

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9782 af 29/08/2023 (Gældende)

Ejendomsavanceopgørelse ved overdragelse af ejendom efter franske regler om donation partage

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-1260423

Ejendomsavanceopgørelse ved overdragelse af ejendom efter franske regler om donation partage

Der var spurgt til anskaffelsessummen i forbindelse med overdragelse af en ejendom efter de franske regler om donation partage.

Efter de pågældende regler bevarer overdrageren brugsretten til ejendommen. Overdrageren opnår endvidere ret til andel af provenu i forbindelse med ejendommens videresalg. Det var i sagen oplyst, at brugsretten bortfaldt i tilfælde af ejendommens videresalg.

Det var på baggrund heraf Skatterådets opfattelse, at betalingen til overdrageren i forbindelse med ejendommens afståelse skulle anses som en betaling for opgivelse af brugsretten, og ikke som regulering af den oprindelige anskaffelses-/afståelsessum.

Skatterådet havde ved SKM2013. 789. SR fundet, at betalingen til overdrageren i forbindelse med ejendommens senere afståelse måtte anses som en regulering af erhververens anskaffelsessum for ejendommen. Det var i denne sag ikke oplyst hvad konsekvenserne for brugsretten ville være i forbindelse med ejendommens videreoverdragelse - bortfaldt den eller ej.

Det faktuelle grundlag var dermed forskelligt i de to sager, og et forskelligt udfald ville ikke være udtryk for en praksisændring.

Skatterådsmøde 29. august 2023 - SKM2023. 442. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at anskaffelsessummen for den af Spørger ejede andel på 50 pct. af lejligheden beliggende i Y (Frankrig) i forbindelse med avanceopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven kan fastsættes til 573.246,25.?

Svar

1. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er bosiddende i og fuldt skattepligtig til Danmark.

Spørger ejede 50 pct. af en lejlighed i Y, Frankrig. Ejendommen blev i 1996 gaveoverdraget til Spørger og dennes søster fra forældrene med 50 pct. til hver. Overdragelsen blev foretaget efter de franske regler om donation-partage, således, at den nøgne ejendomsret (nue-propriété) fremover tilkom de to søstre (herefter "Gavemodtagerne"), mens brugsretten (usufruit) forblev hos forældrene.

Lejligheden blev i 1996 af den franske notar vurderet til 384.000 Franc (værdien af "pleine propriété" eller den fulde ejendomsret) i forbindelse med gaveoverdragelsen, hvilken værdi blev lagt til grund i forbindelse med gaveoverdragelsen. Dette svarer til 433.037 kr. ved en kurs på 112,77. Der er ikke udarbejdet en mæglervurdering i forbindelse med overdragelsen.

Handelsværdien blev efter de franske regler fordelt mellem brugsretten og den nøgne ejendomsret på ejendommen, således at værdien af den nøgne ejendomsret (nue-propriété) udgjorde 307.200 Franc og

værdien af brugsretten (usufruit) i henhold til franske regler udgjorde 20 pct. af den fulde ejendomsret, i alt 76.800 Franc."

Spørgers mor (i det følgende benævnt "Gavegiver") har været skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig frem til den 17. december 2020 og bor nu i Danmark. Spørgers far døde i 2015.

Gaveoverdragelsen har ikke været afgiftsberigtiget i Danmark.

Lejligheden har siden erhvervelsen i 1996 - bortset fra indkomstårene 2017-2019 - været udlejet. Gavegiver har modtaget lejeindtægterne og har afholdt udgifterne. Spørger har ikke på noget tidspunkt i ejerperioden anvendt lejligheden som bolig eller sommerhus.

Lejligheden er i 2016 blevet istandsat for 24.333,07 EUR. Udgiften har efter Spørgers vurdering karakter af en vedligeholdelsesomkostning, der efter danske skatteregler fratrækkes i det indkomstår, hvori udgiften afholdes, dvs. i en periode, hvor lejligheden ikke var udlejet. Gavegiver har betalt for istandsættelsen. Der er ikke foretaget andre større forbedringer eller istandsættelser på lejligheden i gavemodtagers ejertid.

Lejligheden er afstået i januar 2021 for 135.000 EUR. Der er afholdt omkostninger i forbindelse med salget på 8.035 EUR. Den samlede udbetaling udgjorde således 126.915 EUR.

Om donation-partage

Spørger har modtaget ejendommen efter de franske regler om donation-partage. I Frankrig er det muligt at opdele den fulde ejendomsret (pleine propriété) i henholdsvis en nøgen ejendomsret (nue-propriété) og en brugsret (usufruit).

Denne opdeling indebærer, at brugsretshaveren har ret til at bebo og bruge ejendommen (brugsret) samt til at udnytte ejendommen (nydelsesret). I det foreliggende tilfælde har Gavegiver brugsretten. Indehaveren af den nøgne ejendomsret, i det foreliggende Spørger og dennes søster, har ret til at disponere retligt over ejendommen.

Såfremt gavegiver dør, mens ejendommen fortsat ejes - og dermed mens gavegiveren har brugsretten - bortfalder brugsretten, og ejendommen/brugsretten indgår ikke i boet i Frankrig. Gavegivers bo får dermed ikke andel af et provenu ved et eventuelt salg af ejendommen i forbindelse med bobehandlingen. Hele ejendomsretten, inkl. brugsretten, vil efter gavegivers død herefter tilkomme ejerne af den nøgne ejendomsret, i det konkrete tilfælde Spørger og dennes søster.

Ved et salg af ejendommen, mens gavegiver lever, vil provenuet skulle fordeles mellem gavemodtager og gavegiver efter et særligt forhold opgjort på baggrund af de franske regler.

Det er oplyst, at brugsretten falder væk i forbindelse med salg.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger har ikke anvendt lejligheden som bolig og/eller sommerhus i løbet af ejerperioden. Betingelserne for skattefri afståelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, er således ikke opfyldt. Som følge heraf skal anskaffelsessummen fastlægges.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 1 fastslår, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst.

Af lovens § 3, stk. 1, følger:

"Er en afstået fast ejendom erhvervet ved gave eller arveforsku, benyttes den værdi, der er lagt til grund ved beregning af gaveafgiften eller indkomstskat af erhvervelsen, som udgangspunkt for beregningen af fortjeneste ved afståelse. Har erhvervelsen ikke være gaveafgifts- eller indkomstskattepligtig, anvendes den pågældende faste ejendoms værdi i handel og vandel på erhvervelsestidspunktet som udgangspunkt."

Ejendommen er som angivet erhvervet ved gave efter de franske regler om donation-partage. Gavemodtager har således alene modtaget den nøgne ejendomsret, mens Gavegiver har beholdt brugsretten. Ved overdragelse efter de franske regler om donation-partage har Gavegiver forbeholdt sig brugsretten samt retten til at opkræve fremtidige lejeindtægter. Der er således tale om en gensidigt bebyrdende aftale.

Overdragelsen har ikke været afgiftsberigtiget (se den vedlagte selvanmeldelse). Dette ændrer efter vores opfattelse ikke ved, at ejendommen skal anses for erhvervet til den værdi, der ville være lagt til grund for beregningen af gaveafgiften tillagt den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse. Dette følger også af de i 1996 gældende regler omkring løbende ydelser, hvorefter den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse skulle medregnes ved opgørelsen af det erhvervede aktivs anskaffelsessum.

Værdiansættelse af ejendommen

Som udgangspunkt kan fast ejendom overdrages til den offentlige ejendomsvurdering +/- 15 pct. For udenlandske ejendomme, hvor der ikke findes en offentlig ejendomsvurdering følger det af SKM2010. 762. SKAT, at en ejendomsværdi beregnet efter reglerne i ejendomsværdiskattelovens § 4b, stk. 2, nr. 1, jf. stk. 4, kan anvendes på linje med de danske, offentlige ejendomsvurderinger. I tilfælde, hvor der foreligger anden dokumentation, der giver en mere retvisende fastsættelse af handelsværdien, lægges en sådan anden dokumentation til grund ved værdiansættelsen.

Lejligheden blev i 1996 af den franske notar vurderet til 384.000 Franc (værdien af "pleine propriété/den fulde ejendomsret") i forbindelse med gaveoverdragelsen, hvilken værdi blev lagt til grund i forbindelse med gaveoverdragelsen. Dette svarer til 433.037 kr. ved en kurs på 112,77. Dette beløb fordeles efter fransk ret på den nøgne ejendomsret og på brugsretten. Efter dansk praksis kan ejendomsretten ikke opdeles, jf. SKM2013. 789. SR. Udgangspunktet må derfor være, at det er den fulde værdi opgjort af den franske notar, der udgør Spørgers anskaffelsessum svarende til, for Spørgers andel, 50 pct. af 433.037 kr. 360.000 EUR, eller i alt 216.518,50.

Den kapitaliserede værdi

Til denne anskaffelsessum skal tillægges den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse (brugsretten). Spørgers andel af den kapitaliserede værdi kan efter vores vurdering opgøres til 137.352 kr. Der er henvist til bilag.

Tillæg efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5

Anskaffelsessummen forhøjes efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, med et tillæg på 10.000 kr. for anskaffelsesåret og hvert af de efterfølgende år. Idet ejendommen ejes i sameje mellem Gavemodtagerne gives tillægget forholdsmæssigt, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, 4. pkt. Ejendommen ejes i sameje mellem Spørger og Spørgers søster, hvorfor tillægget gives forholdsmæssigt, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, 4. pkt.

Tillægget skal alene fordeles mellem Spørger og Spørgers søster, idet parterne efter dansk ret anses som de reelle ejere af hele ejendommen, jf. SKM2013. 789. SR. Tillægget kan opgøres til 125.000 kr. pr. Gavemodtager (årene 1996-2020 inkl.).

Der foretages ikke nogen forhøjelse for udgifter afholdt til vedligeholdelse eller forbedring, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, da det er Gavegiver, der har betalt for istandsættelsen i 2016, og der ikke har været foretaget andre større forbedringer eller istandsættelser på lejligheden i gavemodtagers ejertid.

Spørger kan dermed tillægge 125.000 kr. til anskaffelsessummen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1.

Regulering af anskaffelsessummen ved salg

I henhold til de franske regler skal provenuet fra et salg fordeles mellem Gavegiver og gavemodtagerne ved et salg af ejendommen. Fordelingen mellem værdien af brugsretten og den nøgne ejendomsret opgøres ved hjælp af et skema.

I henhold til de franske regler modtager Gavegiver 20 pct. af salgssummen svarende til 25.383 EUR. Resten af salgssummen tilfalder Spørger og Spørgers søster.

I SKM2013. 789. SR fastslog Skatterådet, at Gavegiver ikke ansås som værende (med)ejers af ejendommen efter de franske regler om donation-partage. Efter Skatterådets opfattelse måtte gavemodtagerne anses som ejere af hele ejendommen.

Skatterådet fastslog i forlængelse heraf, at betalingen til Gavegiver udgør en enkeltstående efterfølgende regulering af gavemodtagernes købesum. Spørgers anskaffelsessum skal derfor reguleres med 50 pct. af 25.383 EUR svarende til 94.375,25 kr.

Den samlede anskaffelsessum

Den samlede anskaffelsessum kan således opgøres til:

	100 pct.	Spørgers andel (50 pct.)
Notarens værdiansættelse	433.037	216.518,50
Kapitaliseret værdi	274.705,00	137.352,50
Tillæg efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5	250.000	125.000
Enkeltstående efterfølgende regulering	188.750,50	94.375,25
Samlet anskaffelsessum	1.146.492,50	573.246,25

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at spørgsmålet skal besvares bekræftende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at anskaffelsessummen for den af Spørger ejede andel på 50 pct. af lejligheden beliggende i Y (Frankrig) i forbindelse med avanceopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven kan fastsættes til 559.713, 25 kr.

Begrundelse

Det fremgår af de faktiske forhold, at Spørger har erhvervet den franske ejendom, som det bindende svar vedrører, ved gaveoverdragelse fra sine forældre i 1996. Begge forældre var på daværende tidspunkt bo-

siddende i og fuldt skattepligtig til Frankrig, mens Spørger har været bosiddende i og fuldt skattepligtig til Danmark. Ejendomsoverdragelsen skete efter de franske regler om donation partage.

Det er oplyst, at gaven ikke har været afgiftsberigtiget i Danmark.

Ejendommen er i 2021 afstået, og spørger ønsker i forbindelse med avanceopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven oplyst, hvad anskaffelsessummen kan opgøres til.

Overdragelse efter reglerne om donation partage

Skatterådet blev ved SKM2013. 789. SR spurgt til sønnernes (gavemodtagernes) anskaffelsessum for en i Frankrig beliggende fast ejendom, som faderen (gavegiveren), der var fyldt 80 år, efter de franske regler om donation partage påtænkte af gaveoverdrage til sønnerne. Ved anvendelse af reglerne om donation partage ville sønnerne hver især opnå ejerskab af 50 pct. af den nøgne ejendomsret (nue propriété), mens faderen beholdt brugsretten (usufruit) til ejendommen i dennes levetid. Sønnerne ville blive tinglyst ejer af ejendommen og faderen ville blive tinglyst medejer. Faderen ville opnå ret til en andel af provenuet, såfremt ejendommen i faderens levetid blev afstået. Faktum indeholdt ikke en beskrivelse af konsekvenserne for brugsretten - bortfaldt den eller ej - i tilfælde af ejendommens afståelse.

Skatterådet fandt, at overdragelsen måtte bedømmes som følger:

Faderen havde, mod delvis vederlag i form af indrømmelse af en tidsbegrænset (livsvarig) brugsret, afstået den faste ejendom til sine to sønner.

Modydelsen/vederlaget i form af brugsretten udgjorde en løbende ydelse, der skulle behandles efter ligningslovens § 12 B.

Faderens ret til andel i provenu, såfremt ejendommen i faderens levetid blev videresolgt, måtte anses som en enkeltstående regulering, som ikke skulle beskattes som en løbende ydelse, men som ville påvirke gavens værdi.

Af ovenstående følger, at den fulde ejendomsret måtte anses overgået til sønnerne mod vederlag i form af 1) indrømmelse af brugsretten 2) eventuel betaling i tilfælde af ejendommens afståelse (dvs. en suspensivt betinget betaling), mens resten (residualen) måtte bestå af 3) en gave.

Faderens afståelsessum/sønnernes anskaffelsessum ville derfor ikke blive påvirket i tilfælde af ejendommens afståelse, men alene gavens størrelse.

Det må antages at være forudsat, at betalingen kan rummes inden for gaven størrelse.

I nærværende sag er det - i modsætning til under SKM2013. 789. SR - oplyst, at Gavegivers brugsret til ejendommen ophører for det tilfælde, at ejendommen under brugsrettens beståen overdrages til tredje-mand.

Det faktuelle grundlag for afgørelsen er således forskelligt i de to sager, og der vil ved en ændret bedømmelse ikke være tale om ændring af praksis.

Det er Skattestyrelsens vurdering at det er mest korrekt at anse den betaling til Gavegiver, der følger af ejendommens senere afståelse, som en betaling for opgivelse af brugsretten. Opgivelsen muliggør, at ejendommen kan afstås som fri, typisk med en højere afståelsessum til følge.

Betalingen skal dermed ikke, som i sagen fra 2013, anses som en regulering af den oprindelige anskaffelses-/afståelsessum, altså som et vederlag som en integreret del af den oprindelige overdragelse.

En betaling for opgivelse af Gavegivers vil ikke være skattepligtig for Gavegiver, jf. SL § 4, jf. § 5, Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 6.4.2.1, hvorefter afståelse af brugsrettigheder vedrørende private aktiver ikke udløser beskatning og TfS 1986,136 LSR.

I TfS 1986, 136 LSR fandt Landsskatteretten, at der ikke var hjemmel til beskatning af kompensation for opgivelse af et privat lejemål - hverken som skattepligtig almindelig indkomst eller som særlig indkomst efter lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 5.

Bestemmelsen i § 2, nr. 5, om beskatning i forbindelse med afståelse af retten ifølge en forpagtnings- og lejekontrakt blev ved lov nr. 428 af 25/6 1993 (L 296 1992/93) overført til ligningsloven som § 27 E, og senere til afskrivningsloven ved lov nr. 433 af 26/6 1998 (L 102 1997/98) uden at nogen ændring herved var tilsigtet, jf. lovbemærkningerne.

For den oprindelige erhverver af ejendommen (Gavemodtager), vil betalingen til Gavegiver udgøre en omkostning i forbindelse med den senere afståelse af ejendommen.

Se hertil bl.a. TfS 1985, 293 LSR, hvor betaling til en lejer for at blive frigjort for dennes lejemål, måtte anses som en omkostning i forbindelse med ejendomssalget, samt TfS 1985, 637 LSR.

Ejendommens anskaffelsessum

Det følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 3, stk. 1, at hvor en afstået fast ejendom er erhvervet ved gave eller arveforskud, benyttes den værdi, der er lagt til grund ved beregningen af gaveafgift eller indkomstskat ved erhvervelsen, som udgangspunkt for beregningen af fortjeneste ved afståelsen. Har erhvervelsen ikke været gaveafgifts- eller indkomstskattepligtig, anvendes den pågældende ejendoms værdi i handel og vandel på erhvervelsestidspunktet som udgangspunkt.

Eftersom gaven ikke har været gaveafgiftsberigtiget i Danmark, må værdien i handel og vandel på anskaffelsestidspunktet i 1996 anvendes som grundlag for avanceopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Det er oplyst, at ejendommen (handelsværdien af hele ejendommen/pleine propriété) i forbindelse med gaveoverdragelsen af den franske notar blev vurderet til 384.000 Franc, hvilket ifølge Spørger kan omregnes til 433.037 DKK.

Skatterådet udtalte i SKM2013. 789. SR, at værdien i en boopgørelse kunne anses som udtryk for den faktiske anskaffelsespris, idet det blev bemærket, at den franske notar var de franske myndigheders repræsentant i sager om beregning af tinglysnings- og gaveafgift.

I nærværende sag har den franske notar i forbindelse med den franske gaveafgiftsberigtigelse godkendt en værdi på 384.000 Franc, svarende til 433.037 DKK.

Efter Skattestyrelsens opfattelse kan denne værdi, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, lægges til grund som anskaffelsessummen for ejendommen.

Spørgers anskaffelsessum udgør 50 pct. heraf, svarende til 216.518,50 kr.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 5

I henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, forhøjes anskaffelsessummen med 10.000 kr. for anskaffelsesåret og hvert af de efterfølgende kalenderår, hvori den skattepligtige har ejet ejendommen. Der forhøjes ikke for afståelsesåret, medmindre anskaffelse og afståelse sker i samme kalenderår. Er

ejendommen ejet i sameje med andre udgør tillægget kun så stor en del af 10.000 kr. årlig, som svarer til den skattepligtiges andel af ejendommen.

Ejendommen er anskaffet i 1996 og afstået i 2021. I alt kan anskaffelsessummen derfor forhøjes med 250.000 kr. for hele ejendommen, eller med 125.000 for Spørgers andel.

I henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, forhøjes anskaffelsessummen endvidere med afholdte udgifter til vedligeholdelse eller forbedring, i det omfang disse har oversteget 10.000 kr. pr. kalenderår.

Spørger har oplyst, at der ikke er grundlag for at forhøje anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, hvilket lægges til grund.

Regulering af anskaffelsessummen ved salg

Det fremgår af de faktiske forhold, at lejligheden er afstået i januar 2021 for 135.000 EUR. Der er afholdt omkostninger i forbindelse med salget på 8.035 EUR. Den samlede udbetaling udgjorde således 126.915 EUR.

Det fremgår endvidere, at Gavegiver i forbindelse med ejendommens afståelse i 2021 har modtaget 25.383 EUR (af Spørger opgjort til 188.750 kr., hvilket lægges til grund) svarende til 20 pct. af 126.915 EUR.

Som anført ovenfor, vil det være mest korrekt at anse den efterfølgende betaling i forbindelse med salg af ejendommen som vederlag for opgivelse af brugsretten.

Spørgers anskaffelsessum i forbindelse med afståelsen vil efter denne forståelse kunne opgøres som nedenfor angivet, idet bemærkes, at Spørgers andel af betalingen til Gavegiver i forbindelse med afståelsen i 2021, vil kunne fragå i Spørgers afståelsessum, jf. foran:

	Spørgers andel
Notarens værdiansættelse	216.518,50
Tillæg efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5	125.000,00
Samlet anskaffelsessum	341.518,50

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte indstillingen med den anførte begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens §§ 4-5

§ 4. Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f. Eks. :

(...)

§ 5. Til Indkomst henregnes ikke:

a. Formueforøgelse, der fremkommer ved, at de Formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i Værdi - medens der paa den anden Side ikke gives Fradrag i Indkomsten for deres Synken i Værdi -, eller Indtægter, som hidrører fra Salg af den skattepligtiges Ejendele (herunder indbefattet Værdipapirer), for saa vidt disse Salg ikke henhører til vedkommendes Næringsvej, for Eksempel Handelsvirksomhed med faste Ejendomme, eller er foretaget i Spekulationsøjemed, i hvilke Tilfælde den derved indvundne Handelsfortjeneste henregnes til Indkomsten, ligesom ogsaa eventuelt Tab kan fradrages i denne. Ved Salg af fast Ejendom samt Aktier og lignende offentlige Værdipapirer, der er indkøbt efter 1. Januar 1922, anses Spekulationshensigt at have foreligget, naar Salget sker inden 2 Aar efter Erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være Tilfældet;

(...)"

Ejendomsavancebeskatningslovens § 13

"Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelser tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted. Såfremt der som følge af den nye opgørelse opgjort efter de gældende regler på afståelsestidspunktet konstateres en skattepligtig fortjeneste, medregnes denne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det år, hvori retten til det yderligere vederlag erhverves."

Afskrivningslovens § 40

"(...)

Stk. 2. Ved erhvervelse af andre immaterielle rettigheder såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte- forpagtnings- eller lejekontrakt kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt.

Forarbejder

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 6.4.2.1

"Ved forpagtnings- eller lejekontrakt forstås enhver kontrakt, hvor ejeren af et formuegode mod vederlag overdrager brugs- eller udnyttelsesretten. Forpagtning adskiller sig fra leje ved, at forpagtningsaftaler typisk også omfatter den til formuegodet knyttede erhvervsvirksomhed.

Det er uden betydning, om de omhandlede formuegoder har karakter af fast ejendom eller løsøre.

Også retten til at indtræde som lejer eller forpagter og retten til at fortsætte et lejemål er omfattet af bestemmelsen.

Bestemmelsen bruges ikke for retten ifølge leje- og forpagtningskontrakter, hvor lejerens ud over den i kontrakten fastsatte leje eventuelt yder en engangsydelse til udlejer. Engangsydelsen skal behandles efter SL §§ 4-6.

Der er ingen forskel på, om en lejekontrakt kan opsiges eller ej, da lejer på grund af lejelovgivningens regler allerede er beskyttet tilstrækkeligt mod opsigelse.

I tilfælde, hvor et erhvervslejemål afstås, og der er afholdt udgifter til

- ombygning,
- forbedring eller
- indretning,

skal fortjeneste og tab medregnes efter AL § 39, stk. 6.

Efter omstændighederne kan der bag aftalen være tale om betaling for indtræden i lejemålet. Vederlaget vil i sådanne tilfælde være skattepligtigt for afhænderen.

Se AL § 40, stk. 6, jf. stk. 2. Se TfS 1986, 594 VLR samt TfS 1997, 394 VLR.

Hvis en lejer har modtaget en godtgørelse for at opgive lejeretten, er godtgørelsen skattepligtig efter AL § 40, stk. 6. Hvis lejeren etablerer sig i andre lokaler, kan udgifterne til nyetableringen ikke modregnes i godtgørelsen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, da der ikke i AL § 40, stk. 6, er hjemmel til dette. Se også Skd. 1973.23.21. Derimod kan udgifterne til nyetableringen afskrives efter AL § 39, hvis betingelserne for dette er opfyldte.

Se dog SKM2011. 407. HR om et selskab, der havde overdraget sine rettigheder til nogle lejede arealer på en havn mod et vederlag på 17,5 mio. kr. Det var et led i lejeaftalen, at selskabet forpligtede sig til at nedrive bygningerne på den lejede grund. Selskabet ønskede fradrag for nedrivningsudgifterne på ca. 1,1 mio. kr. Højesterets flertal fandt, at afståelsessummen på 17,5 mio. kr. var aftalt under hensyn til, at beløbet også skulle give dækning for udgifterne til opfyldelse af forpligtelsen til nedrivning, som fulgte af overdragelsesaftalen. Derfor fandt Højesterets flertal, at selskabet var berettiget til at fratrække udgiften til nedrivning i fortjenesten ved salget af lejerettighederne til arealerne efter AL § 40, stk. 6.

Erstatning til en forpagter skal beskattes, når der for en længerevarende periode bliver nedlagt forbud mod fortsat udnyttelse af en ejendoms råstoffer såsom sten, grus mv. Dette skyldes, at erstatningen er vederlag for at opgive retten efter en lejekontrakt eller lignende. Se Skd. 1982.60.33.

Erstatningsbeløb, der modtages for opgivelse af en tjenestebolig, udgør en erstatning for indtægtstab, og er derfor skattepligtig indkomst. Se SL § 4, litra c.

Ifølge praksis falder kontrakter vedrørende private beboelseslejemål uden for bestemmelsen, da godtgørelse for opgivelse eller afståelse af private lejemål er skattefri. Se TfS 1986, 136 LSR."

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.8.3

Dette afsnit handler om, at afståelsessummen kan reguleres med visse poster, der afholdes i forbindelse med overdragelsen.

Afsnittet indeholder:

- Fradrag for udgifter mv.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Frdrag for udgifter mv.

I visse tilfælde kan afståelsessummen reguleres med afholdte udgifter, modtagne tilskud eller betalte erstatningsbeløb, der er led i overdragelsen.

Herudover er der fradrag for egentlige salgsomkostninger i forbindelse med overdragelsen.

(...)

Yderligere vederlag

Hvor en ejendom afstås på sådanne vilkår, at erhververen skal yde den tidligere ejer et yderligere vederlag for ejendommen ved erhververens senere afståelse af ejendommen (fx en andel af den fortjeneste, der opnås ved en senere afståelse), kan dette beløb fratrækkes i den oprindelige erhververs afståelsessum. Se EBL § 13.

Der fås dog ikke fradrag i den oprindelige erhververens afståelsessum ved en senere afståelse af ejendommen, såfremt ejendommen er afstået med succession mellem den oprindelige sælger og oprindelige erhverver. Se SKM2020. 285. SR

Eksempel: Betaling af yderligere vederlag til tidligere sælger

En skatteyder erhvervede en landbrugsejendom fra sin mor. Skatteyderen betalte et yderligere vederlag til moderen for at opnå samtykke til frasalg af et jordstykke fra ejendommen. Vederlaget blev anset for et yderligere vederlag for erhvervelsen af landbrugsejendommen og kunne derfor fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste ved afståelsen af jordstykket. Se LSRM1978, 37 LSR.

Se også

Se også afsnit (C. H. 2.1.20) om yderligere vederlag.

Eksempel: Fradrag for istandsættelsesudgifter på anden ejendom

I forbindelse med salg af en ejerlejlighed, som en person havde en tinglyst livsvarig brugsret til, afholdt ejeren udgifter til istandsættelse af en anden lejlighed. Lejeren var herefter villig til at opgive lejemålet og i stedet overtage den anden lejlighed. Istandsættelsesudgifterne kunne fratrækkes ved opgørelsen af fortjenesten. Ejers fortjeneste ved salg af lejligheden var betinget af, at den var frigjort for boligretten. Se TfS 1985, 637 LSR (vedrører dog næring).

Eksempel: Fradrag for erstatning til lejer for frigørelse af lejemål

En person havde betalt en erstatning til en lejer på 34.500 kr. for at blive frigjort for dennes lejemål. Erstatningen kunne anses for en omkostning ved afståelsen af ejendommen. Se TfS 1985, 293."

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.20

"Dette afsnit indeholder en beskrivelse af de regler, der gælder i tilfælde, hvor køberen af en fast ejendom forpligter sig til at betale et yderligere vederlag til den tidligere ejer, når køberen efterfølgende afstår ejendommen.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

I tilfælde, hvor en ejendom afstås på sådanne vilkår, at køberen skal betale den tidligere ejer et yderligere beløb for ejendommen, når køberen senere afstår ejendommen (fx en andel af den fortjeneste, der opnås ved afståelsen), gælder der særlige regler. Se EBL § 13.

Reglen anvendes i praksis kun i situationer, hvor den oprindelige afståelsessum ved afståelsen er fastsat uden hensyn til, at køberen på et senere tidspunkt skal betale et yderligere beløb til den tidligere ejer (sælgeren).

Den tidligere ejer (sælgeren) skal opgøre sin fortjeneste ved afståelsen af ejendommen på ny, så det modtagne beløb indgår som en forhøjelse af afståelsessummen. Opgørelsen foretages for det indkomstår, i hvilket den oprindelige afståelse fandt sted. Fortjenesten skal beregnes, som om det samlede afståelsesbeløb var opnået allerede i det indkomstår, hvor ejendommen blev afstået.

Denne omberegning skal ske, selv om der ikke er konstateret nogen skattepligtig fortjeneste i det indkomstår, hvor ejendommen blev afstået.

Hvis der ved omberegningen, som opgøres efter de gældende regler på afståelsestidspunktet, konstateres en skattepligtig fortjeneste, medregnes den ved opgørelsen af den tidligere ejers skattepligtige indkomst i det år, hvor retten til det yderligere vederlag erhverves. Se § 2 i lov nr. 1560 af 21. december 2010 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. (Indberetning af indtægter fra sommerhusudlejning kombineret med forhøjet bundfradrag, ophævelse af fradrag for tobaksudgifter mv.).

Bemærk

- Reglen om de skattemæssige konsekvenser af en betaling af yderligere vederlag til den tidligere ejer gælder ikke, når en fast ejendom erhverves på sådanne vilkår, at den tidligere ejer skal yde et vederlag til køberen, hvis det viser sig, at denne kun kan videresælge ejendommen med tab. Se SKM2011. 17. SR.
- SKM2001. 624. HR, SKM2008. 349. SR og SKM2010. 143. SR handler om resolutive (ubetingede) vilkår i ejendomshandler vedrørende fastsættelsen af afståelsessummen i den aktuelle handel. De omtalte vilkår for handlen vedrører **ikke** køberens efterfølgende afståelse af ejendommen. Se SKM2011. 17. SR.

Se afsnit C. H. 2.1.7.2 om resolutive betingelser.

Bemærk

Reglen om betaling af yderligere vederlag i EBL § 13 finder ikke anvendelse, når ejendommen er overdraget med succession efter KSL § 33 C. Se SKM2020. 285. SR. Skatterådet kom frem til, at beskattningen af yderligere vederlag forudsætter to afståelser af den faste ejendom, dels den første afståelse mellem den oprindelige ejer og oprindelige erhverver, og dels den anden afståelse mellem den oprindelige erhverver og tredjemand.

Hvis den oprindelige ejer erhverver ret til et yderligere vederlag som følge af den oprindelige erhververs efterfølgende afståelse af den faste ejendom til tredjepart, skal den oprindelige ejer opgøre en ny avanceopgørelse, så der ved opgørelsen af den nye avanceopgørelse tages hensyn til det yderligere vederlag. Det forhold, at den oprindelige ejer skal opgøre en "ny" avanceopgørelse ved erhvervelsen af det yderligere vederlag som følge af den oprindelige erhververs efterfølgende afståelse af fast ejendom til tredjepart, forudsætter efter Skattestyrelsens opfattelse nødvendigvis, at der i forbindelse med den første afståelse (mellem den oprindelige ejer og erhverver) er opgjort en "gammel" avanceopgørelse.

Betingelsen om opgørelse af en ny avance kan ikke opfyldes i det tilfælde, hvor den oprindelige ejer overdrager den faste ejendom med succession til erhververen, fordi den oprindelige ejer (ved succession) ikke skal beskattes af en eventuel fortjeneste, og derfor skal den oprindelige ejer hverken opgøre en avance i forbindelse med den første afståelse til erhververen, eller ved senere erhvervelser af yderligere vederlag som følge af erhververens senere afståelse af fast ejendom, jf. KSL § 33 C, stk. 2, 1. pkt. "

TfS 1985, 293 LSR

Ingeniør A klagede over, at skatterådet havde anset ham for uberettiget til i indkomstopgørelsen for 1982 at fradrage et erstatningsbeløb på 34.500 kr.

Det fremgik af sagens oplysninger, at klageren i året 1981 havde solgt en ham tilhørende ejendom, som foruden lokaler til udlejning havde indeholdt klagerens egen private bolig samt den af ham benyttede tegnestue. Klageren gjorde gældende, at den ene hidtidige lejer havde opsagt sit lejemål, og han havde betalt den anden lejer 34.500 kr. for at blive frigjort for dennes lejemål, der ifølge lejekontrakten først udløb den 1. december 1985. Klageren anførte, at den pågældende lejer havde henvendt sig til ham og havde ønsket at blive frigjort for lejekontrakten, hvilket han havde accepteret, men da han ville gøre aftalen gældende, ville lejerens ikke vedgå aftalen. Klageren havde følt sig tvunget til - for at opnå en rimelig pris for ejendommen - at betale den nævnte erstatning.

Klageren påstod, at erstatningen måtte anses for en fradragsberettiget driftsomkostning, som havde relation til lejeindtægterne.

Skatterådet havde været af den opfattelse, at den betalte erstatning ikke kunne anses som en driftsudgift, men måtte anses for en omkostning i forbindelse med ejendomssalget. Da avancen ved ejendomssalget ikke var beskattet, var udgiften til erstatningen ikke anset for fradragsberettiget.

Landsskatteretten måtte efter det oplyste om, at klageren ikke selv havde ønsket at benytte de lokaler, der blev ledige, men alene havde ønsket ejendommen frigjort for lejemål i forbindelse med salget af denne, være enig med skatterådet i, at udgiften til den ydede erstatning ikke kunne anses for at være en fradragsberettiget driftsomkostning, ligesom der heller ikke var adgang til at afskrive denne udgift, der alene kunne anses for en omkostning i forbindelse med det stedfundne salg.

Den påklagede ansættelse blev herefter stadfæstet

TfS 1985, 637 LSR

Et anpartsselskab ejede en ejerlejlighed til hvilken hovedaktionærens hustru og dennes fader havde livsvarig beboelsesret. Ved faderens død overgik lejemålet til hans enke, men da selskabet ønskede at sælge ejerlejligheden, var hun og datteren villige til at opgive henholdsvis lejemål og brugsret mod, at en anden lejlighed tilhørende et forsikringsselskab istandsattes og stilledes til moderens disposition. Selskabets fortjeneste ved salg af ejerlejligheden var betinget af, at lejligheden var frigjort for boligret og lejemål. Ved opgørelsen af fortjenesten, der ansås indvundet som led i selskabets næring, kunne selskabet fratrække istandsættelsesudgifterne vedrørende den nye lejlighed, som var stillet til rådighed for moderen

TfS 1986, 136 LSR

Overlærer A klagede over, at de stedlige skattemyndigheder havde anset hende for indkomstskattepligtig af en godtgørelse på 20.000 kr., som hun havde modtaget i 1982 i forbindelse med fraflytning af en lejlighed i X Kloster.

Det var oplyst, at klageren i 1974 var blevet optaget i klosteret på særlige fastsatte vilkår. Disse havde bl.a. omfattet, at klageren fik disposition over en umøbleret 2-værelses lejlighed, og at hun i øvrigt modtog underhold, lys og varme for et månedligt bidrag, som senest havde andraget 1.826 kr. Endvidere havde klageren ved indflytningen præsteret et indskud på 10.000 kr., som ikke skulle tilbagebetales, såfremt udtræden af klosteret fandt sted efter 4 år fra indflytningen.

I 1981 havde klosterets direktion forelagt klosterdamerne et ønske om at få frigjort lejlighederne, og der var indgået forskellige aftaler med beboerne.

For klagerens vedkommende havde klosteret accepteret et af hendes advokat fremsat tilbud om fraflytning af lejligheden senest den 30. juni 1982, bl.a. på vilkår, at hun på livstid skulle have udbetalt en ydelse på 4.000 kr. om måneden - delvis pristalsreguleret - at hun skulle have tilbagebetalt indskuddet på 10.000 kr. samt have udbetalt yderligere 10.000 kr. til dækning af flytteomkostninger.

De stedlige skattemyndigheder havde betragtet hele beløbet på 20.000 kr. i lighed med den løbende ydelse på 4.000 kr. som en erstatning for et klageren ved fraflytningen påført indtægtstab, således at beløbet var skattepligtigt i henhold til statsskattelovens § 4.

Klagerens repræsentant anførte herimod, at det udbetalte beløb på 20.000 kr. måtte anses for en godtgørelse som kompensation for opgivelse af et privat lejemål, og at der ikke var hjemmel til at beskatte en sådan godtgørelse hverken som skattepligtig almindelig indkomst eller som særlig indkomst.

Landsskatteretten var efter det oplyste enig i det således af klagerens repræsentant fremførte synspunkt, og den påklagede ansættelse blev derfor nedsat til det selvangivne beløb.