til sambeskattet selskab, der selv anvender det lejede i egen drift	30 pct.	10 pct.
Udlejning til uafhængig part	40 pct.	60 pct.

Ejendom A vil ikke skulle lagerbeskattes efter de foreslåede regler, idet alene 40 pct. af ejendommen udlejes eksternt, mens den øvrige del af ejendommen anvendes i koncernens egen drift eller står tom. Ejendom B vil derimod blive omfattet af den foreslåede lagerbeskatning, da 60 pct. af ejendommen udlejes til parter uden for sambeskatningskredsen.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, 4. pkt., at udlejning til en lejer, der har en tilknytning til den skattepligtige som aktionær, andelshaver eller lignende, og hvor der til kapitalandelen er knyttet en brugsret til ejendommen, anses ikke for udlejning efter denne bestemmelse. Bestemmelsen vil indebære, at bl.a. andelsboligforeninger ikke omfattes af lagerbeskatningen af ejendomme, der stilles til rådighed (udlejes) til andelshaverne, når der til andelsbeviset er knyttet en brugsret til ejendommen.

En andelsboligforening har en række medlemmer (andelshavere), der hver især ejer en andel af foreningen. Dette andelsbevis giver normalt medlemmet en brugsret til en bestemt lejlighed. Det er foreningen, der ejer hele ejendommen og dermed de lejligheder, der stilles til rådighed for medlemmerne.

Efter forslaget vil den andel af ejendommen, der udlejes til medlemmerne, ikke blive anset for udlejning, hvis lejer i henhold til sit andelsbevis har en brugsret til ejendommen. Hvis foreningen udlejer til andre end medlemmerne, f.eks. til en butik, anses der at foreligge udlejning efter bestemmelsen. Det vil dog efter forslaget ikke bringe ejendommen ind under den foreslåede lagerbeskatning, hvis denne eksterne udlejning udgør mindre end 50 pct. af den samlede ejendom.

På tilsvarende måde kan et aktieselskab eje en ejendom, som stilles til rådighed for aktionærerne. Hvis der til aktierne er knyttet en brugsret til ejendommen, vil udlejningen til aktionærerne efter forslaget ikke blive anset for udlejning.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, 5. pkt., at udlejning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., ikke anses for udlejning efter denne bestemmelse.

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., er udlejning af fast ejendom fritaget for moms. Som en undtagelse herfra fastsætter § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., at fritagelsen dog ikke omfatter udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

De former for udlejning, der er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., er navnlig korttidsudlejning til et bestemt formål, hvor udlejeren typisk leverer andre ydelser i tilknytning til overladelsen af brugsrettigheder til fast ejendom. I disse tilfælde vil udlejningen kunne anses for sket som led i driften af ejerens egen virksomhed, der har et vidererækkende formål end blot selve udlejningen af fast ejendom.

Den foreslåede bestemmelse vil bl.a. medføre, at udlejning af hotelværelser ikke vil skulle anses som udlejning efter ejendomsavancebeskatningslovens § 14. Dermed vil hoteldrift være undtaget fra lagerbeskatningen. Har ejeren derimod udlejet sin ejendom til en lejer, der benytter ejendomme til at drive et hotel, vil der foreligge udlejning i relation til de foreslåede regler om lagerbeskatning af visse ejendomme.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2, 6. pkt., at en ny erhvervet ejendom ikke anses for udlejet i overvejende omfang, hvis eksisterende lejemål bringes til ophør i umiddelbar forbindelse med erhvervelsen, og ejendommen er erhvervet udelukkende med henblik på ejerens anvendelse af ejendommen til formål, der indebærer, at den ikke kan anses for udlejet i overvejende omfang efter denne bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at et selskab vil have mulighed for at erhverve en allerede udlejet ejendom med henblik på f.eks. anvendelse i driften af selskabets egen virksomhed, uden at udlejningen på overtagelsestidspunktet automatisk vil medføre, at ejendommen anses for udlejet i overvejende omfang.

Det vil være en betingelse, at eksisterende lejemål bringes til ophør i umiddelbar forbindelse med

erhvervelsen af ejendommen. Det indebærer, at det eller de eksisterende lejemål vil skulle opsiges hurtigst muligt og med kortest mulig opsigelsesfrist.

Det vil efter forslaget skulle være en betingelse, at ejendommen er erhvervet udelukkende med henblik på selskabets anvendelse til formål, der ikke kan anses for udlejning i overvejende grad. Hvis en nyerhvervet ejendom f.eks. er udlejet på sådanne vilkår, at lejerer ikke vil være forpligtet til at fraflytte ejendommen før efter en længere årrække, vil denne betingelse i almindelighed ikke være opfyldt, idet selskabet så må formodes at have erhvervet ejendommen også med henblik på fortsat udleje.

Denne formodning vil dog kunne afkræftes, f.eks. hvis selskabet godtgør, at ejendommen vil kunne forventes overtaget til anvendelse i selskabets egen drift på et tidspunkt, hvor selskabet forventer at skulle fraflytte eksisterende virksomhedslokaler.

Det foreslås i § 14, stk. 2, 7. pkt., at udlejning af bygninger på fredskovpligtige arealer, jf. § 3, stk. 1, i lov om skove, medregnes ikke ved vurderingen af, om ejendommen er udlejet i overvejende omfang.

Efter forslaget til § 14, stk. 2, 1. pkt., anses en ejendom for udlejet i overvejende omfang, hvis mere end 50 pct. af bygningernes samlede etageareal eller mere end 50 pct. af ejendommens samlede grundareal udlejes i mindst 90 dage i løbet af indkomståret eller i en kontinuerlig periode på mindst 30 dage. For ejendomme med fredskovpligtige arealer efter § 3, stk. 1, i lov om skove vil der således efter den foreslåede bestemmelse skulle ses bort fra udlejning af eventuelle bygninger på disse arealer. Er mere end 50 pct. af ejendommens grundareal eller mere end 50 pct. af ejendommens bygninger, som ikke befinder sig på fredskovpligtige arealer, udlejet i mindst 90 dage i løbet af indkomståret eller en kontinuerlig periode på mindst 30 dage, så vil ejendommen således skulle være omfattet af lagerbeskatningen. Det gælder også, selv om det udlejede grundareal omfatter det fredskovpligtige areal eller en del heraf.

Det følger af § 3, stk. 1, i lov om skove, at privatejede fredskovpligtige arealer er arealer, som miljø- og fødevareministeren har besluttet skal være fredskovspligtige, og arealer, der i matriklen eller tingbogen er noteret som majoratsskov. Det bemærkes, at sammenhængende fredskovspligtige arealer efter § 12 i lov om skove ikke må udstykkes eller formindskes ved arealoverførsel, og at et areal, der i matriklen eller tingbogen er noteret som majoratsskov, efter § 7 i lov om skove skal forblive under samme ejer. Endelig kan der efter skovlovens § 11 kun i meget begrænset omfang opføres bygninger på fredskovpligtige arealer.

Den foreslåede bestemmelse vil tage højde for disse særlige forhold, idet udleje af eventuelle bygninger på det fredskovpligtige areal ikke vil skulle medføre, at ejendommen anses for udlejet i overvejende omfang.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3, 1. pkt., at den skattepligtige vedbliver med at skulle opgøre gevinst og tab efter lagerprincippet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen.

Denne regel foreslås af administrative hensyn. Det ville være u hensigtsmæssigt bl.a. i relation til Skatteforvaltningens kontrol med værdiansættelsen af ejendomme i forbindelse med overgang fra det ene opgørelsesprincip til det andet, hvis der i ejertiden var adgang til at skifte beskatningsprincip fra et realisationsprincip til et lagerbeskatningsprincip og tilbage igen.

Den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3, vil f.eks. indebære, at en lagerbeskattet ejendom, der overgår fra at være udlejet i overvejende omfang til ikke længere at være udlejet, vil vedblive med at være lagerbeskattet. Ejendommen medgår hermed ikke længere i opgørelsen af handelsværdien af porteføljen af udlejningsejendomme efter den foreslåede § 14, stk. 1, nr. 2. Bestemmelsen vil endvidere indebære, at selv om handelsværdien af porteføljen af udlejningsejendomme falder til under 100 mio. kr. (2023-niveau), f.eks. fordi nogle af ejendommene frasælges, så vil de lagerbeskattede ejendomme, der beholdes, vedblive med at være lagerbeskattede.

Hvis f.eks. en ejendomsportefølje består af tre lagerbeskattede udlejningsejendomme med en handelsværdi på 40 mio. kr. hver, hvoraf den ene ejendom sælges fra, så værdien af ejendomsporteføljen

reduceres til 80 mio. kr., så vil de to ejendomme, der beholdes, efter forslaget fortsat skulle være omfattet af lagerbeskatningen, så længe ejendommene ejes af den samme ejer.

Hvis selskabet herefter køber en udlejningsejendom for 10 mio. kr., så den samlede værdi af ejendomme, der udlejes i overvejende omfang, ved udgangen af indkomståret udgør 90 mio. kr., så vil den ny erhvervede ejendom efter forslaget ikke skulle omfattes af lagerbeskatningen. Det vil fortsat være en betingelse for, at den ny erhvervede ejendom omfattes af den foreslåede lagerbeskatning, at den samlede værdi af ejendomme, der udlejes i overvejende omfang, overstiger 100 mio. kr. (2023-niveau) ved indkomstårets udløb, jf. den foreslåede § 14, stk. 1, i ejendomsavancebeskatningsloven. Den foreslåede fastholdelse af lagerbeskatningen i hele ejertiden er således efter forslaget ikke ensbetydende med, at der indtræder lagerbeskatning for alle ejendomme, der efterfølgende erhverves, selv om de udlejes i overvejende omfang. Hvorvidt den solgte ejendom efter salget skal omfattes af lagerbeskatningen, skal afgøres ud fra en vurdering af, om ejendommen hos erhververen opfylder betingelserne for lagerbeskatning, jf. forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1-2.

Den foreslåede lagerbeskatning følger således ikke ejendommen efter en afståelse. Det er alene den hidtidige ejer, der efter forslaget er forpligtet til at følge lagerprincippet for ejendomme, der en gang i dennes ejertid har været omfattet af lagerprincippet.

En ejendom vil fortsat skulle lagerbeskattes, selv om ejendommen udstykkes i flere selvstændige ejendomme. Afstås kun en eller enkelte af disse ejendomme efterfølgende, vil den skattepligtige fortsat skulle lagerbeskattes af de ejendomme, som stadig er ejet af den skattepligtige.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3, 2. pkt., at uanset stk. 1 gælder 1. pkt. også for en fond, der ved en fusion omfattes af fusionsskattelovens § 14 C, nr. 2, har overtaget en lagerbeskattet ejendom.

Fusionsskattelovens § 14 C indeholder undtagelser fra lovens udgangspunkt om, at kun selskabsskattepligtige selskaber er omfattet af fusionsskattelovens bestemmelser om skattefri fusion. Efter bestemmelsen i § 14 C, nr. 2, finder fusionsskattelovens kapitel 1 anvendelse ved fusion af fonde omfattet af fondsbeskatningsloven, fonden fusionerer med et datterselskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og den modtagende fond besidder samtlige aktier eller andele i det indskydende selskab.

Fusionsskatteloven § 14 C, nr. 2, vedrører således en situation, hvor en fond skattefrit fusionerer med et helejet datterselskab, og hvor fonden er den fortsættende enhed.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en fond, der i skattemæssig henseende succederer i det indskydende datterselskabs stilling, også vil vedblive med at skulle opgøre avancen på en lagerbeskattet ejendom efter et lagerprincip. Dette vil være i overensstemmelse med det almindelige princip, om at lagerbeskatningen fortsætter, så længe ejendommen ikke er afstået i skattemæssig henseende, jf. forslaget 1. pkt. Da fonde ikke er omfattet af forslaget til bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, er en særlig bestemmelse nødvendig for at sikre, at ejendommen vedbliver med at være lagerbeskattet efter fusionen.

Det bemærkes, at det kun vil være den eller de lagerbeskattede ejendom(me), der er overtaget ved en fusion omfattet af fusionsskattelovens § 14 C, nr. 2, der vil blive lagerskattet. Fondens øvrige faste ejendomme vil således ikke skulle beskattes efter lagerprincippet.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 4, at sammenlægges en ejendom omfattet af stk. 1 med en ejendom, der ikke tidligere har været omfattet af stk. 1, anses sidstnævnte ejendom for overgået til lagerbeskatning med virkning fra indkomstårets begyndelse, jf. §§ 14 C og 14 D, og ejendommen behandles herefter som en samlet fast ejendom.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en ejendom vedbliver med at være lagerbeskattet i overensstemmelse med forslaget til § 14, stk. 3, selv om den sammenlægges med en ejendom, der ikke har været lagerbeskattet.

Den ejendom, der hidtil er blevet beskattet efter realisationsprincippet, vil efter forslaget skulle anses for overgået til lagerbeskatning med virkning fra indkomstårets begyndelse, og ejendommen vil derfor skulle anses for afstået til handelsværdien på overgangstidspunktet, jf. forslaget til § 14 C, stk. 1, ligesom der vil skulle udarbejdes en realisationssaldo for ejendommen efter forslaget til § 14 D.

Herefter vil ejendommen fremadrettet skulle behandles som en samlet ejendom, hvilket bl.a. indebærer, at de to realisationssaldi efter § 14 D sammenlægges og behandles samlet som én positiv eller negativ realisationssaldo efter enten § 14 D, stk. 2 eller 3.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, *stk. 5*, at livsforsikringsselskaber, disses sambeskattede datterselskaber og selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A ikke skal medregne gevinst og tab på ejendomme efter reglerne i dette kapitel, selv om betingelserne i stk. 1 er opfyldt.

Livsforsikringsselskaber er omfattet af de særlige fradragsbegrænsningsregler i selskabsskattelovens § 13, stk. 4-10, som medfører, at de, selv om ejendommene realisationsbeskattes, indirekte reelt er undergivet en løbende lagerbeskatning af ejendomsavancer. Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at fradragsbegrænsningsreglerne fortsat vil skulle gælde for livsforsikringsselskaber, og at livsforsikrings-selskaberne ikke vil skulle opgøre gevinst og tab på udlejningsejendomme efter de foreslåede regler i ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3.

Den foreslåede undtagelse vil også skulle gælde for de direkte eller indirekte ejede datterselskaber, der indgår i en sambeskatning med livsforsikringsselskaberne, og hvis ejendomsavancer derfor indgår i fradragsbegrænsningen hos livsforsikringsselskaberne, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 4.

Efter den foreslåede bestemmelse vil en tilsvarende undtagelse skulle gælde for selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A. Ejendomsavancer i disse selskaber vil, selv om ejendommene i det pågældende selskab fortsat realisationsbeskattes, indgå i fradragsbegrænsningen i et livsforsikringsselskab, når § 3 A-selskabet helt eller delvist ejes af et sådant selskab.

Der kan om den foreslåede undtagelsesbestemmelse og baggrunden herfor i øvrigt henvises til de almindelige bemærkninger punkt 2.2.2., hvor der bl.a. er redegjort for, at den foreslåede bestemmelse kun forventes at skulle gælde, indtil der er fastlagt en robust overgangsordning, som kan sikre, at der ikke vil være utilsigtede skattemæssige konsekvenser forbundet med, at de pågældende selskaber opgør gevinst og tab på udlejningsejendomme efter de foreslåede regler i ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3.

Til § 14 A

Der foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A en bestemmelse om, hvordan fortjeneste og tab på en ejendom skal opgøres efter det foreslåede lagerprincip.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A, *stk. 1*, at fortjeneste og tab på en fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 14 opgøres som forskellen mellem ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb og ejendommens handelsværdi ved indkomstårets begyndelse (lagerprincippet). Endvidere foreslås, at hvis ejendommen er erhvervet i løbet af indkomståret, anvendes ejendommens kontantomregnede anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse. Er ejendommen erhvervet ved arv, gave eller arveforskud, anvendes ejendommens handelsværdi på erhvervelsestidspunktet som anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse. Det foreslås yderligere, at hvis ejendommen er afstået i løbet af indkomståret, anvendes ejendommens kontantomregnede afståelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb. Er ejendommen afstået ved gave, anvendes ejendommens handelsværdi på afståelsestidspunktet som anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb.

Den foreslåede bestemmelse § 14 A, stk. 1, *1. pkt.*, vil for lagerbeskattede ejendomme indebære, at en værdistigning medregnes som fortjeneste, mens et værdifald fratrækkes som et tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Har en ejendom, der omfattes af den foreslåede lagerbeskatning, f.eks.

en handelsværdi på 200 mio. kr. ved indkomstårets begyndelse og en handelsværdi på 210 mio. kr. ved indkomstårets udløb, så kan der opgøres en fortjeneste på 10 mio. kr., som vil skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår.

Den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A, stk. 1, 1. pkt., vil finde anvendelse for ejendomme, som den skattepligtige ejer både ved begyndelsen og udløbet af indkomståret, og som omfattes af den foreslåede lagerbeskatning.

Bestemmelsen vil også omfatte ejendomme, der i løbet af indkomståret har ændret status med den virkning, at ejendommen omfattes af den foreslåede lagerbeskatning. Det skyldes, at en sådan ejendom efter den foreslåede § 14 B, stk. 1, i ejendomsavancebeskatningsloven skal anses for overgået til lagerbeskatning med virkning fra begyndelsen af indkomståret.

Dermed vil ejendomme, der har ændret status, også være omfattet af den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A, stk. 1, 1. pkt., hvorefter fortjeneste og tab opgøres som forskellen mellem ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb og handelsværdien ved indkomstårets begyndelse.

Det forudsættes således med den foreslåede bestemmelse, at den skattepligtige hvert år foretager en opgørelse af handelsværdien af de ejendomme, der omfattes af den foreslåede lagerbeskatning ved begyndelsen og ved udløbet af indkomståret. Ved opgørelse af handelsværdien ved begyndelsen af indkomståret anvendes værdiansættelsen af ejendommen ved udløbet af det forudgående indkomstår. For et selskab med kalenderårsregnskab vil handelsværdien pr. 31. december 2022 således skulle anvendes som handelsværdi pr. 1. januar 2023.

Ved handelsværdien forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved salg i det åbne marked.

Mange ejendomsselskaber opgør allerede i dag handelsværdien (dagsværdien) af deres ejendomme til brug for regnskabsaflæggelsen, jf. årsregnskabslovens § 38 stk. 1, som omhandler den regnskabsmæssige opgørelse af investeringsejendomme til dagsværdi.

Ved lov nr. 117 af 28. januar 2015 blev der foretaget ændringer til årsregnskabslovens § 38, stk. 1, med et ønske om at tilpasse anvendelsen af dagsværdi til de internationale regnskabsstandards IFRS (International Financial Reporting Standards) og IAS (International Accounting Standards).

Det fremgår af bemærkningerne, at bestemmelsen i årsregnskabslovens § 38, stk. 1, er en rammebestemmelse, som fortolkes i overensstemmelse med IAS 40, jf. Folketingstidende samling 2014-15 (1. samling) lovforslag L 117 – tillæg A. IAS 40 indeholder mere detaljerede regler om investeringsejendomme, herunder bl.a. definitioner af, hvad der kan anses for investeringsejendomme, hvordan ejendomme klassificeres som investeringsejendomme. Der indgår endvidere bestemmelser om, hvordan man skal forholde sig, hvis der ikke kan beregnes en pålidelig dagsværdi. Hvordan dagsværdien på investeringsejendommene skal beregnes, skal fortolkes i overensstemmelse med den internationale regnskabsstandard, IFRS 13. IFRS 13 indeholder konkret vejledning til, hvilke modeller der kan anvendes ved beregningen af dagsværdien på investeringsejendomme og andre aktiver, som værdiansættes til dagsværdi.

Det er ledelsen i virksomheden, som har ansvaret for, at dagsværdien værdiansættes pålideligt til brug for regnskabet. Ledelsen kan anvende eksternt bistand fra eksempelvis en valuar i forbindelse med værdiansættelsen. Dette fritager dog ikke ledelsen for dens selvstændige ansvar for at vurdere dagsværdien og de forudsætninger, som ligger til grund for beregningen.

Dermed kan den værdi, der anvendes i den skattepligtiges årsregnskab som udtryk for dagsværdien, være et godt udgangspunkt for opgørelsen af ejendommens værdi efter de foreslåede regler i ejendomsavancebeskatningsloven om lagerbeskatning.

Hvis den skattepligtige derimod ikke anvender dagsværdien af ejendommene til brug for regnskabsaflæggelsen, vil den skattepligtige efter lovforslaget skulle foretage en opgørelse af ejendommens handels-

værdi til brug for opgørelse af fortjeneste og tab på ejendommen efter den foreslåede § 14 A, stk. 1, i ejendomsavancebeskatningsloven.

Der findes forskellige metoder til at estimere en ejendoms handelsværdi i henhold til årsregnskabslovens § 38. Disse metoder er enten omkostningsbaserede, indkomstbaserede eller markedsbaserede værdiansættelsesmetoder.

Ved en omkostningsbaseret metode forstås, at værdien fastsættes til det beløb, som det ville kræve at erstatte eller genskabe den faste ejendom. Det er vurderingen, at det er meget sjældent, at denne metode vil være egnet til at fastsætte den faste ejendoms skattemæssige handelsværdi, og særlige forhold bør tale for anvendelsen heraf. Dette skyldes primært, at de ejendomme, der foreslås omfattet af de foreslåede regler om lagerbeskatning, er udlejningsejendomme. Derudover vurderes det, at denne metode kun er relevant, såfremt den indkomstbaserede eller markedsbaserede metode ikke kan finde anvendelse.

Ved en indkomstbaseret metode vil værdien blive fastsat på baggrund af den faste ejendoms fremtidige potentielle indtjeningsgrundlag tilbagediskonteret til nutidsværdi. Et eksempel herpå kunne være en såkaldt Discounted Cash Flow model (DCF-model). DCF-modellen anvendes ofte af ejendomsinvestorer. Den anvendes ligeledes af valuarer ved vurdering af ejendomme ejet af andelsboligforeninger, når disse skal vurderes som en udlejningsejendom, jf. § 6 i bekendtgørelse nr. 978 af 28. juni 2018 om vurdering af ejendomme tilhørende private andelsboligforeninger ved valuar.

Den markedsbaserede metode baserer værdifastsættelsen på sammenlignelige salgspriser i markedet for sammenlignelige ejendomme. Metoden kræver, at der reelt er tale om ejendomme, der kan sammenlignes. Ejendommen, der sammenlignes med, skal således have de samme karakteristika, som den ejendom der værdiansættes, på parametre som beliggenhed, stand, størrelse, lejersammensætning og lejers kreditværdighed. Derudover kræver metoden, at en faktisk handel af denne ejendom er forekommet i en periode, hvor de økonomiske omstændigheder er sammenlignelige med tidspunktet for estimeringen af handelsværdien til brug for beskatningen. Har der f.eks. været betydelige udsving i renteniveauet, vil værdien af ejendommen måske ikke længere være sammenlignelig. Det er vurderingen, at det ofte er meget svært at basere værdien alene på en markedsbaseret metode, men at denne med fordel kan udgøre et supplement til f.eks. en DCF-beregning.

Det vil dog ikke være et krav, at en bestemt værdiansættelsesmetode anvendes, men den metode, der anvendes, skal være anerkendt og korrekt regnskabsmæssigt og føre frem til en værdiansættelse, der afspejler den aktuelle handelsværdi af ejendommen. Endvidere vil den skattepligtige skulle kunne dokumentere grundlaget for den anvendte værdiansættelse.

Ved en eventuel delafståelse af en fast ejendom vil der skulle ske en forholdsmæssig fordeling af den handelsværdi ved indkomstårets begyndelse mellem henholdsvis den afståede og den ikkeafståede del af den faste ejendom. Denne forholdsmæssige fordeling vil svare til den fordeling af anskaffelsessummen, som efter gældende regler vil skulle foretages med henblik på at fastlægge avancen ved en sådan delafståelse, f.eks. når en del af den faste ejendom afstås betinget af udstykning, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 3 A.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 1, 2. pkt., at hvis ejendommen er erhvervet i løbet af indkomståret, skal ejendommens anskaffelsessum anvendes i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at hvis en skattepligtig har erhvervet en ejendom for 200 mio. kr. i løbet af indkomståret, og hvis handelsværdien er steget til 210 mio. kr. ved indkomstårets udløb, så vil fortjenesten opgjort efter lagerprincippet udgøre 10 mio. kr., som vil skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår. Hvis ejendommens handelsværdi derimod er faldet til 195 mio. kr. ved indkomstårets udløb, så vil der være lidt et tab på 5 mio. kr. opgjort

efter lagerprincippet, som vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det pågældende år.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 1, 3. *pkt.*, at hvis ejendommen er erhvervet ved arv, gave eller arveforsbud, anvendes ejendommens handelsværdi på erhvervelsestidspunktet som anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse.

Den foreslåede bestemmelse skal sikre, at der vil blive fastsat en korrekt indgangsværdi for lagerbeskatningen af en fast ejendom i disse tilfælde, hvor der ikke ved en handel mellem uafhængige parter er aftalt en overdragelsessum, som kan lægges til grund som ejendommens handelsværdi.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 1, 4. *pkt.*, at hvis ejendommen er afstået i løbet af indkomståret, skal ejendommens afståelsessum anvendes i stedet for værdien ved indkomstårets udløb.

Forslaget vil indebære, at hvis den skattepligtige ejer en lagerbeskattet ejendom, der har en handelsværdi på 200 mio. kr. ved begyndelsen af et indkomstår, og ejendommen afstås i løbet af indkomståret for 210 mio. kr., så kan gevinsten efter lagerprincippet opgøres til 10 mio. kr., som skal medregnes til den skattepligtige indkomst for i det pågældende indkomstår.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 1, 5. *pkt.*, at er ejendommen afstået ved gave, anvendes ejendommens handelsværdi på afståelsestidspunktet som afståelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb.

Den foreslåede bestemmelse skal sikre, at der vil blive fastsat en korrekt afståelsessum, hvor der ikke ved en handel mellem uafhængige parter er aftalt en overdragelsessum, som kan lægges til grund som ejendommens handelsværdi.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 2, 1. *pkt.*, at anskaffelsessummen skal omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 2, 2. *pkt.*, at afståelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af afståelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overtagne gældsposter på afståelsestidspunktet.

Omregningen til kontantværdi indebærer, at anskaffelsessummen og afståelsessummen opgøres til den aktuelle handelsværdi for ejendommen på overdragelsestidspunktet uden hensyntagen til, hvordan ejendommen er belånt.

De foreslåede bestemmelser om kontantomregning svarer til de gældende regler om kontantomregning ved overdragelse af realisationsbeskattede ejendomme, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 2 og 4.

Årets urealiserede gevinster og tab på de omfattede ejendomme skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst efter det foreslåede lagerprincip. Det foreslås således, at gevinst vil skulle medregnes, og tab vil kunne fratrækkes efter det foreslåede lagerprincip ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tab på lagerbeskattede ejendomme foreslås dermed ikke at være kildeartsbegrænset. Gevinst skal dog ikke beskattes, og tab skal ikke kunne fradrages, i det omfang der eksisterer en negativ henholdsvis positiv realisationssaldo, idet en sådan realisationssaldo efter forslaget først skal modregnes, jf. den foreslåede § 14 D i ejendomsavancebeskatningsloven.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 3, 1. *pkt.*, at erstatnings- og forsikringssummer skal sidestilles med afståelsessummer, hvilket også følger af de gældende regler i ejendomsavancebeskatningslovens § 2. Den foreslåede bestemmelse svarer til og skal fortolkes i overensstemmelse med den tilsvarende gældende bestemmelse i ejendomsavancebeskatningsloven § 2.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 3, 2. *pkt.*, at hvis en erstatnings- eller

forsikringssum ikke vedrører en afståelse eller delafståelse af den faste ejendom, medregnes beløbet dog ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at f.eks. et skadesforsikringsbeløb vil skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på det tidspunkt, hvor den skattepligtige har erhvervet ret til beløbet. Dette vil i almindelighed blot udligne ejendommens modsvarende værdifald som følge af skaden, som vil have påvirket den fortjeneste eller det tab, der i skadeåret kan opgøres efter lagerprincippet, jf. forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A, stk. 1.

Det bemærkes, at den beskatning efter lagerprincippet af en værdiforøgelse af ejendommen, der må forventes at indtræde ved en eventuel udbedring af skaden, på tilsvarende vis vil kunne forventes udlignet af, at udgifterne til udbedring af skaden efter det nedenfor omtalte forslag til bestemmelsen i forslaget til ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 5, vil være fradragsberettigede.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, *stk. 4*, at afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelse tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal dette yderligere vederlag medregnes til den skattepligtige indkomst i det år, hvor retten til det yderligere vederlag erhverves.

En bestemmelse svarende til den foreslåede i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 4, gælder allerede i dag for realisationsbeskattede ejendomme, jf. ejendomsavancebeskatningsloven § 13. Den foreslåede bestemmelse skal fortolkes i overensstemmelse med den allerede gældende bestemmelse.

Bestemmelsen indebærer f.eks., at hvis der ved salg af en ejendom er indgået en videresalgsklausul, hvorefter den oprindelige sælger vil modtage et yderligere beløb ved købers videresalg af ejendommen, så vil dette yderligere vederlag skulle medregnes til den skattepligtige indkomst hos den oprindelige sælger i det indkomstår, hvor retten til det yderligere vederlag erhverves, dvs. typisk ved videresalget af ejendommen.

Det foreslås i § 14 A, *stk. 5*, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal udgifter, der er afholdt til forbedring og vedligeholdelse af ejendommen og opførelse eller nedrivning af bygninger og installationer, kunne fratrækkes.

Efter forslaget vil udgifter til forbedring af en ejendom, herunder f.eks. ombygningsudgifter, der samtidig må antages at forøge handelsværdien af ejendommen, kunne fratrækkes i den skattepligtige indkomst. Det forudsættes i denne forbindelse, at forbedringsarbejder indregnes i ejendommens værdi ved den løbende værdiansættelse af ejendommen.

Udgifter til vedligeholdelse af en erhvervsmæssigt benyttet ejendom betragtes efter de gældende regler normalt som fuldt fradragsberettigede driftsomkostninger. Udgifter til ombygning og forbedring af ejendomme kan derimod normalt ikke fratrækkes, men skal tillægges ejendommens anskaffelsessum og kan eventuelt afskrives efter reglerne i afskrivningsloven.

Baggrunden for forslaget i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 A, stk. 5, er, at den foreslåede lagerbeskatning bygger på, at løbende værdistigninger beskattes. Når en ejendom forbedres, må det således antages, at de afholdte udgifter fører til en stigning i ejendommens handelsværdi, som fører til beskatning efter lagerprincippet. Det er derfor fundet rimeligt, at de udgifter, der medgår til en skattepligtig stigning af ejendommens værdi, kan fratrækkes skattemæssigt.

Den foreslåede bestemmelse skal også ses i sammenhæng med lovforslagets § 2, nr. 1, hvorefter der ikke vil kunne foretages skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse eller forbedring af aktiver vedrørende ejendomme, der lagerbeskattes efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3.

Det foreslås således, at afskrivningsadgangen fjernes på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver vedrørende lagerbeskattede ejendomme, men til gengæld foreslås det at indføre adgang til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det antages, at afholdte udgifter vedrørende en ejendom vil øge handelsværdien af ejendommen og

dermed også beskatningsgrundlaget for ejendomsavancen efter det foreslåede lagerprincip. De foreslåede regler har til hensigt at undgå en situation, hvor udgifter til forbedring ikke kan afskrives eller fratrækkes, men hvor værdiforøgelsen af forbedring beskattes som en værdistigning på ejendommen efter lagerprincippet.

Udgifter afholdt til opførelse eller nedrivning af bygninger og installationer vil efter den foreslåede bestemmelse ligeledes være fradragsberettigede. Det må antages, at afholdte udgifter af denne karakter på tilsvarende vis vil øge handelsværdien af ejendommen og dermed også beskatningsgrundlaget for ejendomsavancen efter det foreslåede lagerprincip.

Det bemærkes, at der ved udgifter til nedrivning vil skulle forstås de afholdte nettoudgifter, således at en eventuel salgssum for nedrevne bygninger eller materialer m.v. vil skulle fragå.

Det foreslås endeligt i § 14 A, *stk. 6*, at ejendomsavancebeskatningslovens § 4, *stk. 5-7*, finder tilsvarende anvendelse ved afståelse af ejendomme omfattet af § 14, medmindre også køber efter § 14 vil skulle medregne urealiseret gevinst og tab på ejendommen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i erhvervsåret.

Efter bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, *stk. 5*, skal sælger og køber ved afståelse af fast ejendom i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede afståelsessum på grund, bygninger, ejerbolig, herunder stuehus samt mælkekvoter omfattet af denne lov. En mælkekvote, der er udløbet, anses for afstået på tidspunktet for kvotens udløb med en afståelsessum på nul.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, *stk. 6*, er såvel den samlede kontantomregnede afståelsessum som den fordeling på aktiver efter *stk. 5*, som parterne har aftalt, undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Afgørelsen er bindende for både sælger og køber.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, *stk. 7*, skal der ved enhver ændring af sælgers afståelsessum for et aktiv som følge af en ændret skatteansættelse ske en tilsvarende ændring af købers anskaffelsessum for det pågældende aktiv. Ved enhver ændring af købers anskaffelsessum for et aktiv, skal sælgers afståelsessum for det pågældende aktiv ligeledes ændres tilsvarende.

Bestemmelserne har til formål at sikre, at parterne ved overdragelse af fast ejendom tager udtrykkelig stilling til fordelingen af overdragelsessummen mellem elementer, der indgår i den samlede overdragelse, men som skattemæssigt ikke behandles identisk. Det kan f.eks. skyldes, at der i den samlede overdragelse indgår aktiver, hvorpå der kan afskrives, f.eks. bygninger, og aktiver hvorpå der ikke kan afskrives (f.eks. grunden).

Efter forslaget vil parterne også skulle foretage en sådan fordeling af den samlede afståelsessum, hvor en lagerbeskattet ejendom overdrages, medmindre også køberen vil skulle lagerbeskattes i erhvervsåret.

Til § 14 B

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 B, *stk. 1*, at overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning som hovedregel skal finde sted med virkning fra begyndelsen af det indkomstår, hvor betingelserne i § 14 er opfyldt.

Tidspunktet for overgang til lagerbeskatning har dels betydning for, på hvilket tidspunkt indgangsværdien efter den foreslåede § 14 C skal opgøres, dels hvilket indkomstår den foreslåede lagerbeskatning af ejendommen skal gælde fra.

Overgang til lagerbeskatning med virkning fra begyndelsen af indkomståret vil efter forslaget f.eks. omfatte ejendomme, der allerede ved indkomstårets begyndelse er udlejet i overvejende omfang, men som ikke tidligere har været omfattet af lagerbeskatningen.

At ejendommene ikke tidligere har været omfattet af den foreslåede lagerbeskatning kan skyldes, at der

er tale om det første indkomstår efter lovens ikrafttræden. Bestemmelsen vil således føre til, at der for selskaber, der allerede ved lovens ikrafttræden ejer ejendomme for over 100 mio. kr., der udlejes i overvejende omfang, vil indtræde lagerbeskatning med virkning fra og med det indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere, forudsat at beløbsgrænsen også er overskredet ved udløbet af indkomståret.

At ejendommene ikke tidligere har været omfattet af den foreslåede lagerbeskatning kan også skyldes, at værdien af porteføljen af udlejningsejendomme ikke tidligere har oversteget 100 mio. kr. (2023-niveau). I det indkomstår, hvor porteføljen af udlejningsejendomme første gang overstiger 100 mio. kr. (2023-niveau) ved udgangen af indkomståret, skal der således efter forslaget indtræde lagerbeskatning med virkning fra indkomstårets begyndelse. Det vil i denne forbindelse være nødvendigt for selskabet også at opgøre handelsværdien af de pågældende udlejningsejendomme ved begyndelsen af det pågældende indkomstår.

Den foreslåede overgang til lagerbeskatning med virkning fra begyndelsen af indkomståret vil efter forslaget også omfatte ejendomme, der ved begyndelsen af indkomståret var anvendt i selskabets egen drift, men i løbet af indkomståret har skiftet status til at være udlejet i overvejende omfang. Værdien af disse ejendomme, der har ændret status i løbet af indkomståret, vil således også skulle medregnes til primoværdien af ejendomme, der udlejes i overvejende omfang efter den foreslåede § 14, stk. 1, i ejendomsavancebeskatningsloven.

I det indkomstår, hvor selskabet ved udløbet af indkomståret ejer ejendomme for mere end 100 mio. kr. (2023-niveau), der i indkomståret udlejes i overvejende omfang, vil de ejendomme, der ikke i forvejen måtte være omfattet af den foreslåede lagerbeskatning, og som var ejet ved indkomstårets begyndelse, overgå til lagerbeskatning med virkning fra begyndelsen af indkomståret.

Den indgangsværdi, der skal anvendes ved overgangen til den foreslåede lagerbeskatning, er således ejendommens værdi ved begyndelsen af det pågældende indkomstår. Idet der normalt ikke vil blive foretaget en særskilt værdiansættelse af ejendomme ved begyndelsen af et indkomstår (f.eks. den 1. januar 2023), anvendes værdien ved udgangen af det senest forudgående indkomstår (f.eks. den 31. december 2022).

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 B, *stk. 2*, som en undtagelse til § 14 B, *stk. 1*, at for ny erhvervede ejendomme, som udlejes i overvejende omfang, skal lagerbeskatningen indtræde med virkning fra erhvervelsen, hvis betingelserne i den foreslåede § 14 i ejendomsavancebeskatningsloven er opfyldt i det indkomstår, hvor erhvervelsen finder sted.

Ved ny erhvervede ejendomme vil det således ikke være værdien ved begyndelsen af indkomståret, men ejendommens værdi ved erhvervelsen, dvs. den aftalte anskaffelsessum i forbindelse med erhvervelse af ejendommen, der skal anvendes som indgangsværdi ved den foreslåede lagerbeskatnings indtræden. Denne værdi fremgår af aftalen om erhvervelsen af ejendommen og kendes således i forvejen.

Hvis et selskab ved begyndelsen af indkomståret ejer udlejningsejendomme, der har en værdi på 80 mio. kr. og i løbet af indkomståret køber en udlejningsejendom for 40 mio. kr., så vil alle ejendommene efter forslaget blive omfattet af lagerbeskatningen, hvis værdien af ejendommene ved udløbet af indkomståret fortsat er over 100 mio. kr (2023-niveau).

Lagerbeskatningen vil efter forslaget indtræde ved begyndelsen af indkomståret for de udlejningsejendomme, som selskabet ejede ved begyndelsen af indkomståret, mens lagerbeskatningen vil indtræde på tidspunktet for erhvervelsen for den udlejningsejendom, som selskabet købte i løbet af indkomståret.

Lagerbeskatningen indtræder efter forslaget i det indkomstår, hvor erhvervelsen finder sted, uanset om udlejningen i overvejende omfang finder sted allerede ved erhvervelsen af ejendommen eller først efterfølgende i løbet af samme indkomstår. Hvis ejendommen hverken udlejes ved erhvervelsen eller i løbet af erhvervelsesåret, vil ejendommen derimod ikke overgå til lagerbeskatning i erhvervelsesåret, men først fra et senere indkomstår, hvor ejendommen eventuelt overgår til udlejning i overvejende omfang.

En ejendom vil efter forslaget kunne overgå fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning derved, at aktierne i det selskab, som ejer ejendommen, skifter ejer. Det vil ikke være selve ejendommen, men aktierne i det selskab, der ejer ejendommen, der overdrages.

Hvis ejendommen i forvejen omfattes af lagerbeskatning, vil den efter forslaget fortsat forblive lagerbeskattet, idet ejendommen fortsat ejes af det samme selskab, jf. forslaget i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3, hvorefter en ejendom vedbliver med at være lagerbeskattet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen. I denne situation vil der ikke opstå spørgsmål om overgang til lagerbeskatning.

Det samme gælder, hvis ejendommen hidtil har været omfattet af realisationsbeskatning og fortsat skal realisationsbeskattes efter, at det selskab, der ejer ejendommen, har skiftet ejer.

Det vil imidlertid efter forslaget kunne forekomme, at en overdragelse af aktierne i et selskab, der ejer en udlejningsejendom, indebærer, at ejendommen overgår til lagerbeskatning, fordi ejendommen kommer ind under en koncern, der lagerbeskattes.

Det kan f.eks. ske derved, at en koncern tilkøber aktierne i et selskab, der ejer en ejendom, som udlejes i overvejende omfang, men som ikke omfattes af lagerbeskatningen. Det købte selskab bliver herefter et sambeskattet datterselskab i den køvende koncern. Hvis den køvende koncern i forvejen omfattes af lagerbeskatningen, fordi koncernen allerede ejer udlejningsejendomme for mere end 100 mio. kr. (2023-niveau), vil datterselskabets ejendom efter forslaget også skulle omfattes af lagerbeskatningen.

Ved købet af aktierne etableres der således efter gældende regler sambeskatning mellem den køvende koncern og det tilkøbte selskab. Sambeskatningen etableres med virkning fra købstidspunktet. Den andel af selskabets indkomst, hvor der har været koncernforbindelse, medregnes i sambeskatningsindkomsten for den køvende koncern, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Den andel af selskabets indkomst, der vedrører tiden før etableringen af sambeskatningen, medregnes ikke i køberkoncernens sambeskatning, men alene i selskabets egen indkomstopgørelse eller eventuelt i en sambeskatning hos sælger.

Ejerskiftet af aktierne må hos den køvende koncern i relation til overgang til lagerbeskatning sidestilles med, at ejendommen har skiftet ejer på tidspunktet for den køvende koncerns erhvervelse af aktierne i det købte selskab. Det tilkøbte selskabs udlejningsejendom vil derfor efter forslaget overgå til lagerbeskatning med virkning fra den køvende koncerns erhvervelse af aktierne, jf. den foreslåede § 14 B, stk. 2, i ejendomsavancebeskatningsloven.

Indgangsværdien for ejendommen ved overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning vil skulle fastsættes til ejendommens handelsværdi på tidspunktet for erhvervelsen af aktierne, jf. den foreslåede § 14 C i ejendomsavancebeskatningsloven, ligesom der vil skulle etableres en realisationssaldo pr. dette tidspunkt, jf. den foreslåede § 14 D i ejendomsavancebeskatningsloven.

Er ejendommens værdi steget ved udgangen af indkomståret i forhold til indgangsværdien, vil denne værdistigning efter forslaget om lagerbeskatning skulle indgå i den køvende koncerns sambeskatningsindkomst.

For sælgeren af aktierne vil det efter forslaget ikke have skattemæssige konsekvenser, at ejendommen på den køvende koncerns hånd overgår til lagerbeskatning. Det skyldes, at selve ejendommen ikke er realiseret. Derfor vil der ved afståelsen af aktierne ikke blive realiseret nogen gevinst eller tab på ejendommen, som påvirker sælgers forhold. Det gælder, selv om selskabet ved afståelsen forlod en tidligere sambeskatning. Sælger vil skulle behandle salget af aktierne i henhold til en eventuel sambeskatning hos sælger, som om ejendommen fortsat var omfattet af realisationsbeskatningen.

Overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning som følge af ejerskiftet af aktierne vil således efter forslaget alene påvirke indkomstopgørelsen for det solgte selskab selv og køberkoncernens sambeskatningsindkomst.

Et kontrolskifte af aktierne i et selskab kan ske på andre måder end ved en overdragelse af aktierne med den virkning, at en af selskabets ejendomme efter forslaget overgår fra realisationsbeskatning til

lagerbeskatning. Et kontrolskifte, hvorved den bestemmende indflydelse i et selskab skifter, kan således f.eks. ske via en kapitaludvidelse, en aktieombytning eller andre former for omstrukturering – skattefri såvel som skattepligtige.

Et selskab, der ejer en udlejningsejendom, har f.eks. hidtil været ejet 100 pct. af moderselskabet M1. Et ikke interesseforbundet selskab M2 foretager en kapitalindskud i selskabet mod vederlag i aktier, således at M2 kommer til at eje 60 pct. af aktierne i selskabet, mens M1's aktiebesiddelse bliver udvandet til 40 pct. Ved kapitaludvidelsen er selskabet således overgået fra en sambeskatning under M1 til en ny sambeskatning under M2.

Konsekvensen er, at der efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, skal foretages en fordeling af selskabets indkomst, idet indkomsten i tiden frem til kontrolskiftet skal indgå i sambeskatningen med M1, mens indkomsten i tiden efter kontrolskiftet skal indgå i sambeskatningen med M2. Samtidig vil der efter forslaget kunne opstå den situation, at selskabets ejendom overgår til lagerbeskatning svarende til den situation, at aktierne i selskabet har skiftet ejer. Den eventuelle overgang til lagerbeskatning efter den foreslåede § 14 B, stk. 2, må anses for at ske på det tidspunkt, hvor M2 via kapitaludvidelsen opnår kontrollen over selskabet.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 B, *stk. 3, 1. pkt.*, at ejendomme, der erhverves ved en fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver efter fusionsskatteloven, og som udlejes i overvejende omfang, overgår til lagerbeskatning med virkning fra fusionsdatoen, jf. fusionsskattelovens § 5, hvis betingelserne i § 14 er opfyldt i det indkomstår, hvor erhvervelsen finder sted.

I lovforslagets § 4, nr. 1, foreslås at indsætte en bestemmelse i fusionsskattelovens § 8, stk. 3, hvorefter det erhvervende selskab ved en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver succederer (indtræder) i den metode for opgørelse af gevinst og tab på fast ejendom, som det indskydende selskab har anvendt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Successionen vil efter forslaget ske uden hensyn til, om det modtagende selskab opfylder de almindelige betingelser i den foreslåede § 14 i ejendomsavancebeskatningsloven for lagerbeskatning af sine ejendomme. Successionen i opgørelsesmetoden afhænger udelukkende af den opgørelsesmetode, som det indskydende selskab anvendte eller efter reglerne skulle anvende umiddelbart inden fusionen.

Det foreslås således, at hvis det indskydende selskab har anvendt lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på fast ejendom, så skal lagerprincippet også anvendes af det modtagende selskab, ligesom det modtagende selskab vil overtage en eventuel realisationssaldo for ejendommen, jf. den foreslåede § 14 D i ejendomsavancebeskatningsloven. Efter forslaget vil en lagerbeskattet ejendom forblive lagerbeskattet hos det modtagende selskab, så længe den skattepligtige ejer ejendommen, jf. den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3.

Hovedreglen om succession i fusionsskattelovens § 8, stk. 1, indebærer, at hvis realisationsprincippet har været anvendt af det indskydende selskab ved opgørelse af gevinst og tab på en ejendom, så succederer det modtagende selskab i anvendelsen af realisationsprincippet for den pågældende ejendom.

Det vil imidlertid efter forslaget afhænge af de nærmere forhold hos det modtagende selskab, om ejendommen skal overgå til lagerbeskatning efter erhvervelsen. Forslaget til § 14 B, stk. 3, i ejendomsavancebeskatningsloven indebærer, at hvis det modtagende selskab i det indkomstår, fusionen gennemføres, opfylder betingelserne for lagerbeskatning af ejendomme, jf. forslaget til § 14 i ejendomsavancebeskatningsloven, så vil en hidtil realisationsbeskattet ejendom, der er erhvervet ved en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, og som udlejes i overvejende omfang, overgå til lagerbeskatning.

Overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning vil efter forslaget skulle ske med virkning fra fusionsdatoen, hvis det modtagende selskab i det indkomstår, hvor fusionsdatoen falder, omfattes af lagerbeskatningen. Overgangen vil ske til den handelsværdi (indgangsværdi), som ejendommen har pr. fusionsdatoen.

Eksempel:

Selskaberne A og B fusioneres efter fusionsskattelovens regler med A som det indskydende (ophørende) og B som det modtagende (fortsættende) selskab. Selskaberne anvender begge kalenderåret som regnskabsperiode. Fusionen gennemføres med 1. januar 2024 som fusionsdato.

A ejer en ejendom med en anskaffelsessum på 10 mio. kr. og en værdi pr. fusionsdatoen på 13 mio. kr. A omfattes af realisationsprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på ejendommen. Der ville blive udløst genvundne afskrivninger på 1 mio. kr. og en ejendomsavance på 3 mio. kr., hvis A solgte ejendommen til handelsværdien pr. fusionstidspunktet. Ejendommen udlejes i overvejende omfang.

Ved fusionen indtræder B i ejendommens anskaffelsessum (10 mio. kr.) og indtræder samtidig i den latente skattebyrde (urealiseret avance på 4 mio. kr.), som ville blive udløst ved ejendommens eventuelle salg. Samtidig indtræder B i opgørelsesmetoden, hvorefter gevinst og tab på ejendommen opgøres efter realisationsprincippet.

B ejer udlejningsejendomme for mere end 100 mio. kr. (2023-niveau), der omfattes af lagerbeskatningen. Den erhvervede ejendom overgår dermed efter den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 B, stk. 3, fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning med virkning fra fusionsdatoen den 1. januar 2024. Lagerbeskatningen indtræder således med virkning fra 1. januar 2024. B etablerer en positiv realisationssaldo på 4 mio. kr. efter ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D. Indgangsværdien for lagerbeskatningen udgør 13 mio. kr.

I den beskrevne situation succederer B som modtagende selskab principielt i det indskydende selskab A's skattemæssige status i relation til realisationsbeskatning. Denne succession indebærer, at B overtager A's latente skatteforpligtelser for så vidt angår ejendommen, således at A's afståelse af ejendommen ved fusionen ikke udløser afståelsesbeskatning for A.

Som følge af, at B omfattes af lagerbeskatningen, og den erhvervede ejendom udlejes i overvejende omfang, vil den erhvervede ejendom på det erhvervende selskabs hånd straks ved fusionen overgå til lagerbeskatning.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 B, stk. 3, 2. pkt., at hvis selskaberne, der deltager i en fusion, spaltning eller tilførsel af aktier efter fusionsskatteloven, ikke har samme skattemæssige fusionsdato, skal overgangen til lagerbeskatning have virkning fra fusionsdatoen for det selskab, hvorfra ejendommen indskydes.

Den skattemæssige fusionsdato er som udgangspunkt den dato, der er anvendt som skæringsdato (begyndelsesdatoen) for den åbningsstatus for det modtagende selskab, der udarbejdes i forbindelse med fusionen, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 1. Det indebærer f.eks., at når det modtagende selskab anvender kalenderåret som regnskabsår, så er fusionsdatoen den 1. januar. Denne fusionsdato gælder som udgangspunkt for alle selskaber, der deltager i fusionen. Det samme udgangspunkt gælder, hvis der er tale om en spaltning eller tilførsel af aktiver efter fusionsskatteloven.

Imidlertid indeholder fusionsskattelovens § 5, stk. 3, den undtagelse, at når indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, som følge af, at koncernforbindelsen er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen, så anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen som fusionsdato for selskabet.

Baggrunden for denne undtagelse er, at når et selskab udgår af en hidtidig sambeskatning eller indgår i en ny sambeskatning, f.eks. ved at koncernen afstår aktierne i selskabet, så skal der for selskabet foretages en opgørelse af indkomst for perioden fra indkomstårets start og frem til ophøret (afståelsen af aktierne), jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Denne indkomst henføres til den hidtidige sambeskatningskreds. Der skal endvidere foretages en opgørelse af selskabets indkomst for perioden fra ophøret af sambeskatningen og indtil udløbet af selskabets indkomstår. Denne indkomst indgår som særindkomst for selskabet. Hvis

selskabet ved ophøret af den hidtidige sambeskatning samtidig indgår i en ny sambeskatning, skal denne indkomst i stedet indgå i denne nye sambeskatningskreds.

Reglerne om periodeopgørelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, som ligeledes har forrang ved en skattefri fusion, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3, har til formål at sikre, at indkomsten for et selskab kun indgår i sambeskatningsindkomsten for den periode, i hvilken selskabet tilhører den pågældende sambeskatningskreds, mens selskabets indkomst for en periode, hvor selskabet ikke er sambeskattet med den pågældende koncern, ikke skal indgå i koncernens sambeskatningsindkomst.

Fusionsdatoen for et selskab, der deltager i en fusion, kan således ikke ligge længere tilbage i tid end det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen for det pågældende selskab måtte være ophørt eller etableret, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Hvis en fusion f.eks. gennemføres ved en beslutning den 1. oktober med virkning pr. 1. januar mellem to selskaber med kalenderårsregnskab, og et indskydende selskab ved fusionen er udtrådt af en sambeskatning, så vil fusionsdatoen for det indskydende selskab være den 1. oktober, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3, mens fusionsdatoen for det modtagende selskab vil være den 1. januar efter hovedreglen i fusionsskattelovens § 5, stk. 1. Det indebærer, at det indskydende selskabs indkomst for perioden 1. januar til 30. september skal medregnes til den hidtidige sambeskatning, mens indkomsten for perioden 1. oktober til 31. december skal indgå i det fortsættende selskabs indkomst. For det fortsættende selskab vil fusionsdatoen være 1. januar, og hele selskabets indkomst for perioden 1. januar til 31. december vil således skulle indgå.

Det foreslås på den baggrund i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 B, stk. 3, 2. pkt., at hvis selskaberne i en fusion ikke har samme skattemæssige fusionsdato, så har overgangen til lagerbeskatning virkning fra fusionsdatoen for det selskab, hvorfra ejendommen indskydes.

Hvis der i ovenstående eksempel indskydes en ejendom fra det selskab, der har fusionsdato den 1. oktober, som følge af ændret koncernforbindelse, og betingelserne for lagerbeskatning i øvrigt er opfyldt, da vil overgangen til lagerbeskatning skulle ske pr. 1. oktober og dermed til den værdi, som ejendommen har på dette tidspunkt. Hvis der deltager et yderligere indskydende selskab i fusionen, som skal anvende fusionsdatoen 1. januar som følge af, at selskabet ikke har ændret koncernforbindelse ved eller forud for fusionen, da skal en ejendom, der tilføres fra dette selskab, efter forslaget overgå til lagerbeskatning med virkning pr. 1. januar og til værdien den 1. januar.

Det beskrevne vedrørende skattefri fusion, vil efter forslaget gælde tilsvarende i forbindelse med skattefri spaltning og skattefri tilførsel af aktiver efter reglerne i fusionsskatteloven.

Hvis en ejendom overdrages ved en fusion, spaltning eller tilførsel af aktier uden anvendelse af reglerne i fusionsskatteloven, vil der foreligge en overdragelse af ejendommen, som skal behandles efter de almindelige regler i skattelovgivningen om overdragelse af fast ejendom, dvs. som et salg for det indskydende selskab og som et køb for det modtagende selskab.

Til § 14 C

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 C, stk. 1, at ved overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, jf. den foreslåede § 14 B i ejendomsavancebeskatningsloven, skal ejendommen anses for afstået til handelsværdien på overgangstidspunktet, og at denne handelsværdi skal udgøre indgangsværdien ved overgangen til lagerbeskatning.

Det foreslås, at der i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 C, stk. 2, indsættes en bestemmelse om, at den opgjorte indgangsværdi skal anvendes som anskaffelsessum i forhold til lagerbeskatningen, jf. den foreslåede § 14 A.

Det foreslås, at der i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 C, stk. 3, 1. pkt. indsættes en bestemmelse om, at den opgjorte indgangsværdi endvidere skal anvendes som afståelsessum i forhold til beskatningen

af genvundne afskrivninger eller tab efter afskrivningsloven i forhold til realisationsbeskatning af ejendommen efter det foreslåede kapitel 2 i ejendomsavancebeskatningslovens og i forhold til beskatning som næringsejendom efter statsskatteloven.

I § 14 C, stk. 3, 2. pkt., foreslås det, at eventuelt nedrivningsfradrag efter afskrivningslovens § 22 kan foretages, selv om nedrivningen ikke er tilendebragt, og selv om betingelsen i afskrivningslovens § 22, stk. 1, 5. pkt., ikke er opfyldt.

I § 14 C, stk. 3, 3. pkt., foreslås det, at hvis den afståede ejendom er erhvervet før den 19. maj 1993, finder § 6, stk. 4, 2. pkt., ikke anvendelse, men det eventuelle beløb, som et tab reduceres med efter bestemmelsen, opgøres særskilt.

I § 14 C, stk. 3, 4. pkt., foreslås det, at fortjeneste eller tab efter 1. pkt. dog først skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvor ejendommens egentlige afståelse finder sted, jf. dog den foreslåede § 14 D i ejendomsavancebeskatningsloven.

Den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 C indebærer, at når en ejendom har været omfattet af de hidtidige regler i afskrivningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven eller statsskatteloven (realisationsprincippet), og herefter overgår til beskatning efter det foreslåede lagerprincip, så skal ejendommen i forbindelse med overgangen anses for afstået til handelsværdien på overgangstidspunktet.

Ejeren vil således på overgangstidspunktet skulle foretage en opgørelse af gevinster og tab på samme måde, som hvis ejendommen var blevet solgt for et beløb svarende til handelsværdien. Der vil både skulle foretages en opgørelse af eventuelle genvundne afskrivninger eller tab efter afskrivningsloven og en opgørelse af fortjeneste eller tab ejendomsavancebeskatningsloven eller eventuelt efter statsskatteloven, hvis der er tale om en næringsejendom.

Opgørelsen vil skulle foretages på grundlag af ejendommens handelsværdi på overgangstidspunktet. Den skattepligtige vil således på overgangstidspunktet skulle foretage en opgørelse af ejendommens handelsværdi, der forslås anvendt som indgangsværdi i forhold til lagerbeskatningen.

Overgangstidspunktet fremgår af den foreslåede § 14 B i ejendomsavancebeskatningsloven. Overgangstidspunktet vil efter forslaget normalt være primo året, jf. den foreslåede § 14 B, stk. 1, men vil f.eks. i forbindelse med en skattefri omstrukturering kunne være på et andet tidspunkt, jf. den foreslåede § 14 B, stk. 3.

Denne indgangsværdi vil efter forslaget til ejendomsavancebeskatningsloven § 14 C, stk. 2, for det første skulle anvendes som anskaffelsessum i forhold til den foreslåede lagerbeskatning. Det indebærer, at det efter forslaget kun vil være fremtidige værdistigninger, der indtræder efter overgangen til lagerbeskatning, der vil skulle beskattes efter lagerprincippet.

Indgangsværdien vil for det andet efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 C, stk. 3, skulle anvendes som afståelsessum i forhold til genvundne afskrivninger og tab, der vil skulle opgøres som følge af, at ejendommen anses for afstået på overgangstidspunktet. Endelig vil indgangsværdien for det tredje skulle anvendes som afståelsessum i forhold til gevinst eller tab på ejendommen efter de gældende regler om realisationsbeskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven eller eventuelt efter statsskatteloven, hvis ejendommen er anskaffet som et led i den skattepligtiges næringsvej.

Det er den samme handelsværdi (indgangsværdi), der efter forslaget vil skulle anvendes i alle tre henseender, dvs. som anskaffelsessum ved indgang til lagerbeskatning, som afståelsessum ved opgørelse af genvundne afskrivninger og tab og som afståelsessum ved opgørelse af gevinst og tab på ejendommen.

Der foreslås med den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 C, stk. 3, 2. pkt., en særlig regel om behandlingen af tilfælde, hvor betingelserne for foretagelse af såkaldt nedrivningsfradrag endnu ikke er opfyldt.

Efter afskrivningslovens § 22 kan der ved nedrivning af en afskrivningsberettiget bygning eller instal-

lation foretages et fradrag i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori nedrivningen sker. Fradrag kan dog kun foretages, når den skattepligtige i mindst 5 år før nedrivningen har ejet bygningen eller installationen og i en periode af mindst samme længde, mens den skattepligtige har ejet bygningen eller installationen, har anvendt den til et afskrivningsberettiget formål, jf. afskrivningslovens § 22, stk. 1, 5. pkt. Er denne betingelse ikke opfyldt, vil fradraget blive indrømmet i det indkomstår, hvor ejendommen sælges, jf. afskrivningslovens § 22, stk. 2.

Ved den avanceopgørelse, der skal foretages efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 C, stk. 3, 1. pkt., vil det kunne forekomme, at nedrivningen endnu ikke er tilendebragt, eller at betingelsen for foretagelse af nedrivningsfradrag efter afskrivningslovens § 22, stk. 1, 5. pkt., ikke er opfyldt.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der i sådanne tilfælde vil skulle beregnes et nedrivningsfradrag baseret på de faktisk afholdte udgifter i perioden frem til overgangen til lagerbeskatning.

Der foreslås med den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 C, stk. 3, 3. pkt., en særregel for ejendomme erhvervet før 19. maj 1993. For ejendomme erhvervet før denne dato kan den skattepligtige efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, 1.-3. pkt., opgøre anskaffelsessummen på flere forskellige måder. En af mulighederne er at anvende den oprindelige anskaffelsessum som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. § 4, stk. 3, 3. pkt. Opgøres der herved et tab, følger det imidlertid af § 6, stk. 4, 2. pkt., at tabet ikke kan fradrages med et større beløb end det tab, der kan opgøres ved i stedet at anvende en af de metoder for opgørelsen af anskaffelsessummen, der fremgår af § 4, stk. 1, 1. og 2. pkt.

Den foreslåede bestemmelse særregel vil indebære, at det tab, der vil skulle opgøres som følge af, at ejendommen anses for afstået på overgangstidspunktet, ikke skal reduceres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4, 2. pkt., hvis den skattepligtige anvender den faktiske anskaffelsessum som grundlag for avanceopgørelsen.

Efter forslaget vil det beløb, hvormed tabsfradraget ville skulle reduceres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4, 2. pkt., dog skulle opgøres særskilt. Dette vil muliggøre, at der i det indkomstår, hvor ejendommens egentlige afståelse finder sted, vil kunne foretages en vurdering af, om der er grundlag for at reducere et eventuelt tabsfradrag efter bestemmelsen i § 6, stk. 4, 2. pkt.

Der henvises herom i øvrigt til bemærkningerne nedenfor til den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 3, 6. pkt.

Efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 C, stk. 3, 4. pkt., skal den fortjeneste eller det tab, der opgøres efter § 14 C, stk. 3, 1. pkt., først medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor ejendommens egentlige afståelse finder sted, jf. dog den foreslåede § 14 D.

Denne bestemmelse vil indebære, at hvis indgangsværdien for en ejendom f.eks. udgør 1 mio. kr., så vil ejendommen i relation til lagerbeskatningen blive anset for at være anskaffet for 1 mio. kr. I relation til beskatningen af genvundne afskrivninger og tab efter afskrivningsloven og i relation til beskatning af fortjeneste og tab efter ejendomsavancebeskatningsloven eller statsskatteloven vil ejendommen tilsvarende blive anset for afstået for 1 mio. kr.

Efter forslaget skal der således foretages en opgørelse af urealiseret fortjeneste og tab i forbindelse med overgangen til lagerbeskatning, men fortjenesten og tabet skal ikke beskattes i overgangsåret.

Det er hensigten, at Skatteforvaltningen ved bekendtgørelse med hjemmel i skattekontrollovens §§ 2 og 5 skal fastsætte regler om, at selskabet forpligtes til at indberette gevinsten eller tabet til Skatteforvaltningen for overgangsåret. Gevinsten eller tabet vil således hvile på ejendommen som en latent skatteforpligtelse, der som udgangspunkt først vil blive udløst og medregnet til den skattepligtige indkomst på det tidspunkt, hvor ejendommen måtte blive afstået.

Efter de regler, der foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 D, vil den fremtidige lagerbeskat-

ning af ejendommen dog kunne føre til reguleringer i form af en nedsættelse af den opgjorte urealiserede fortjeneste eller det opgjorte urealiserede tab.

Den opgørelse af urealiseret fortjeneste og tab i forbindelse med overgangen til lagerbeskatning, der vil skulle foretages efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 C, stk. 3, gør endeligt op med den fortjeneste eller det tab, der kan opgøres for den pågældende ejendom i perioden frem til overgangen til lagerbeskatning. Ved en senere faktisk afståelse af ejendommen, vil der skulle forholdes i overensstemmelse med forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, jf. nedenfor, og der vil således ikke skulle foretages en fornyet avanceopgørelse efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 2 eller afskrivningslovens regler, ligesom der f.eks. heller ikke vil skulle indrømme nedrivningsfradrag efter bestemmelsen i afskrivningslovens § 22.

Til § 14 D

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 D, stk. 1, at den skattepligtige for hver ejendom, der overgår fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, skal føre en realisationssaldo, der skal indeholde den samlede nettogevinst (positiv realisationssaldo) eller det samlede nettotab (negativ realisationssaldo) opgjort efter § 14 C, stk. 3.

Den skattepligtige skal således efter forslaget føre en realisationssaldo, som indeholder den ikke beskattede fortjeneste eller det ikke fratrukne tab efter realisationsprincippet, der efter forslaget til ejendomsavancebeskatningsloven § 14 C vil skulle opgøres ved overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning.

Realisationssaldoen skal efter forslaget opgøres for hver enkelt ejendom, der overgår til lagerbeskatning.

Saldoen vil skulle indeholde det samlede nettobeløb (nettofortjeneste eller nettotab), der vil kunne opgøres på overgangstidspunktet for den enkelte ejendom.

Hvis der ved overgang til lagerbeskatning f.eks. kan opgøres genvundne afskrivninger på 1 mio. kr. og en ejendomsavance på 1,5 mio. kr., så vil realisationssaldoen være positiv og udgøre 2,5 mio. kr.

Hvis der kan opgøres et tab efter afskrivningsloven på 1 mio. kr. og et tab efter ejendomsavancebeskatningsloven på 1,5 mio. kr., så vil realisationssaldoen være negativ og udgøre minus 2,5 mio. kr.

Hvis der kan opgøres tab efter afskrivningsloven på 0,5 mio. kr. og en ejendomsavance på 1,5 mio. kr., så vil realisationssaldoen være positiv og udgøre 1,0 mio. kr.

Realisationssaldoen vil efter forslaget være udtryk for den urealiserede gevinst eller det urealiserede tab på en ejendom efter overgang til lagerbeskatning, som vil skulle opgøres efter den foreslåede § 14 C i ejendomsavancebeskatningsloven.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2, 1. pkt., at hvis realisationssaldoen er positiv, modregnes den i indkomstårets tab på ejendommen opgjort efter lagerprincippet, jf. § 14 A.

Det foreslås i 2. pkt., at alene den del af tabet på ejendommen, der resterer efter modregning, vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det foreslås i 3. pkt., at hvis realisationssaldoen efter årets modregning fortsat er positiv, vil den positive restsaldo skulle fremføres til efterfølgende indkomstår.

Det foreslås i 4. pkt., at en positiv saldo alene vil kunne fremføres til et senere indkomstår, i det omfang den ikke kan rummes i et tidligere års tab.

Det foreslås i 5. pkt., at hvis saldoen fortsat er positiv efter afståelse af ejendommen, vil et beløb svarende til den positive restsaldo skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret.

Den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2, vedrører således det

scenarie, hvor summen af genvundne afskrivninger og ejendomsavance for perioden fra ejendommens anskaffelsestidspunkt indtil ejendommens overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning er positiv.

Den foreslåede § 14 D, stk. 2, indebærer, at et fremtidigt tab på en ejendom efter lagerprincippet ikke vil kunne fratrækkes, så længe der eksisterer en positiv realisationssaldo for ejendommen, dvs. hvis der hviler en urealiseret gevinst på ejendommen. Med bestemmelsen foreslås det således at begrænse fradragsretten til fremtidige tab efter den foreslåede lagerbeskatning således, at tab kun vil kunne fratrækkes, i det omfang tidligere opgjorte urealiserede gevinster er modregnet.

Baggrunden er, at det findes rimeligt, at der ikke skal kunne foretages fradrag for værdinedgang på en ejendom efter det foreslåede lagerprincip, så længe der samlet set over ejertiden har været gevinst på ejendommen. Den foreslåede begrænsning i tabsfradraget antages at udgøre et vist værn imod tilskyndelsen til at fastsætte for høje indgangsværdier ved overgangen til lagerbeskatning.

En positiv realisationssaldo vil altid skulle fremføres til efterfølgende indkomstår, såfremt den ikke kan rummes i et tidligere års tab på ejendommen, hvorefter den resterende positive saldo vil skulle modregnes i efterfølgende års eventuelle tab.

Det foreslås, at sælges ejendommen på et tidspunkt, hvor saldoen fortsat er positiv, så vil en eventuel resterende positiv restsaldo skulle beskattes, idet et beløb svarende til den positive restsaldo vil skulle anses for realiseret og medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i salgsåret.

I eksemplet i tabel 2 nedenfor er ejendommen anskaffet for mange år siden. Ejendommens handelsværdi er på tidspunktet for overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning på 120 mio. kr. På overgangstidspunkt kan genvundne afskrivninger opgøres til 10 mio. kr. og ejendomsavancen kan opgøres til 50 mio. kr., således at der opgøres en samlet positiv realisationssaldo på 60 mio. kr. ved overgang til lagerbeskatning. Ejendommen afstås i 2027.

Tabel 2 – Behandling af gevinster og tab ved positiv realisationssaldo

Mio kr.	Indkomstår				
	2023	2024	2025	2026	2027
Realisationssaldo primo	60	60	50	50	45
Ejendommens handelsværdi ultimo	120	110	120	115	110
Årets ejendomsavance/-tab	0	-10	10	-5	-5
Ejendomsavance/tab, der medregnes i indkomstopgørelsen	0	0	10	0	40

I eksemplet falder ejendommens værdi med 10 mio. kr. i 2024. Tabet kan ikke fratrækkes, men må modregnes i den positive realisationssaldo, som reduceres fra 60 mio. kr. til 50 mio. kr. I 2025 stiger værdien med 10 mio. kr., som udløser beskatning i 2025. I 2026 falder ejendommens værdi, men værdifaldet kan ikke fratrækkes, da der fortsat er en positiv realisationssaldo, som i stedet reduceres med tabet til 45 mio. kr. I 2027 sælges ejendommen med et tab på 5 mio. kr. efter lagerprincippet. Den resterende positive realisationssaldo på 45 mio. kr. udløses i salgsåret, så den samlede ejendomsavance udgør 40 mio. kr., der medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i salgsåret.

Det foreslås i ejendomsavancebeskatningsloven § 14 D, stk. 3, at hvis realisationssaldoen er negativ, modregnes den i indkomstårets fortjeneste på ejendommen opgjort efter lagerprincippet, jf. § 14 A. Alene den del af fortjenesten på ejendommen, som resterer efter modregning, vil skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis realisationssaldoen efter årets modregning fortsat er negativ, vil restsaldoen skulle fremføres til efterfølgende indkomstår. En negativ saldo vil alene kunne fremføres til et senere indkomstår, i det omfang den ikke kan rummes i et tidligere års fortjeneste. Hvis saldoen fortsat

er negativ ved afståelse af ejendommen, vil et beløb svarende til den negative restsaldo kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret. Et eventuelt beløb opgjort efter forslaget til § 14 C, stk. 3, 3. pkt., skal dog fratrækkes den negative realisationssaldo, før restsaldoen fratrækkes.

Den foreslåede bestemmelse omhandler det scenarie, hvor der har været et samlet urealiseret tab på en ejendom i perioden fra ejendommens anskaffelse og frem til ejendommens overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning.

Det foreslås således, at gevinster, som efter lagerprincippet opstår i løbet af den periode, hvor ejendommen lagerbeskattes, ikke vil skulle beskattes, i det omfang der eksisterer en negativ realisationssaldo på ejendommen. Det vil være udtryk for, at der samlet set ikke har været gevinst på ejendommen i ejertiden. Der foreslås således indført en begrænsning i beskatningen af gevinster, der opstår efter lagerbeskatningens indførelse for ejendomme, så beskatningen af en værdistigning først skal indtræde, når de tab, der blev konstateret efter realisationsprincippet ved ejendommens overgang fra realisationsprincip til lagerprincip, er udnyttet.

Det findes således ikke rimeligt at beskatte en efterfølgende lagergevinst i tilfælde, hvor der samlet set for den pågældende ejendom ikke kan konstateres nogen gevinst.

Efter forslaget skal den negative realisationssaldo modregnes, før en efterfølgende gevinst efter lagerbeskatningen skal medregnes i den skattepligtige indkomst. En negativ realisationssaldo vil altid skulle fremføres til efterfølgende indkomstår, såfremt den ikke kan rummes i et tidligere års gevinster på ejendommen.

Sælges ejendommen på et tidspunkt, hvor der fortsat resterer en negativ realisationssaldo, kan et beløb svarende til den negative restsaldo efter forslaget fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Den foreslåede bestemmelse i § 14 D, stk. 3, 6. pkt., vil dog indebære, at et eventuelt beløb opgjort efter den foreslåede bestemmelse i § 14 C, stk. 3, 3. pkt., vil skulle fratrækkes den negative realisationssaldo, før restsaldoen ved afståelse fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Forslaget herom har til hensigt at sikre, at det tab, der efter de foreslåede regler vil kunne fradrages ved afståelse af lagerbeskattede ejendomme erhvervet før den 19. maj 1993, ikke kan overstige det tab, der ville kunne fradrages, hvis ejendommen havde været realisationsbeskattet efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 2. Der henvises i øvrigt herom til bemærkningerne ovenfor til forslaget til bestemmelsen i § 14 C, stk. 3., 3. pkt.

Efter forslaget vil et sådant tab, som den negative realisationssaldo er udtryk for, ikke være kildeartsbegrænset, men det vil efter forslaget kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tabet anses for realiseret ved den faktiske afståelse af ejendommen og vil således kunne modregnes i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst ved salg af ejendommen. Dette gælder, selv om tabet fra realisationssaldoen måtte udgøre et tab ved afståelse af fast ejendom, som efter de almindelige regler i ejendomsavancebeskatningsloven, jf. kapitel 2, i almindelighed kun vil kunne udnyttes ved modregning af fortjenester ved afståelse af anden fast ejendom (kildeartsbegrænsning).

I eksemplet i tabel 3 udgør ejendommens handelsværdi (indgangsværdi) på tidspunktet for ejendommens overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning 120 mio. kr. Ejendommen sælges herefter i år 2027.

Tabel 3 – Behandling af gevinster og tab ved negativ realisationssaldo

Mio kr.	Indkomstår				
	2023	2024	2025	2026	2027

Realisationssaldo primo	-20	-20	-10	-10	-5
Ejendommens handelsværdi ultimo	120	130	125	130	125
Årets ejendomsavance/-tab	0	10	-5	5	-5
Ejendomsavance /-tab der medregnes til den skattepligtige indkomst	0	0	-5	0	-10

I eksemplet stiger ejendommens værdi med 10 mio. kr. til 130 mio. kr. i 2024. Gevinsten beskattes ikke, men modregnes i den negative realisationssaldo, der reduceres fra minus 20 mio. kr. til minus 10 mio. kr. I 2025 falder værdien med 5 mio. kr., som fratrækkes i 2025. I 2026 stiger værdien med 5 mio. kr. Gevinsten beskattes ikke, men reducerer saldoen til 5 mio. kr. I 2027 sælges ejendommen for 125 mio. kr., hvilket udløser et tab efter lagerprincippet. Den resterende negative saldo på 5 mio. kr. fradrages samtidig, så salget udløser et samlet fradrag på 10 mio. kr., der fratrækkes i den skattepligtige indkomst for 2027.

Der skal således efter forslaget for ejendomme, der overgår fra beskatning efter realisationsprincippet til beskatning efter lagerprincippet, føres en realisationssaldo ejendom for ejendom. Hvis realisationssaldoen er positiv, skal et tab efter lagerprincippet først kunne fratrækkes, når saldoen er gået i nul. Først efter modregning i den positive realisationssaldo skal et eventuelt resterende tab efter lagerprincippet indgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis realisationssaldoen er negativ, skal en efterfølgende gevinst efter lagerprincippet først beskattes, når saldoen er gået i nul. Først efter modregning i den negative realisationssaldo skal en eventuel resterende gevinst efter lagerprincippet indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det vil således efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2 og 3, være det opgjorte fradragsberettigede tab efter modregning af en positiv realisationssaldo, og den opgjorte skattepligtige gevinst efter modregning af en negativ realisationssaldo, der vil skulle medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Ejes ejendommen af et selskab, der indgår i en sambeskatning efter selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A, skal den skattepligtige indkomst opgøres i henhold til sambeskatningsreglerne. Også i relation til sambeskatningsreglerne, herunder reglerne om anvendelse af skattemæssige underskud under en sambeskatning, vil de nævnte gevinster og tab skulle anses for skattepligtige og fradragsberettigede i de anførte indkomstår, dvs. efter at der er sket modregning i en eventuel realisationssaldo.

Det foreslås endeligt, at der indsættes en overskrift i ejendomsavancebeskatningsloven, som lyder: "*Kapitel. 4. Ikrafttræden m.v.*".

Til § 2

Til nr. 1

Afskrivningsloven indeholder reglerne for skattemæssige afskrivninger på erhvervsmæssigt benyttede aktiver såsom bygninger og installationer i bygninger.

Udgangspunktet i afskrivningsloven er, at investeringer i bygninger og installationer afskrives med 4 pct. årligt i forhold til anskaffelssummen.

Det styrende for adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger er bygningernes faktiske anvendelse. Udgangspunktet er, at der ikke kan afskrives på bygninger, der i almindelighed ikke er udsat for slitage i særlig grad.

Der kan således f.eks. afskrives på produktionsbygninger, forretningslokaler og lagerbygninger. Bygnin-

ger, der anvendes til f.eks. beboelse, hotel, kontor eller som pengeinstitut eller hospital, kan der derimod ikke afskrives på.

Installationer i både afskrivningsberettigede og ikke afskrivningsberettigede bygninger kan afskrives. Det er en forudsætning for afskrivning, at bygningerne og installationerne anvendes erhvervsmæssigt.

Udgifter, der afholdes til ombygning eller forbedring, afskrives på samme måde som de bygninger og installationer, der ombygges eller forbedres.

Det foreslås i afskrivningslovens § 1, stk. 2, 1. pkt., at der ikke skal kunne foretages skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse, ombygning eller forbedring af ejendomme eller aktiver vedrørende ejendomme, der lagerbeskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3.

Den foreslåede ændring vil medføre, at der ikke kan afskrives på bygninger og installationer m.v., som er en del af en fast ejendom, der lagerbeskattes efter det foreslåede kapitel 3 i ejendomsavancebeskatningsloven, jf. lovforslagets § 1, nr. 9.

Dette skyldes, at den foreslåede løbende lagerbeskatning betyder, at en løbende faktisk værdiforringelse af en afskrivningsberettiget bygning eller installation alt andet lige vil reflektere sig i en lavere handelsværdi, som skal udgøre beskatningsgrundlaget for den løbende lagerbeskatning. En værdiforringelse af en ejendom vil derfor i lagerbeskatningen isoleret set udgøre et fradragsberettiget tab. Værdiforringelsen bør derfor ikke tillige kunne fradrages som en løbende afskrivning ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, idet der herved reelt ville kunne opnås et dobbelt fradrag for den samme værdiforringelse.

Det foreslåede forbud mod at foretage skattemæssige afskrivninger vedrørende ejendomme, der lagerbeskattes efter den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, vil gælde alle afskrivninger efter afskrivningsloven af alle aktiver, der indgår i den faste ejendom, herunder bygninger, installationer, drænings- og markvandingsanlæg og udlejede værelser. Der vil efter forslaget heller ikke kunne afskrives på den værdiforringelse, der sker på en ejendom som følge af udnyttelse af forekomster i form af grus, ler, kalk m.v.

Afskrivninger foretaget på ejendomme, som efter forslaget overgår til beskatning efter lagerprincippet, vil efter den foreslåede § 14 C, stk. 3, i ejendomsavancebeskatningsloven skulle opgøres på tidspunktet for overgang til lagerbeskatning. Genvundne afskrivninger beskattes, og et eventuelt tab fratrækkes ved ejendommens egentlige afståelse eller modregnes eventuelt i tab henholdsvis gevinster under lagerbeskatningen, jf. den foreslåede § 14 D i ejendomsavancebeskatningsloven.

Det foreslås i afskrivningslovens § 1, stk. 2, 2. pkt., at nedrivningsfradrag efter § 22 kan ikke foretages for bygninger eller installationer omfattet af 1. pkt.

Efter afskrivningslovens § 22 kan der ved nedrivning af en afskrivningsberettiget bygning eller installation foretages et fradrag i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori nedrivningen sker. Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at et sådant fradrag ikke vil kunne foretages, når der er tale om nedrivning af bygninger og installationer på lagerbeskattede ejendomme.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A, 5, der vil indebære, at nedrivningsudgifter vil være fradragsberettigede, når der er tale om lagerbeskattede ejendomme.

Til § 3

Til nr. 1 og 2

De gældende regler i investorfradragsloven giver personer et fradrag for en del af investeringen i visse små og mellemstore unoterede selskaber, der befinder sig i en opstarts- eller vækstfase.

En række betingelser skal være opfyldt, for at en investor kan få ret til et investorfradrag. Der stilles

bl.a. betingelser til investeringen (§ 2), til målselskabet for investeringen (§ 3-5) og til investor (§ 6). Ingen af disse betingelser foreslås ændret med lovforslaget.

Det følger af investorfradragslovens § 7, stk. 2, 1. pkt., at der ved direkte erhvervelse af aktier i et målselskab som nævnt i lovens § 2, stk. 1, nr. 1, højst kan opnås investorfradrag på grundlag af en anskaffelsessum som opgjort efter § 7, stk. 1, 1. pkt., på 400.000 kr. for hvert af indkomstårene 2019 til 2022 og 800.000 kr. i 2023 og senere indkomstår.

Af investorfradragslovens § 7, stk. 2, 2. pkt., fremgår det, at der ved indirekte erhvervelse af aktier gennem en investorfradragsfond som nævnt i lovens § 2, stk. 1, nr. 2, højst kan opnås investorfradrag på grundlag af en anskaffelsessum som opgjort efter § 7, stk. 1, 1. pkt., på 125.000 kr. for hvert af indkomstårene 2019 til 2022 og 250.000 kr. i 2023 og senere indkomstår. Efter gældende ret sker der således en forhøjelse af loftet for investorfradraget fra 2023 for både direkte og indirekte investeringer.

Det foreslås, at den nævnte forhøjelse af loftet for investorfradraget til 800.000 kr. for direkte investeringer fra og med 2023 i § 7, stk. 2, 1. pkt. udgår.

Der foreslås ligeledes, at den nævnte forhøjelse af loftet for investorfradraget til 250.000 kr. for indirekte investeringer fra og med indkomståret 2023 udgår.

Det betyder, at loftet for investorfradraget fra og med indkomståret 2023 vil være det samme som det er i dag, dvs. 400.000 kr. for direkte investeringer og 125.000 kr. for indirekte investeringer.

Til § 4

Til nr. 1

Efter reglerne i fusionsskatteloven kan aktiver og passiver under nærmere betingelser overdrages med skattemæssig succession fra et selskab til et andet, uden at det overdragende (indskydende) selskab skal medregne en fortjeneste på aktiverne og passiverne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Reglerne om skattefri fusion betyder, at det modtagende selskab succederer (indtræder) i det indskydende selskabs skattemæssige stilling i relation til de overtagne aktiver og passiver. Det indskydende selskab realisationsbeskattes således ikke af kapitalgevinster og genvundne afskrivninger på de aktiver, der overtages af det modtagende selskab. Til gengæld indtræder det modtagende selskab i det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkter, anskaffelsessummer og en eventuel næringsstatus. Realisationsbeskatningen udskydes således til det tidspunkt, hvor det modtagende selskab afstår de pågældende aktiver.

Et underskud hos det indskydende selskab kan efter de gældende regler ikke overtages af det modtagende selskab, men det bortfalder ved fusionen. Tab i et af selskaberne fra før fusionen kan heller ikke fratrækkes af det modtagende selskab efter fusionen, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 6-8.

Reglerne om skattefri fusion med succession gælder også ved skattefri spaltning og ved skattefri tilførsel af aktiver.

Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammen-smeltes med dette, jf. fusionsskattelovens § 1, stk. 3.

Spaltning foreligger, når et selskab overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et andet eller flere selskaber ved at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter og eventuelt en kontant udligningssum, jf. fusionsskattelovens § 15 A, stk. 2.

Tilførsel af aktiver foreligger, når et selskab uden at være opløst tilfører den samlede virksomhed eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital, jf. fusionsskattelovens § 15 C, stk. 2.

Ved overdragelse med skattemæssig succession behandles aktiverne, som om de var anskaffet af det modtagende selskab på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af det indskydende selskab. Aktiver og passiver, der er

erhvervet af det indskydende selskab som led i spekulationshensigt eller næring, behandles endvidere ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om de var erhvervet af dette selskab i spekulationshensigt eller som led i næring.

Den skattefri succession omfatter således anskaffelsestidspunkter, anskaffelsessummer og anskaffelseshensigt. Derimod omfatter successionen efter de gældende regler som udgangspunkt ikke den metode, der anvendes ved opgørelsen af gevinster og tab på aktiver, dvs. om opgørelsen skal ske efter realisationsprincippet eller lagerprincippet.

For så vidt angår værdipapirer indeholder fusionsskattelovens § 8, stk. 3, dog en bestemmelse om, at hvis det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har medregnet urealiseret fortjeneste og tab på værdipapirer, behandles værdipapirerne ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab. Bestemmelsen indebærer, at hvis det indskydende selskab har anvendt lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på værdipapirer, så indtræder det modtagende selskab ligeledes i opgørelsen efter lagerprincippet for de pågældende værdipapirer.

Har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på ejendomme (lagerbeskattede ejendomme), behandles ejendommene ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab. Det modtagende selskab indtræder i en positiv eller negativ realisationssaldo, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2 og 3, herunder en positiv eller negativ realisationssaldo, der opgøres ved overgang til lagerbeskatning i forbindelse med fusionen. Det modtagende selskab kan dog ved afståelse af den faste ejendom ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kun fratrække et beløb svarende til den negative restsaldo i afståelsesåret, hvis det modtagende selskab været sambeskattet med det indskydende selskab efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A i hele perioden, hvor det indskydende selskab har ejet ejendommen, som den negative realisationssaldo vedrører.

Det foreslås i fusionsskattelovens § 8, stk. 3, 2. pkt., at har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på ejendomme (lagerbeskattede ejendomme), behandles ejendommene ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle sikre, at ved skattefri fusion m.v., vil det fortsættende selskab skulle vedblive med at opgøre gevinst og tab på en lagerbeskattet ejendom, når ejendommen hos det indskydende selskab har været lagerbeskattet.

Da det modtagende (fortsættende) selskab succederer i det indskydende selskabs skattemæssige stilling, vil den foreslåede bestemmelse være i overensstemmelse med den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 3, 1. pkt., hvorefter en ejendom vil vedblive med at skulle beskattes efter lagerprincippet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen.

Den foreslåede bestemmelse vedrørende lagerbeskattede ejendomme svarer til den gældende bestemmelse om lagerbeskattede værdipapirer i fusionsskattelovens § 8, stk. 3, og vil sikre, at ejendomme kan overgå skattefrit for det indskydende selskab i forbindelse med en skattefri omstrukturering samtidig med, at det modtagende selskab til gengæld indtræder i den opgørelsesmetode, som har været gældende for det indskydende selskab.

Det foreslåede § 8, stk. 3, 2. pkt., i fusionsskatteloven vil sammenholdt med den gældende § 8, stk. 1, indebære, at ved skattefri omstruktureringer efter fusionsskatteloven i form af fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, vil det modtagende selskab indtræde i den opgørelsesmetode for gevinster og tab på fast ejendom, som det indskydende selskab har anvendt eller efter reglerne skulle have anvendt umiddel-

bart forud for fusionen. Hvis det indskydende selskab har anvendt lagerprincippet, skal lagerprincippet anvendes af det modtagende selskab.

Det foreslås i fusionsskattelovens § 8, stk. 3, 3. pkt., at det modtagende selskab indtræder i en positiv eller negativ realisationssaldo, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2 og 3, herunder en positiv eller negativ realisationssaldo, der opgøres ved overgang til lagerbeskatning i forbindelse med fusionen.

Bestemmelsen i det foreslåede 3. pkt. vil indebære, at det modtagende selskab vil indtræde i det indskydende selskabs positive eller negative realisationssaldo efter den foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D. Realisationssaldoen er udtryk for den urealiserede gevinst (positiv saldo) eller det urealiserede tab (negativ saldo), der måtte hvile på ejendommen i forbindelse med at ejendommen hos det indskydende selskab er overgået fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning.

Det foreslås i fusionsskattelovens § 8, stk. 3, 4. pkt., at det modtagende selskab ved afståelse af ejendomme, der er anskaffet af et af selskaberne før fusionen, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst dog ikke kan fratrække et beløb svarende til den resterende negative realisationssaldo, medmindre de fusionerende selskaber har været sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A i hele perioden, hvor et af selskaberne har ejet den ejendom, som den negative realisationssaldo vedrører.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det modtagende selskab fuldt ud vil kunne anvende den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 3, om en negativ realisationssaldo for en ejendom, der er overgået fra realisations- til lagerbeskatning, såfremt de fusionerende selskaber har været sambeskattede i hele perioden, siden den pågældende ejendom blev anskaffet af et af selskaberne.

Er denne betingelse om sambeskatning i hele ejerperioden derimod ikke opfyldt, vil der ifølge forslaget gælde den begrænsning, at en resterende negativ realisationssaldo ikke vil kunne fradrages ved indkomst-opgørelsen på afståelsestidspunktet efter forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 3, 5. pkt.

En negativ saldo vil være udtryk for, at der ville være konstateret et tab ved afståelse af ejendommen på tidspunktet for fusionen. Dette tab vil efter de foreslåede regler frit kunne bringes til fradrag i anden indkomst, idet tab på lagerbeskattede ejendomme ikke foreslås kildeartsbegrænset.

Det foreslås derfor, at et sådant tab ikke skal kunne udnyttes til fradrag efter en fusion. Det harmonerer med de generelle regler i fusionsskattelovens § 8, stk. 6-8, hvorefter skattemæssige underskud og tab fra før en fusion ikke kan overføres til fradrag efter en fusion, medmindre underskuddet eller tabet er konstateret i den periode, hvor selskaberne har været sambeskattet.

Den negative realisationssaldo vil efter forslaget dog fortsat kunne nedbringes ved modregning i fortjeneste, der i indkomstår efter fusionen er opgjort på den pågældende ejendom efter lagerprincippet, jf. forslaget til ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 3, 1. pkt.

Det bemærkes, at hvis det indskydende selskab har anvendt realisationsprincippet for en ejendom, skal det modtagende selskab også anvende realisationsprincippet, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 1. Det vil dog efter forslaget afhænge af de nærmere forhold for det modtagende selskab, om en ejendom, der har været realisationsbeskattet hos det indskydende selskab, efter fusionen skal overgå til lagerbeskatning som følge af, at det modtagende selskab opfylder betingelserne for lagerbeskatning, jf. den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 B, stk. 3.

Til § 5

Det foreslås i ligningslovens § 17 A, stk. 1, at ændre ”§ 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom” til: ”ejendomsavancebeskatningslovens § 12”.

Forslaget er en konsekvens af forslaget om at ændre titlen på lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Til § 6

Til nr. 1

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, omfatter skattepligten efter selskabsskatteloven bl.a. selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de i egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, fastlægger således, at udenlandske selskaber m.v. er begrænset skattepligtige til Danmark af indtægter fra og fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 2, *stk. 1, litra b, 2. pkt.*, at ændre ordene ”ved afståelse af” til: ”på”. Det foreslås således at præcisere, at den begrænsede skattepligt af ejendomme i Danmark ikke kun omfatter realisation (afståelse af) fast ejendom, men også løbende værdiændringer.

Forslaget er en konsekvens af forslaget i lovforslagets § 1, nr. 9, om indførelse af et lagerbeskatningsprincip for selskabers ejendomsavancer. Efter forslaget vil udenlandske selskaber – efter samme regler som danske selskaber – skulle lagerbeskattes af deres ejendomme under dansk beskatning, når betingelserne herfor er opfyldt i det foreslåede kapitel 3 i ejendomsavancebeskatningsloven.

Til nr. 2

Efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1, kan selskaber kun fradrage nettofinansieringsudgifter i det omfang, de ikke overstiger den skattemæssige værdi af selskabets aktiver ganget med standardrenten, såfremt nettofinansieringsudgifterne overstiger et beløb på 21,3 mio. kr. (det såkaldte renteloft).

Selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, fastlægger, hvordan den skattemæssige værdi af selskabets aktiver skal opgøres. Af stk. 5, 2. pkt., fremgår, at afskrivningsberettigede aktiver indgår med den nedskrevne værdi, mens det af stk. 5, 3. pkt., fremgår, at aktiver, der ikke er afskrivningsberettigede, ved opgørelsen indgår med anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 11 B, *stk. 5, 3. pkt.*, at aktiver, der ikke er afskrivningsberettigede, indgår med anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer, idet ejendomme, der beskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, dog indgår med handelsværdien ved indkomstårets udløb.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 2, nr. 1, hvorved det foreslås, at lagerbeskattede ejendomme omfattet af det foreslåede kapitel 3 i ejendomsavancebeskatningsloven ikke skal være afskrivningsberettigede. Desuden foreslås det ved den i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslåede bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 14 A, at fortjeneste og tab på lagerbeskattede ejendomme opgøres som forskellen mellem ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb og ejendommens handelsværdi ved indkomstårets begyndelse.

Da beskatningen af lagerbeskattede ejendomme efter de foreslåede regler vil skulle ske på grundlag af handelsværdien ved indkomstårets udløb, bør denne værdi også anvendes ved opgørelsen af, hvad der er den skattemæssige værdi af selskabets aktiver efter selskabsskattelovens § 11 B.

Til nr. 3.

Forsikringsselskaber kan fratrække udbetalinger til de forsikrede, skat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 8 samt hensættelser til dækning af de forsikringsmæssige forpligtelser over for de forsikrede, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 3. Fradragsretten sikrer, at det investeringsafkast, der tilgår de forsikrede, ikke pålægges selskabsskat, men kun skat efter pensionsafkastbeskatningsloven.

Forsikringsselskabers fradrag for de af selskabsskattelovens § 13, stk. 3, omfattede hensættelser m.v. er dog omfattet af særlige fradragsbegrænsningsregler i § 13, stk. 4-10. Reglernes overordnede formål er at hindre, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages hensættelser m.v. til de forsikrede, selv om investeringsafkastet, der anvendes til de pågældende hensættelser m.v., ikke forinden er blevet beskattet i selskabet.

Efter selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 1. pkt., anses udbytter og aktie- og ejendomsavancer, som ikke skal medregnes til et forsikringsselskabs eller til et dermed sambeskattet datterselskabs skattepligtige indkomst, og derefter udbytter, der er skattefritaget efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst i størst muligt omfang for medgået til de fradragsberettigede hensættelser m.v. Kun et overskydende beløb vil herefter kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Udbytter og avancer vedrørende aktier i de af sambeskatningen omfattede datterselskaber og egne aktier medregnes ikke ved forsikrings-selskabets, moderselskabets, opgørelse af de nævnte udbytter og avancer, jf. § 13, stk. 4, 2. pkt.

I det indkomstår, hvor f.eks. en fast ejendom afstås, og der derfor udløses beskatning, reduceres summen af de skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer med en skattepligtig fortjeneste ved salget, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 3. pkt. Summen af de skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer tillægges omvendt et fradragsberettiget tab ved salg af aktier eller fast ejendom i det indkomstår, hvori tabet anvendes til modregning, jf. § 13, stk. 4, 4. pkt.

En senere beskatning af f.eks. ejendomsavancer på realisationstidspunktet øger således fradragsretten (formindsker fradragsbegrænsningen) i det indkomstår, hvor beskatningen indtræder. Fradragsberettigede tab ved realisation, formindsker omvendt fradragsretten (forøger fradragsbegrænsningen), når tabet udnyttes. Formålet hermed er at sikre, at den beskatning, der indtræder ved afståelsen, udligner den påvirkning af fradragsbegrænsningen, som i tidligere indkomstår har været virkningen af ejendommens værdiudsving. Herved elimineres risikoen for dobbeltbeskatning af fortjeneste eller dobbeltfradrag for tab.

Ved afståelse af fast ejendom nedsættes anskaffelsessummen med de af skatteyderen efter afskrivningsloven foretagne fradrag for afskrivninger (der ikke beskattes som genvundne afskrivninger), nedrivningsfradrag, tabsfradrag m.v. på ejendommen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7. De beløb, hvormed anskaffelsessummen i afståelsesåret nedsættes i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7, anses efter Skatteforvaltningens praksis for fradragsberettigede tab, der konstateres ved afståelsen. Sådanne beløb skal derfor tillægges summen af de skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer i det indkomstår, hvori tabet anvendes til modregning, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 4. pkt.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 5. pkt., at der ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller det fradragsberettigede tab i det indkomstår, hvor fast ejendom sælges, ikke sker nedsættelse af anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der ved opgørelsen af fortjenesten eller tabet på realisationsbeskattede ejendomme ikke vil være adgang til at medregne tab, som forsikringsselskabet allerede har fratrukket ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst. Der er tale om en præcisering af bestemmelsen, som er i overensstemmelse med Skatteforvaltningens praksis efter de gældende regler.

Om baggrunden for, at denne præcisering foreslås, henvises til punkt 2.2.2 i de almindelige bemærkninger.

Til nr. 4

Efter selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 4. pkt., tillægges summen af udbytter og avancer opgjort efter stk. 4, 1. og 2. pkt. et fradragsberettiget tab ved salg af aktier eller fast ejendom i det indkomstår, hvori tabet anvendes til modregning. Efter bestemmelsens 5. pkt. tillægges et selskabs uudnyttede fradragsberettigede tab ved udgangen af det sidste indkomstår, hvori udbytter og avancer i det pågældende selskab

kan reducere fradragsretten i forsikringsselskabet, ved forsikringsselskabets opgørelse af summen af udbytter og avancer efter 1. og 2. pkt. for det efterfølgende indkomstår.

Det følger dog af § 13, stk. 4, 6. pkt., at 4. og 5. pkt. kun gælder, i det omfang tabet har påvirket summen af udbytter og avancer efter 1. og 2. pkt. i forsikringsselskabet i tidligere indkomstår.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 13, stk. 4, 6. pkt., der bliver 7. pkt., ændres, således at der ikke henvises til 4. og 5. pkt., men i stedet til 5. og 6. pkt.

Den foreslåede ændring er en konsekvens af forslaget til nr. 4, hvorved der foreslås indsat et nyt 5. pkt. i selskabsskattelovens § 13, stk. 4. 4. og 5. pkt. vil derfor blive 6. og 7. pkt.

Til § 7

Til nr. 1

Skattekontrolloven indeholder bestemmelser om informationer, som skattepligtige skal afgive til Skatteforvaltningen til brug for opgørelsen af indkomstskat (skatteansættelse) og til afgørelse af skattepligt.

Det foreslås at indsætte en ny § 36 A i skattekontrolloven, hvor det foreslås i stk. 1, at skattepligtige, der ejer lagerbeskattede ejendomme, jf. ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, skal dokumentere de økonomiske omstændigheder, der ligger til grund for værdiansættelsen af selskabets faste ejendomme efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 14 A og 14 C, hvis told- og skatteforvaltning anmoder herom.

Hermed skal skattepligtige kunne dokumentere, hvordan handelsværdien af de lagerbeskattede ejendomme er estimeret, og hvilke værdiansættelsesmetoder der er anvendt, herunder hvordan de forskellige parametre i modellen er fastlagt.

Ejendommens værdi, der i regnskabet er opgjort til dagsværdi, vil kunne udgøre et udgangspunkt for opgørelsen af handelsværdien efter de foreslåede bestemmelser i ejendomsavancebeskatningslovens §§ 14 A og 14 C, hvis selskabet i regnskabet opgør værdien af den faste ejendom til dagsværdi efter årsregnskabslovens § 38.

Den skattepligtige skal imidlertid kunne dokumentere, om værdien er estimeret ud fra en omkostningsbaseret, en indkomstbaseret eller markedsbaseret værdiansættelsesmetode, eller om der f.eks. er anvendt en indkomstbaseret metode med en efterfølgende analyse af faktiske handler i markedet.

Ved en omkostningsbaseret metode forstås det beløb, som det ville kræve at erstatte eller genskabe den faste ejendom. Det er vurderingen, at denne opgørelsesmetode kun undtagelsesvist vil kunne anvendes, da det vurderes at være usædvanligt at anvende denne metode som udtryk for ejendommens handelsværdi. Derudover vurderes det, at denne metode også kun er relevant, såfremt den indkomstbaserede eller markedsbaserede metode ikke kan finde anvendelse.

Ved en indkomstbaseret metode vil værdien blive fastsat på baggrund af den faste ejendoms fremtidige potentielle indtjeningsgrundlag tilbagediskonteret til nutidsværdi. Et eksempel herpå kunne være en såkaldt Discounted Cash Flow model (DCF-model). DCF-modellen anvendes ofte af ejendomsinvestorer. Den anvendes ligeledes af valuarer ved vurdering af ejendomme ejet af andelsboligforeninger, når disse skal vurderes som en udlejningsejendom, jf. bekendtgørelse nr. 978 af 28. juni 2018 om vurdering af ejendomme tilhørende private andelsboligforeninger ved valuar § 6.

Den markedsbaserede metode baserer opgørelsen af værdien på sammenlignelige salgspriser i markedet for sammenlignelige ejendomme, hvilket kræver en høj grad af sammenlignelighed. Den sammenlignelige ejendom skal således have de samme karakteristika, som den ejendom der værdiansættes, på parametre som beliggenhed, stand, størrelse, lejersammensætning og lejers kreditværdighed. Derudover kræver metoden, at en faktisk handel af denne ejendom er forekommet i en periode, hvor de økonomiske omstændigheder er sammenlignelige med tidspunktet for estimeringen af handelsværdien til brug for beskatningen. Har der f.eks. været betydelige udsving i renteniveauet, vil værdien af ejendommen måske

ikke længere være sammenlignelig. Det er vurderingen, at det ofte er meget svært at basere værdien alene på en markedsbaseret metode, men at denne med fordel kan udgøre et supplement til f.eks. en DCF-beregning.

Det er ikke et krav, at en specifik metode anvendes, idet det dog er afgørende, at resultatet udgør en relevant vurdering af den faste ejendoms handelsværdi. Den skattepligtige skal i sin anvendelse af værdiansættelsesmetode være konsistent, og vælger den skattepligtige fra et år til et andet at ændre metodevalg, skal ændringen kunne konkret begrundes. Ændrer den skattepligtige f.eks. værdiansættelsesmetode fra en DCF-metode til en markedsbaseret metode kan dette f.eks. begrundes med, at en sammenlignelig ejendom er blevet solgt på et sammenligneligt tidspunkt for værdiansættelsen.

Det foreslås endvidere at indsætte et *stk. 2* i den foreslåede § 36 A i skattekontrolloven, hvorefter Skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om indholdet af de oplysninger, der skal afgives efter *stk. 1*.

Disse oplysninger vil kunne udgøre de økonomisk relevante parametre, der måtte påvirke værdiansættelsen, som f.eks. anvendte afkastkrav og hvordan dette er estimeret, vækstforventninger i f.eks. lejeniveau og driftsomkostninger samt den forventede inflation m.v. i budget- og terminalperioden.

Til § 8

Det foreslås i virksomhedsskatteovens § 1, *stk. 2, 2. pkt.*, at ændre ”lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendoms” til: ”ejendomsavancebeskatningslovens”.

Forslaget er en konsekvens af forslaget om at ændre titlen på lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Til § 9

Det foreslås i *stk. 1*, at loven skal træde i kraft den 1. januar 2023.

Det foreslås i *stk. 2*, af loven skal finde anvendelse på indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

Den foreslåede lagerbeskatning vil for selskaber, hvis indkomstår følger kalenderåret, gælde fra og med den 1. januar 2023, hvis betingelserne for lagerbeskatning er opfyldt i indkomståret 2023.

For selskaber med forskudt regnskabsår, vil den foreslåede lagerbeskatning gælde fra et senere tidspunkt. For selskaber, hvis indkomstår 2023 løber f.eks. fra 1. februar 2023 til 31. januar 2024, vil den foreslåede lagerbeskatning således gælde fra 1. februar 2023, hvis betingelserne for lagerbeskatning er opfyldt i indkomståret 2023.

For selskaber, hvis indkomstår 2023 løber fra f.eks. 1. oktober 2022 til 30. september 2023, vil den foreslåede lagerbeskatning først gælde fra indkomståret 2024, der for dette selskab påbegynder den 1. oktober 2023.

For selskaber, der følger kalenderåret, og som omfattes af den foreslåede lagerbeskatning fra og med den 1. januar 2023, vil det indebære, at selskabet første gang skal fastsætte en indgangsværdi pr. 1. januar 2023 på grundlag af værdien af selskabets ejendomme pr. 31. december 2022.

Loven gælder hverken for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der ændres, ikke gælder for Færøerne eller Grønland og ikke indeholder en hjemmel til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom

§ 1. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Loven gælder ikke for fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej.

§ 4

Stk. 1...

Stk. 8. Udgifter til kunstnerisk udsmykning, der er en del af bygningen, og som er omfattet af afskrivningslovens § 44 A, samt foretagne afskrivninger på sådanne udgifter eller tab ved salg af den kunstneriske udsmykning indgår ikke ved opgørelsen af anskaffelsessummen for den pågældende bygning efter reglerne i denne lov. Tilsvarende medregnes værdien af sådanne udsmykninger ikke ved opgørelsen af afståelsessummen for bygningen ved anvendelse af reglerne i denne lov.

§ 6

Stk. 1...

§ 1

I lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. lovbekendtgørelse nr. 132 af 25. januar 2019, som ændret ved § 1 i lov nr. 1578 af 27. december 2019 og § 2 i lov nr. 1580 af 27. december 2019, foretages følgende ændringer:

1. Lovens *titel* affattes således:

»Lov om beskatning af fortjeneste på fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven)«.

2. Før § 1 indsættes:

»Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde«.

3. § 1 affattes således:

»§ 1. Fortjeneste på realisationsbeskattede ejendomme bortset fra ejendomme, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i kapitel 2. Realisationsbeskattede ejendomme er faste ejendomme, der ikke lagerbeskattes.

Stk. 2. Fortjeneste og tab på lagerbeskattede ejendomme medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i kapitel 3.«

4. Efter § 1 A indsættes:

»Kapitel 2.

Realisationsbeskattede ejendomme«.

5. I § 4, stk. 8, 2.-4. pkt., ændres »denne lov« til: »dette kapitel«.

6. § 6, stk. 3, 1. pkt., affattes således:

»Den skattepligtige kan fradrage indkomstårets tab ved afståelse af fast ejendom i fortjeneste efter stk. 1 eller samlet fortjeneste efter § 14 A, jf. dog stk. 4.«

Stk. 3. I fortjeneste, der i et givet indkomstår er skattepligtig efter stk. 1, kan den skattepligtige fradrage indkomstårets tab ved afståelse af fast ejendom, jf. dog stk. 4.

§ 6

Stk. 1...

Stk. 3... Overstiger årets tab årets fortjenester, kan det overskydende tab fradrages i fortjeneste efter stk. 1 i de følgende indkomstår, jf. dog stk. 6.

§ 6 D

Stk. 1...

Stk. 12. ...Reglerne i kildeskattelovens § 73 B, stk. 7 og 8, finder tilsvarende anvendelse med hensyn til fristen for betaling af afdrag og forrentning af henstandssaldoen.

7. I § 6, stk. 3, 2. pkt., indsættes efter »fortjeneste efter stk. 1«: »eller samlede fortjeneste efter § 14 A«.

8. I § 6 D, stk. 12, 5. pkt., ændres »§ 73 B« til: »§ 73 C«.

9. Efter § 13 indsættes:

»Kapitel 3

Lagerbeskattede ejendomme

§ 14. Skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2j og 3a-6, eller § 2, stk. 1, litra a eller b, jf. dog stk. 5 i denne paragraf, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne urealiseret gevinst og tab på ejendomme (lagerprincippet), når følgende betingelser er opfyldt:

1) Ejendommen udlejes i overvejende omfang i den skattepligtiges indkomstår.

2) Handelsværdien af ejendomme under dansk beskatning, der udlejes i overvejende omfang, overstiger et grundbeløb på 82,1 mio. kr. (2010-niveau) ved udløbet af den skattepligtiges indkomstår. Ved opgørelsen efter 1. pkt. medregnes værdien af den skattepligtiges egne ejendomme og ejendomme tilhørende selskaber m.v. omfattet af denne paragraf, og som kontrolleres af den kreds af parter, der har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Hvis indkomståret for et selskab m.v., hvis ejendommens værdi medregnes efter 2. pkt., ikke udløber på samme tidspunkt som indkomståret for den skattepligtige, anvendes værdien ved udløbet af det seneste indkomstår for selskabet m.v. ved opgørelsen efter 1. pkt. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20, dog således, at det regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.000.

Stk. 2. En ejendom anses for udlejet i overvejende omfang, hvis mere end 50 pct. af bygningernes samlede etageareal eller mere end 50 pct. af ejendommens samlede grundareal udlejes i mindst 90 dage i løbet af indkomståret eller i en kontinuerlig periode på mindst 30 dage. En ejendom anses for udlejet fra det tidspunkt, lejerens overtager det lejede. Udlejning til en lejer, der med den skattepligtige har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2, anses ikke for udlejning, medmindre ejendommen videreudlejes til en lejer, der ikke med den skattepligtige har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Udlejning til en lejer, der har en

tilknytning til den skattepligtige som aktionær, andelshaver eller lignende, og hvor der til kapitalandelen er knyttet en brugsret til ejendommen, anses ikke for udlejning efter denne bestemmelse. Udlejning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., anses ikke for udlejning efter denne bestemmelse. En ny erhvervet ejendom anses ikke for udlejet i overvejende omfang, hvis eksisterende lejemål bringes til ophør i umiddelbar forbindelse med erhvervelsen, og ejendommen er erhvervet udelukkende med henblik på ejerens anvendelse af ejendommen til formål, der indebærer, at den ikke kan anses for udlejet i overvejende omfang efter denne bestemmelse. Udlejning af bygninger på fredskovpligtige arealer, jf. § 3, stk. 1, i lov om skove medregnes ikke ved vurderingen af, om ejendommen er udlejet i overvejende omfang.

Stk. 3. Den skattepligtige vedbliver med at skulle opgøre gevinst og tab efter lagerprincippet, så længe den skattepligtige ejer ejendommen. Uanset stk. 1 gælder 1. pkt. også for en fond, der ved en fusion omfattet af fusionsskattelovens § 14 C, nr. 2, har overtaget en lagerbeskattet ejendom.

Stk. 4. Sammenlægges en ejendom omfattet af stk. 1 med en ejendom, der ikke tidligere har været omfattet af stk. 1, anses sidstnævnte ejendom for overgået til lagerbeskatning med virkning fra indkomstårets begyndelse, jf. §§ 14 C og 14 D, og ejendommen behandles herefter som en samlet fast ejendom.

Stk. 5. Livsforsikringsselskaber, disses sambeskattede datterselskaber og selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A skal ikke medregne gevinst og tab på ejendomme efter reglerne i dette kapitel, selv om betingelserne i stk. 1 er opfyldt.

§ 14 A. Fortjeneste og tab på en fast ejendom omfattet af § 14 opgøres som forskellen mellem ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb og ejendommens handelsværdi ved indkomstårets begyndelse (lagerprincippet). Hvis ejendommen er erhvervet i løbet af indkomståret, anvendes ejendommens anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse. Er ejendommen erhvervet ved arv, gave eller arveforskud, anvendes ejendommens handelsværdi på erhvervelsestidspunktet som anskaffelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse. Hvis ejendommen er afstået i løbet af indkomståret, anvendes ejendommens afståelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb. Er ejendommen afstået ved gave, anvendes ejendommens handelsværdi på afståelsestidspunktet som afståelsessum i stedet for værdien ved indkomstårets udløb.

Stk. 2. Anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet. Afståelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af afståelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overdragne gældsposter på afståelsestidspunktet.

Stk. 3. Erstatnings- og forsikringssummer sidestilles med afståelsessummer. Såfremt en erstatnings- eller forsikringssum ikke vedrører en afståelse eller delafståelse af den faste ejendom, medregnes beløbet dog ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 4. Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelse tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, medregnes dette yderligere vederlag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det år, hvor retten til det yderligere vederlag erhverves.

Stk. 5. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, der er afholdt til forbedring og vedligeholdelse af ejendommen og opførelse eller nedrivning af bygninger og installationer, fratrækkes.

Stk. 6. § 4, stk. 5-7, finder tilsvarende anvendelse ved afståelse af ejendomme omfattet af § 14, medmindre også køber efter § 14 vil skulle medregne urealiseret gevinst og tab på ejendommen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i erhvervsåret.

§ 14 B. Overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning finder sted med virkning fra begyndelsen af det indkomstår, hvor betingelserne i § 14 er opfyldt.

Stk. 2. For nyerhvervede ejendomme, som udlejes i overvejende omfang, indtræder lagerbeskatningen med virkning fra erhvervelsen, hvis betingelserne i § 14 er opfyldt i det indkomstår, erhvervelsen finder sted.

Stk. 3. Ejendomme, der erhverves ved en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, og som udlejes i overvejende omfang, overgår til lagerbeskatning med virkning fra fusionsdatoen, jf. fusionsskattelovens § 5, hvis betingelserne i § 14 er opfyldt i det indkomstår, hvor erhvervelsen finder sted. Hvis selskaberne ikke har samme skattemæssige fusionsdato, har overgangen til lagerbeskatning virkning fra fusionsdatoen for det selskab, hvorfra ejendommen indskydes.

§ 14 C. Ved overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, jf. § 14 B, anses ejendommen for afstået til handelsværdien på overgangstidspunktet. Denne handelsværdi udgør indgangsværdien ved overgangen til lagerbeskatning.

Stk. 2. Den opgjorte indgangsværdi anvendes som anskaffelsessum i forhold til lagerbeskatningen, jf. § 14 A.

Stk. 3. Den opgjorte indgangsværdi anvendes endvidere som afståelsessum i forhold til beskatning af genvundne afskrivninger eller tab efter afskrivningsloven og i forhold til realisationsbeskatning af ejendommen efter kapitel 2 eller i forhold til beskatning som næringsejendom efter statsskatteloven. Eventuelt nedrivningsfradrag efter afskrivningslovens § 22 kan foretages, selv om nedrivningen ikke er tilendebragt, og selv om betingelsen i afskrivningslovens § 22, stk. 1, 5. pkt., ikke er opfyldt. Er den afståede ejendom erhvervet før den 19. maj 1993, finder § 6, stk. 4, 2. pkt., ikke anvendelse, men det eventuelle beløb, som et tab reduceres med efter bestemmelsen, opgøres særskilt. Fortjeneste eller tab efter 1. pkt. medregnes dog ikke ved opgørelsen af den

skattepligtige indkomst på tidspunktet for overgangen til beskatning efter lagerprincippet, men indgår på ejendommens realisationssaldo, jf. § 14 D.

§ 14 D. Den skattepligtige skal for hver ejendom, der overgår fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, føre en realisationssaldo, der indeholder den samlede nettogevinst (positiv realisationssaldo) eller det samlede nettotab (negativ realisationssaldo) opgjort efter § 14 C, stk. 3, 1. pkt.

Stk. 2. Hvis realisationssaldoen er positiv, modregnes den i indkomstårets eventuelle tab på ejendommen opgjort efter lagerprincippet, jf. § 14 A. Alene den del af tabet på ejendommen, der resterer efter modregning, kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis realisationssaldoen efter årets modregning fortsat er positiv, fremføres den positive restsaldo til efterfølgende indkomstår. En positiv saldo kan alene fremføres til et senere indkomstår, i det omfang den ikke kan rummes i et tidligere års tab. Hvis saldoen fortsat er positiv efter afståelse af ejendommen, medregnes et beløb svarende til den positive restsaldo ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret.

Stk. 3. Hvis realisationssaldoen er negativ, modregnes den i indkomstårets fortjeneste på ejendommen opgjort efter lagerprincippet, jf. § 14 A. Alene den del af fortjenesten på ejendommen, som resterer efter modregning, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis realisationssaldoen efter årets modregning fortsat er negativ, fremføres restsaldoen til efterfølgende indkomstår. En negativ saldo kan alene fremføres til et senere indkomstår, i det omfang den ikke kan rummes i et tidligere års fortjeneste. Hvis saldoen fortsat er negativ ved afståelse af ejendommen, fratrækkes et beløb svarende til den negative restsaldo ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret, jf. dog fusionsskattelovens § 8, stk. 3, 3. pkt. Et eventuelt beløb opgjort efter § 14 C, stk. 3, 2. pkt., fratrækkes dog den negative realisationssaldo, før restsaldoen fratrækkes efter 5. pkt.

Kapitel 4. Ikrafttræden m.v.»

§ 2

I afskrivningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 242 af 18. februar 2021, som ændret ved § 1 i lov nr. 672 af 19. april 2021 og § 1 i lov nr. 2193 af 30. november 2021, foretages følgende ændring:

§ 1. Efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige, samt på visse andre udgifter.

1. I § 1 indsættes som *stk. 2:*

»*Stk. 2.* Der kan ikke foretages skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse, ombygning eller forbedring af ejendomme eller aktiver vedrørende ejendomme, der lagerbeskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3. Nedrivningsfradrag efter § 22 kan ikke foretages for bygninger eller installationer omfattet af 1. pkt.«

§ 3

§ 7. Investorfradraget opgøres på grundlag af den skattepligtiges anskaffelsessum efter aktieavancebeskatningsloven for aktier som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 1, og andele som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 2. Fradraget udgør 59 pct. af anskaffelsessummen, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Ved direkte erhvervelse af aktier som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 1, kan fradraget højst beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 400.000 kr. i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 800.000 kr. i 2023 og senere indkomstår. Ved indirekte erhvervelse af aktier ved erhvervelse af andele i investorfradragfonde som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 2, kan fradraget højst beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 125.000 kr. i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 250.000 kr. i 2023 og senere indkomstår.

§ 7.

Stk. 2, 2. pkt.

Ved indirekte erhvervelse af aktier ved erhvervelse af andele i investorfradragfonde som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 2, kan fradraget højst beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 125.000 kr. i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 250.000 kr. i 2023 og senere indkomstår.

§ 8. Aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab ved fusionen, behandles ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om de var anskaffet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab...

Stk. 3. Har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på værdipapirer, behandles værdipapirerne ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab.

I investorfradragloven, lov nr. 1707 af 27. december 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 7, *stk. 2, 1. pkt.*, udgår »i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 800.000 kr. i 2023 og senere indkomstår.«

2. I § 7, *stk. 2, 2. pkt.*, udgår »i hvert af indkomstårene 2019-2022 og 250.000 i 2023 og senere indkomstår.«

§ 4

I fusionsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 743 af 23. april 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 8, *stk. 3*, indsættes som 2.-4. pkt.:

»Har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på ejendomme (lagerbeskattede ejendomme), behandles ejendommene ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab. Det modtagende selskab indtræder i en positiv eller negativ realisationssaldo, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 14 D, stk. 2 og 3, herunder en positiv eller negativ realisationssaldo, der opgøres ved overgang til lagerbeskatning i forbindelse med fusionen. Det modtagende selskab kan ved afståelse af ejendomme, der er anskaffet af et af selskaberne før fusionen, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst dog ikke fratrække et beløb svarende til den resterende negative realisationssaldo, medmindre de fusionerende selskaber har været sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A i hele perioden, hvor et af selskaberne har ejet den ejendom, som den negative realisationssaldo vedrører.«

§ 5

§ 17 A. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter til renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter ikke fradrages bortset fra renter ved henstand efter § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver og § 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a)...

b) i egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21,

§ 11 B

Stk. 5. Den skattemæssige værdi af selskabets aktiver opgøres ved indkomstårets udløb. Afskrivningsberettigede aktiver indgår med den nedskrevne værdi. Aktiver, der ikke er afskrivningsberettigede, indgår med anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer.

§ 13

Stk. 1...

Stk. 4... Udbytter og aktie- og ejendomsavancer, som ikke skal medregnes til et forsikringsselskabs eller til et dermed sambeskattet datterselskabs skattepligtige indkomst, og derefter udbytter, der er skattefritaget efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses i størst muligt omfang for medgået til udbetalinger til de forsikrede, til de i stk. 3 nævnte hensættelser og til skat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 8, før disse beløb fragår i den skattepligtige indkomst. Udbytter og avancer vedrørende aktier i de af sambeskatningen omfattede datterselskaber og egne aktier medregnes ikke ved forsikringsselskabets, moderselskabets, opgørelse af de nævnte udbytter og avancer. For det indkomstår, hvori aktier eller fast ejendom sælges, reduceres summen af udbytter og avancer som opgjort efter 1. og 2. pkt. med en skattepligtig fortjeneste ved salget. Summen af udbytter og avancer som opgjort efter 1. og 2. pkt. tillægges et fradragsberettiget tab ved salg af aktier eller fast ejendom i det indkomstår, hvori tabet anvendes til modregning...

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1735 af 17. august 2021, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 906 af 21. juni 2022, foretages følgende ændring:

I § 17 A, stk. 1, ændres »§ 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom« til: »ejendomsavancebeskatningslovens § 12«.

§ 6

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22 august 2022 som ændret ved § 1 i lov nr. 905 af 21. juni 2022, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, litra b, 2. pkt., ændres »ved afståelse af« til: »på«.

2. I § 11 B, stk. 5, 3. pkt., indsættes efter »forbedringer«: », idet ejendomme, der beskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, dog indgår med handelsværdien ved indkomstårets udløb«.

3. I § 13, stk. 4, indsættes efter 4. pkt. som nyt punktum:

»Ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller det fradragsberettigede tab i det indkomstår, hvor fast ejendom sælges, sker der ikke nedsættelse af anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-7.«

§ 13

Stk. 1...

Stk. 4.

... Et selskabs uudnyttede fradragsberettigede tab ved udgangen af det sidste indkomstår, hvori udbytter og avancer i det pågældende selskab kan reducere fradragsretten i forsikringsselskabet, tillægges ved forsikringsselskabets opgørelse af summen af udbytter og avancer efter 1. og 2. pkt. for det efterfølgende indkomstår. 4. og 5. pkt. gælder dog kun, i det omfang tabet har påvirket summen af udbytter og avancer efter 1. og 2. pkt. i forsikringsselskabet i tidligere indkomstår ...

4. I § 13, stk. 4, 6. pkt., der bliver 7. pkt., ændres »4. og 5. pkt.« til: »5. og 6. pkt.«

§ 7

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 283 af 2. marts 2022, som ændret ved § 3 i lov nr. 2612 af 28. december 2021, ved § 3 i lov nr. 902 af 21. juni 2022 og ved § 3 i lov nr. 905 af 21. juni 2022, foretages følgende ændring:

1. Efter § 36 indsættes i kapitel 3:

»Oplysninger om lagerbeskattede ejendomme

§ 36 a. Skattepligtige, der ejer lagerbeskattede ejendomme, jf. ejendomsavancebeskatningslovens kapitel 3, skal dokumentere de økonomiske omstændigheder, der ligger til grund for værdiansættelsen af selskabets faste ejendomme efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 14 A og 14 C, hvis told- og skatteforvaltningen anmoder herom.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om de oplysninger, der skal afgives efter stk. 1.«

§ 8

I virksomhedsskatteoven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1836 af 16. september 2021, som ændret ved § 6 i lov nr. 2193 af 30. november 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 1, stk. 2, 2. pkt., ændres »lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendoms« til: »ejendomsavancebeskatningslovens«.

§ 1. Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen efter reglerne i dette afsnit på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, i personskatteloven. Endvidere kan virksomhedsordningen ikke anvendes på konkursindkomst, jf. konkursskatteovens § 6.

Stk. 2. Aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven, uforrentede obligationer og præmieobligationer kan ikke indgå i virksomhedsordningen, medmindre den skattepligtige driver næring med sådanne aktiver. Konvertible obligationer omfattet af aktieavancebeskatningsloven, fordringer omfattet af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendoms § 6 D, stk. 1, andele i foreninger omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 3 og 4, obligationer, der beskattes efter reglerne for finansielle kontrakter, samt aktier og investeringsbeviser m.v., når aktier og

investeringsbeviser m.v. er udstedt af et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, kan dog indgå i virksomhedsordningen.