
BESKATNING VED AFSTÅELSE AF FAST EJENDOM

Specialeafhandling

14. JUNI 2020

METTE GULDHAMMER POULSEN

Cand.merc.aud

Aalborg Universitet

Vejleder: Henrik V. Andersen

1 Resume

This thesis deals with the taxation of real estate in Denmark. Taxation is normally regulated by the Danish law Ejendomsavancebeskatningsloven (EBL) but is exceptionally regulated for self-employed under the law Statsskatteloven (SL). An alternative method of divestment of properties operated in corporate form may be through the sale of the properties as a real estate company. In this way, taxation will follow the rules of the law Aktieavancebeskatningsloven. In order to carry out a sale of a property as a company, it may in many cases be necessary to apply the rules on restructuring which are regulated by the laws Virksomhedsomdannelsesloven, Aktieavancebeskatningsloven and Fusionsskatteloven. By means of conversion of privately owned companies, share exchange, merger, demerger, or transfer of assets, it is possible to sell a company, so that the properties can be sold individually, independent of other operations in the company. Furthermore, the restructuring models allow for the establishment of a holding structure, whereby it is possible to sell the shares tax-free after three years of ownership.

The purpose of the thesis is to investigate the taxation aspects of the sale of real estate, whether the property is sold as an asset or as a share. In addition, the rules governing personal taxation, taxation using Virksomhedsskatteordningen and corporate taxation regarding the sale of real estate is described.

The thesis consists of three parts which are summarized in the conclusion. The three parts include a section on the rules for taxation of real estate when the property is transferred in accordance with the rules of SL and EBL, a section on indirect transfer through application of the restructuring rules based on tax exemption as a result of tax-free transfer of shares. Finally, a case study is presented in which different scenarios for real estate divestment are set out, which are answered based on the rules of the two other sections.

The conclusion describes that the two sets of rules, SL and EBL, treat the calculation of profit and depreciation of real estate differently. In SL, the tax base is calculated based on a net income principle, where the profit after EBL is calculated according to some specific (complicated) rules. In addition, it is of great importance to the person whether taxation is regulated by SL or EBL, since the rules are different in relation to recognition in the income statement. For companies, the tax base is taxed according to both set of rules in the same way as described by the corporation tax.

Alternatively, to a sale in accordance with the above set of rules, is the possibility of applying the rules on restructuring and tax-free share sales, cf. ABL § 9. By establishing a group structure by applying either the rules on transfer of assets or the exchange of shares, it is possible to sell a company tax-free. However, in connection with the sale of real estate, the company will most often have to be restructured so that the properties constitute an independent company. The property can be segregated by applying the rules on transfer of assets or demerger.

Indholdsfortegnelse

1	Resume	1
2	Emne, afgrænsning og metode	4
2.1	<i>Problemformulering</i>	4
2.2	<i>Afgrænsning</i>	4
2.3	<i>Metode</i>	5
2.4	<i>Anvendte forkortelser</i>	6
3	Hovedreglerne for direkte afståelse af fast ejendom	7
3.1	<i>Afståelse af fast ejendom efter statsskatteloven</i>	8
3.2	<i>Afståelse af fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven</i>	11
4	Alternative metoder til afståelse af fast ejendom herunder omstruktureringer	24
4.1	<i>Aktieombytning</i>	25
4.2	<i>Fusion</i>	29
4.3	<i>Tilførsel af aktiver</i>	32
4.4	<i>Spaltning</i>	37
4.5	<i>Opsamling af omstruktureringsmodeller til afståelse af fast ejendom</i>	44
4.6	<i>Beskatning ved skattefri omstrukturering samt aktieafståelse</i>	46
5	Case	48
5.1	<i>Scenarie 1 – Afståelse af landbrugsejendommen</i>	49
5.2	<i>Scenarie 2 – Afståelse af sommerhus</i>	52
5.3	<i>Scenarie 3 – Afståelse af forældre købslejlighed</i>	54
5.4	<i>Scenarie 4 – Afståelse af udlejningsejendomme</i>	57
5.5	<i>Scenarie 5 – Afståelse af den afskrivningsberettigede produktionsbygningen.</i>	61
5.6	<i>Scenarie 6 - Omstrukturering af Bents Tømrerfirma ApS med henblik på salg af ejendomsselskaber</i>	63
5.7	<i>Sammenligning af afståelsesmetoder</i>	70
6	Konklusion	73

7	Perspektivering	76
8	Litteraturliste	77
9	Bilag	79
9.1	<i>Illustration af lodret, omvendt lodret samt vandret fusion</i>	79
9.2	<i>Opgørelse af afskrivninger på maskinhus</i>	80
9.3	<i>Opgørelse af afskrivninger på produktionsejendom</i>	81
9.4	<i>Oversigt over beregningen af udskudt skat</i>	82
9.5	<i>Oversigt over case scenarier og EBL-problemstillinger.</i>	83

2 Emne, afgrænsning og metode

Denne afhandling omhandler afståelse af fast ejendom med fokus på de skatteretlige problemstillinger herved. Afståelse af fast ejendom kan ske ved anvendelse af flere regelsæt. Udgangspunktet er som beskrevet i ejendomsavancebeskatningsloven, at afståelse beskattes herefter, men hvad angår næringsejendomme skal disse følge reglerne i statsskatteloven. Ligeledes kan udgangspunktet fraviges ved at ejendommen indgår i et selskab, hvor der evt. ved brug af omstruktureringsmodeller gives mulighed for et skattefrit frasalg efter reglerne i hhv. fusionsskatteloven og aktieavancebeskatningsloven.

Når en ejendom afstås, vil der i flere tilfælde være mulighed for at vælge mellem de forskellige regelsæt, hvilket afhandlingen gennem et rådgivningsmæssigt perspektiv ønsker at illustrere ved gennemgang af en fiktivt opstillet case. Ligeledes vil behandlingen af casen understøtte den øvrige del af afhandlingen.

Emnet er valgt ud fra en personlig interesse og et ønske om at opnå en særlig dybdegående viden og forståelse af de skatteretlige aspekter ved afståelse af fast ejendom.

2.1 Problemformulering

Som udgangspunktet er for afståelse af fast ejendom i Danmark, skal der betales en skat af den avance, som følger af salget. Eftersom dette kan udgøre en væsentlig del af fortjenesten, grundet de høje skattesatser i Danmark, vil der for mange sælgere være stor interesse i at undgå eller minimere denne skat. Ligeledes vil der i relation til et tab ved afståelse af en fast ejendom i nogle tilfælde være mulighed for at udnytte dette, hvilket kan medføre en betydelig skattereduktion i andre avancer tilknyttet fast ejendom. For at være i stand til at yde en fyldestgørende rådgivning samt tilegne et bredt kendskab til området, vil nedenstående problemformulering skulle besvares.

Der foretages en redegørelse og analyse af reglerne for beskatning ved afståelse af fast ejendom, herunder muligheden for at afstå fast ejendom via. omstruktureringsmodeller efterfulgt af et skattefrit salg af aktie eller anparter.

For at belyse ovenstående problemformulering defineres denne i følgende delspørgsmål:

1. Hvornår anvendes de almindelige regler i statsskatteloven ved afståelse af fast ejendom?
2. Hvornår finder ejendomsavancebeskatningsloven anvendelse?
3. Hvordan skal fortjenesten/tabets opgøres?
4. Hvordan behandles avancen/tabets skattemæssigt, hvis afståelsen beskattes efter SL samt EBL?
5. Hvordan beskattes den skattepligtige person eller selskab?
6. Hvordan kan fast ejendom afstås skattefrit gennem omstrukturering?

2.2 Afgrænsning

Grundet afhandlingens begrænsede omfang samt begrænsede tidsmæssige ressourcer foretages en afgrænsning af emnet. Der vil derfor gennem afhandlingen være et fokus på behandling af problem-

formuleringen, hvorfor der ved nogle områder vil være en mere dybdegående behandling af emnet, ligesom der på andre områder, hvor redegørelsen ikke direkte relaterer sig til problemstillingen, vil være en mere overordnet behandling af emnet.

Ligesom der for ejendomme gælder regler vedrørende beskatning ved afståelse af ejendomme, gælder der også regler for beskatning af kapitalindtægter samt kapitaludgifter. Denne afhandling vil udelukkende inddrage reglerne om beskatning i forbindelse med afståelsen, hvorfor der ikke tages højde for andre skatter relateret til fast ejendom.

I afhandling behandles afståelse af udenlandske ejendommen ikke. Derudover forholder opgaven sig kun til afståelser foretaget af personer eller selskaber, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Desuden ekskluderes ejerlejligheder, som er omfattet af overgangsreglerne i Lov om beskatning af fortjeneste ved første-gangsafståelse af visse ejerlejligheder.

Da afhandlingen fokuserer på afståelse af fast ejendom, vil anden lovgivning relateret hertil blive inddraget i det omfang, denne vil være relevant for besvarelse af problemstillingen. Anden lovgivning omfatter f.eks. afskrivningsloven, personskatteloven, selskabsloven, virksomhedsskatteloven samt virksomhedsomdannelsesloven.

Afhandlingen afgrænser sig fra at behandle skattepligtige omstrukturingsmodeller og holder et særligt fokus på omstrukturingsmodellerne uden tilladelse. Det skal dog bemærkes, at det i flere tilfælde kan være mere fordelagtigt at anvende reglerne om skattepligtig omstrukturering frem for en skattefri omstrukturering, f.eks. når der ved omstruktureringen ikke udløses en betydelig avanceskat. I samme afsnit afgrænses fra en dybdegående behandling af skattefrie omstrukturingsmodeller, som kan anvendes med tilladelse fra SKAT. Dette skyldes, at hensigten med afhandlingen er at undersøge hvilke muligheder, der er, for at anvende omstrukturingsmodellerne med henblik på at opnå en skattereduktion eller helt undgå at betale skat, hvilket formål SKAT ikke giver tilladelse til.

På baggrund af afhandlingens begrænsede omfang vil der i afhandlingen ske en afgrænsning af behandlingen af de skatteretlige regler om omdannelse af personligt ejet virksomhed til selskab efter virksomhedsomdannelsesloven. Reglerne herom vil udelukkende behandles kort i nærværende afhandling, da fokus vil være på omstrukturering af virksomheder i selskabsform. Ligeledes gælder det for behandlingen af omstrukturingsmodellerne, at der sker en afgrænsning fra regnskabslovgivningen, som ved omstruktureringer sætter krav om vurderingsberetninger samt åbningsbalancer.

Afslutningsvist skal det nævnes, at de momsmæssige aspekter af en ejendomsafståelse ikke inddrages.

2.3 Metode

Gennem et rådgiverperspektiv vil der i afhandlingen foretages en redegørelse og analyse af de skatteretlige konsekvenser og muligheder ved afståelse af fast ejendom. Det primære fokus vil være på afståelse af fast ejendom gennem anvendelse af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, men der vil også være en omtale af reglerne for beskatning ved afståelse af fast ejendom efter statsskatteloven. Herefter vil der

være en beskrivelse af metoder, hvor der indirekte kan ske en skattefri afståelse af fast ejendom herunder via omstrukturering, hvor ejendommen omstruktureres ved brug af aktieombytning, fusion, tilførsel af aktiver eller spaltning, for derved at kunne frasælge ejendommen som et selskab skattefrit jf. ABL § 9.

Der vil i forbindelse med gennemgangen inddrages forskellig lovgivning til at understøtte opgavens rigtighed. Derudover vil der løbende anvendes simple eksempler til at illustrere, hvordan reglerne skal anvendes i praksis.

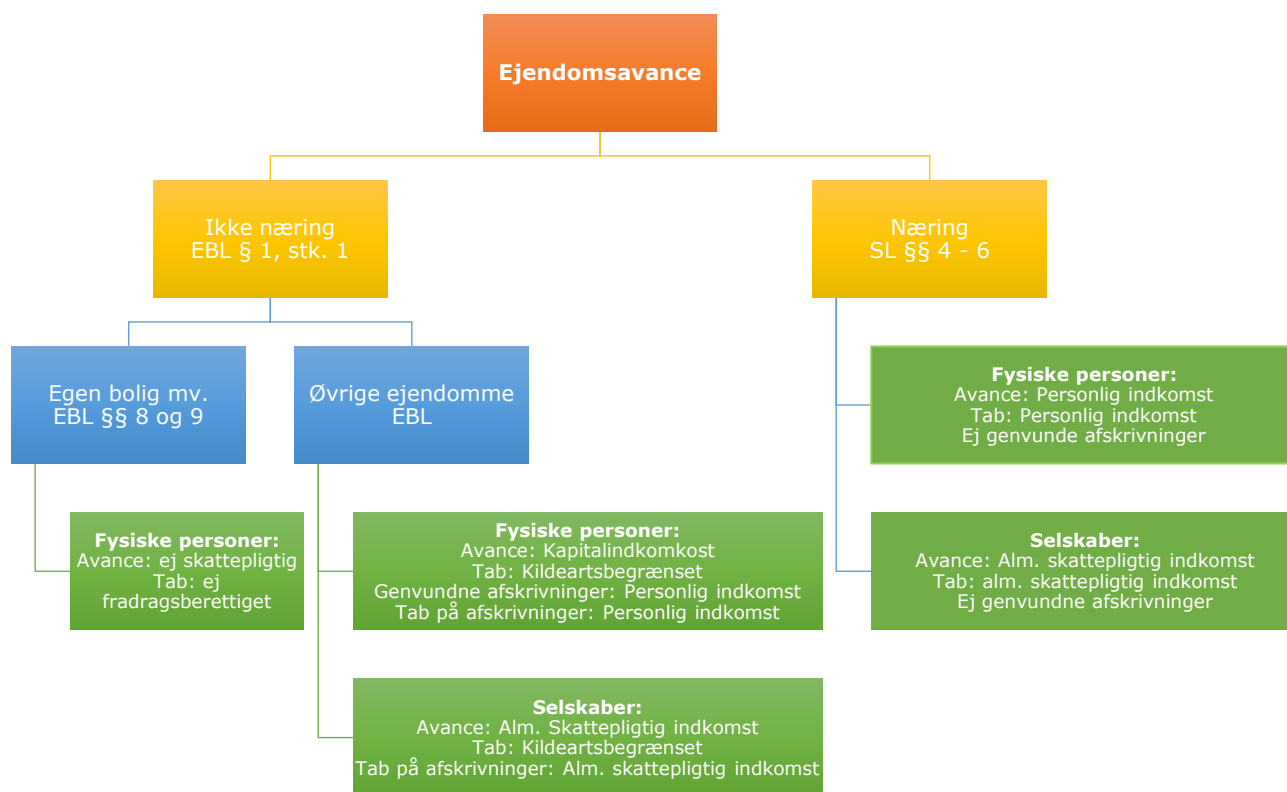
Afslutningsvist vil der med udgangspunkt i en fiktiv case opstilles forskellige løsningsmodeller til afståelse af ejendomme, samt en analyse og vurdering af konsekvenserne for disse muligheder. Casen bygger på de forudgående redegørelser og analyser af reglerne om beskatning ved afståelse af fast ejendom samt reglerne om skattefri omstrukturering.

2.4 Anvendte forkortelser

- EBL = Ejendomsavancebeskatningsloven
- AL = Afskrivningsloven
- VSL = Virksomhedsskatteloven
- SL = Statsskatteloven
- KSL = Kildeskatteloven
- ABL = Aktieavancebeskatningsloven
- SLL = Selskabsloven
- FUSL = Fusionskatteloven

3 Hovedreglerne for direkte afståelse af fast ejendom

Afståelse af fast ejendom kan ske ved direkte afståelse såvel som indirekte afståelse. Ved direkte afståelse menes der almindelige traditionelle afståelser, hvor der skal skelnes mellem om afståelsen skal behandles efter statsskatteloven eller ejendomsavancebeskatningsloven. Ved indirekte afståelse forstås en afståelse, som finder sted i selskabsform, hvori den faste ejendom indgår. Dette kapitel behandler alene direkte afståelser, som omfattes af statsskatteloven samt ejendomsavancebeskatningsloven.



Figur 3-1: Overblik over ejendomsavancebeskatning

Når en fast ejendom afstås i Danmark, er hovedreglen, at når en ejendom er erhvervet som led i erhvervsmæssig omsætning af fast ejendom, vil denne afståelse skulle behandles efter statsskattelovens almindelige regler. Hvis ikke ejendommen er omfattet af næringsbegrebet, vil afståelsen være omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, hvori der findes nogle vigtige fritagelsesregler for afståelsesbeskatning. I tilknytning til afståelse af fast ejendom, vil der i nogle tilfælde være tale om afståelse af en afskrivningsberettiget bygning¹. Dette medfører, at der ved afståelsen skal tages højde herfor, hvorfor dette vil blive

¹ I afskrivningsloven § 14 afgrænses de bygninger negativt, hvorpå der ikke kan afskrives. Det omfatter bl.a. kontorer, pengeinstitutter, forsikringselskaber, drift af postvirksomhed, beboelse, hoteller, hospitaler, lægehuse m.fl.

omtalt ved behandlingen af afståelse af fast ejendom efter statsskatteloven samt ejendomsavancebeskatningsloven. Herunder ses et overblik over ejendomsavancebeskatningens former.

3.1 Afståelse af fast ejendom efter statsskatteloven

I tilfælde hvor en person eller et selskab, som led i sin næringsvej, har anskaffet en fast ejendom for med videresalg for øje at opnå en fortjeneste, vil denne blive omfattet af statsskattelovens §§ 4-6. Dette sker da skatteyderen statueres som næringsdrivende jf. SL § 5, litra a, hvilket medfører at denne bliver skattepligtig af fortjenesten efter SL § 4, og samtidig får mulighed for at fradrage evt. tab jf. SL § 6, litra a.

For at blive betragtet som næringsdrivende, skal der foretages en helhedsbedømmelse af skatteyderen. Denne helhedsbedømmelse vurderes ud fra nogle næringsmomenter, som indgår med forskellig vægt. Dette drejer sig typisk om følgende momenter:

- Antallet af handler og regelmæssigheden heraf.
- Aktiviteternes omfang og systematiske karakter.
- Skatteyderens uddannelse og professionelle tilknytning til den pågældende branche.
- Indtægternes betydning for skatteydernes økonomi.

Aktivitetens omfang er typisk et afgørende element i vurderingen om næring. Der ses ved vurderingen heraf, hvor hyppigt der sker køb og salg af ejendomme, samtidig med der lægges vægt på det samlede antal omsatte ejendomme, størrelsen af fortjenesten samt kontinuiteten. Hvis det kun drejer sig om enkeltstående køb, kan der dog være tale om handler, der betragtes som spekulation, hvorfor disse skal behandles efter EBL. Det kan f.eks. være personer, som ikke har tilknytning til ejendomsmarkedet, og ikke er belastet af tidligere ejendomshandler.

I relation til arbejdsområde, vil en lang række faggrupper betragtes som næringsdrivende. Det gælder blandt andet ejendomshandlere, selvstændige håndværksmestre, byggeadvokater, arkitekter mv. Dette gælder desuden selvom aktiviteten blot anses som et bierhverv. Det skyldes, at der i tilknytning til næringsbegrebet er en formodningsregel om, at en skatteyder, som er næringsdrivende med en bestemt type aktiver, som udgangspunkt vil være skattepligtig af denne type aktiver, medmindre det kan bevises i det enkelte tilfælde, at der ikke foreligger næring ved afståelsen heraf.² Det kan eksempelvis være, hvis skatteyderen havde anskaffet boligen til et varigt boligformål og denne i øvrigt har beboet ejendommen i en længere årrække jf. U 1967.258 H, hvor en tømrermester havde opført 20 rækkehuse, men selv havde beboet ét af dem i 11 år, da han solgte ejendommen igen.

Ved vurderingen af skatteyderes økonomi vurderes det også, hvilken anvendelse den enkelte ejendom har for vedkommende. Det kan blandt andet dreje som en privat bolig, som vil falde uden for

² Skatteret kompendum, 6. udgave, Henrik Kure, side 137

næringsbetragtningen samt eventuelle driftsbygninger, som vil anses som anlægsaktiver og derfor afstås efter reglerne i EBL.

Når der er tale om en aktionær i et aktieselskab, kan der ved en vurdering af, om denne er næringsdrivende, forekomme en vis afsmittende effekt fra selskabet. Det vil sige, at det kan have betydning for aktionæren, om han i øvrigt driver køb og salg af fast ejendom gennem hans selskab. Modsat vil aktionærens forhold også kunne få indflydelse på om selskabet skal næringsbeskattes.

3.1.1 Opgørelse af fortjeneste/tab

Ved opgørelsen for næringsdrivende er udgangspunktet, at de nominelle anskaffelses- og afståelsessummer anvendes, da der intet krav er til kontantomregning.³

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes et nettobeløb, der beregnes som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen. Dette giver mulighed for, at der i opgørelsen kan fratrækkes udgifter, som kan relateres til købet eller salget af den pågældende ejendom. Det kan eksempelvis være udgifter til advokat, tinglysning, forbedringer mv.

Der skal i øvrigt tages højde for afskrivninger, der er foretaget på afskrivningsberettigede bygninger jf. AL § 50.

§ 50. Ved salg af aktiver omfattet af denne lov medregnes fortjeneste eller tab fuldt ud i den skattepligtige indkomst i salgsåret i tilfælde, hvor aktiverne hører til den skattepligtiges næringsvej. Beskatningen sker efter statsskattelovens § 5, litra a.

Ved opgørelsen fradrages faktiske foretagne afskrivninger⁴ derfor i anskaffelsessummen, hvorfor disse vil udgøre en direkte del af den opgjorte fortjeneste eller tab i modsætning til den almindelige opgørelse af genvundne afskrivninger jf. AL 21.⁵

Et eksempel på opgørelse efter nettoindkomstprincippet ses herunder:

Opgørelse af fortjeneste / tab		
Nominel afståelsessum	2.000.000,00	
Salgsomkostninger	-20.000,00	
Reguleret afståelsessum	1.980.000,00	1.980.000,00
Nominel anskaffelsessum	1.500.000,00	
Tinglysningsudgifter	10.660,00	

³ Den juridiske vejledning 2020-1 C.H.2.3.3.1 Opgørelse af anskaffelses- og afståelsessum

⁴ herunder forbedringsudgifter fratrasket efter AL § 18

⁵ Lærebog om indkomstskat, 17. udgave, side 514

Advokatudgifter	15.000,00	
Faktisk foretagne afskrivninger	- 600.000,00	
Forbedringer	500.000,00	
Reguleret anskaffelsessum	1.425.660,00	- 1.425.660,00

Skattepligtig indkomst

554.340,00

Figur 3-2: Opgørelse af ejendomsavance efter nettoindkomstprincippet

Det ses, at der tages udgangspunkt i den nominelle afståelsessum, og denne fratrækkes salgsomkostninger, som derved giver en reguleret afståelsessum. I denne sum fratrækkes den regulerede anskaffelsessum, som udgør den nominelle anskaffelsessum fratrukket de omkostninger, der har været ved handlen, samt de afskrivninger der i tidens løb er foretaget på bygningen. Forskellen herved giver en skattepligtig indkomst, som beskattes efter hvem den skattepligtige er. Se nærmere i næste afsnit.

3.1.2 Beskatning af fortjeneste/tab

Beskatningen af fortjeneste samt muligheder for tabsfradrag afhænger af, om der er tale om en næringsdrivende person eller et næringsdrivende selskab.

Hvis der er tale om en person, vil fortjenesten som udgangspunkt medregnes i den personlige indkomst, og vil derfor svare til en beskatningsprocent på ca. 56,7%. Hvis en person vælger at anvende virksomhedsordningen, vil den virksomhedsindkomst, herunder avance fra salg af ejendomme, skulle beskattes som virksomhedsindkomst, som udgør en aconto skat på 22%. Hvis personen i stedet ønsker at hæve hele eller dele af overskuddet fra virksomhedsordningen i indkomståret, vil der skulle ske personbeskatning⁶. Hvis der forekommer et tab ved afståelse af en næringsejendom, vil tabet som nævnt være fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst i afståelsesåret, ligesom et underskud ved en anden form på erhvervs-mæssig virksomhed ville være. Netop denne fradragsmulighed er afgørende for, om den skattepligtige person ønsker at blive betragtet som næringsdrivende, fremfor at blive omfattet af reglerne i EBL.

Hvis der er tale om et næringsdrivende selskab, vil denne skulle medregne ejendomsavancen ved opgørelsen af selskabets almindelige skattepligtige indkomst til en skatteprocent på 22%. Tab kan ligeledes fradrages i selskabets øvrige indkomst.

⁶ Jf. VSL § 10, stk. 1. Hvis et overskud hæves i senere indkomstår, skal virksomhedsskatten og beløbet indgå i den personlige indkomst. Den betalte virksomhedsskat fratrækkes i slutskatten jf. VSL § 10, stk. 3. Beløbet indgår i beregningsgrundlaget for AM-Bidrag.

3.2 Afståelse af fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven

Anvendelsesområdet for ejendomsavancebeskatningsloven findes beskrevet i § 1.

”§ 1. Fortjeneste ved afståelse⁷ 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.”⁸

Heraf fremgår det, at loven ikke gælder for næringsejendomme, men finder i øvrigt anvendelse ved alle andre typer af fast ejendom⁹. Derudover fremgår det af ejendomsavancebeskatningsloven § 1 A at

”Afståelse eller opgivelse af retten i henhold til kontrakt om opførelsen af en bygning m.v. eller en kontrakt om ombygning af eller tilbygning til indbygning med videre sidestilles med anvendelse af reglerne i denne lov med afståelse af fast ejendom.”

I relation til disse afgrænsninger gælder det derfor, at EBL er blevet en opsamlingslov, som er gældende for afståelse af enhver fast ejendom, som ikke er omfattet af næringsbegrebet, som tidligere behandlet. Dette har den betydning at ejendomme, som er omfattet af EBL, som udgangspunkt skal beskattes af en evt. avance. Dog fraviges dette på en række områder, da der i EBL findes nogle fritagelsesbestemmelser, som herunder vil blive behandlet.

3.2.1 Ejendomsavancebeskatningslovens fritagelsesregler herunder udsættelse af beskatning

Som udgangspunktet er i ejendomsavancebeskatningsloven, skal der ved afståelsen ske beskatning af en evt. fortjeneste. Dette udgangspunkt modificeres i EBL § 8 om parcelhusreglen efterfulgt af EBL § 9 om bl.a. stuehuset tilhørende landbrugs- eller skovejendom samt § 11 om ekspropriation. Derudover åbner loven for at kunne udsætte beskatningen til et senere tidspunkt, hvilket reguleres i loven §§ 6 A og 6 C om genanbringelse. Og ligesom der gælder en skattefritagelse af en fortjeneste, gælder det tilsvarende for tab, at der ikke er fradrags- eller fremførelsesret.¹⁰

⁷ ”Begrebet afståelse omfatter ikke kun almindeligt salg af fast ejendom, men også overdragelse ved gave, arv og lignende. Begrebet omfatter også modtagelse af erstatningssummer for skade på ejendommen, samt mageskifte, jorderdelinger og ekspropriationer. Herudover omfatter begrebet afståelse eller opgivelse af retten til kontrakter.” Den juridiske vejledning 2020-1 C.H.2.1.5.1

⁸ Bekendtgørelse af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, LBK nr. 132 af 25/01/2019

⁹ ”Ved en fast ejendom eller en ideel andel af en fast ejendom forstås jord eller en ideel andel af jord med eller uden bygninger. En ejerlejlighed og en bygning på lejet grund med selvstændigt blad i tingbogen er en selvstændig fast ejendom.” Den juridiske vejledning 2020-1 E.B.3.1.1.1

¹⁰ Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 35

For at være omfattet af fritagelsesbestemmelserne i EBL §§ 8 og 9, skal der opfyldes en række betingelser. For det første gælder fritagelsen kun for fysiske personer. Derudover omfatter fritagelsesbestemmelserne kun en- og tofamiliehuse, ejerlejligheder, sommerhuse, anpartslejligheder, aktie- og andelslejligheder samt boligydelse af visse erhvervsejendomme.¹¹ Det er derudover ikke afgørende om de pågældende boligtyper er beliggende på egen eller lejet grund,¹² herunder er størrelsen af den lejede grund uden betydning.¹³

§ 8 - Parcelhusreglen

I EBL § 8 reguleres skattefriheden for beboelsesejendomme herunder sommerhuse jf. stk. 2, og udgør blandt andet et krav til at ejendommen skal være tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del eller hele perioden. I relation til benyttelseskravet, er det dog ikke en betingelse, at ejendommen har tjent til bolig på tidspunktet, hvor ejendommen afhændes, hvorfor det er muligt at sælge skattefrit på et tidspunkt, hvor ejendommen eks. udlejes. For sommerhuse gælder det blot, at ejeren eller dennes husstand har benyttet sommerhuset til private formål jf. EBL § 8 stk. 2. I tilknytning til udtrykket "dennes husstand", er det i den juridiske vejledning C.H.2.1.15.7 udspecificeret, at dette omfatter ejerens ægtefælle og/eller mindre børn. Dette har betydning i relation til forældre køb, da barnet i mange tilfælde vil udgøre sin egen husstand, hvorved salget af ejendommen vil være skattepligtigt.

Ud over den subjektive regel om beboelse, er der i EBL § 8 desuden oplistet nogle objektive krav til ejendommen.

*"1) ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m² eller 2) der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse eller 3) udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. af restarealet eller den bestående bebyggelse"*¹⁴

Reglen om at grundarealet skal være mindre end 1400 m², for at ejendommen skal kunne sælges skattefrit, er begrundet med, at grunden ikke skal kunne udstykkes. Begrænsningen er reguleret i byggerlovens regler, hvor der som udgangspunkt ikke kan ske udstykning af grunde, hvis areal kommer til at udgøre 700 m² eller mindre.

¹¹ Lærebog om indkomstskat, 17. udgave, side 517

¹² Lærebog om indkomstskat, 17. udgave, side 517

¹³ Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 35

¹⁴ Bekendtgørelse af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, LBK nr. 132 af 25/01/2019

Hvis grunden derimod er over 1400 m², kan der i mange tilfælde ske udstykning af grunden, hvorefter grunden på under 1400 m² kan sælges skattefrit, hvis ejendommen i øvrigt er beboet af ejeren herefter. Den anden del vil som udgangspunkt fortsat være skattepligtig ved et evt. salg.

Et alternativ til udstykning før et salg er, at der foretages et delsalg omfattet af EBL § 3 A¹⁵. Dette delsalg indebærer, at der sker arealoverførsel, eller at overdragelsen er betinget af udstykning. Dog skal man ved valget af, om der skal foretages et delsalg eller en udstykning, være særligt opmærksom på, om fritagelsesbestemmelsen, herunder beboelseskravet, allerede inden salget er opfyldt. En udstykning foretaget inden et evt. salg, kan medføre at beboelseskravet for den ene del ikke længere opfyldes, og derfor er omfattet af skattepligt.

Pkt. 2, reglen om at de offentlige myndigheder kan bestemme, at grunden ikke kan udstykkes til selvstændig beboelse, selvom grunden overstiger 1400m², kan også fritage skatteyderen for beskatning af avance. Denne bestemmelse anvendes typisk i sommerhusområder og landområder. Det skyldes, at der jf. lokalplaner, byggeloven mv. gælder specielle regler for disse områder, herunder at det ikke er muligt at udstykke grunden, selvom arealet er større end 1400 m². I byzone derimod, vil fritagelsesbestemmelsen oftest anvendes i tilfælde, hvor udstykningen opdeler grunden på en måde, hvor der ikke kan etableres en tilgangsvej til et af de udstykkede arealer.

Den sidste skattefritagelsesregel jf. pkt. 3 om værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse, kan opfyldes ved at skatteforvaltningen tilkendegiver ved erklæring, at en udstykning af grunden vil resultere i mere end 20 % værdiforringelse. Denne regel er i praksis ikke anvendt til fordel for skatteyderen, men viser i afgørelser, at SKAT altid har medhold i, at værdiforringelsen ikke er væsentlig.

Der kan ikke dispenseres fra betingelserne om skattefrihed, hverken i forhold til bopælskravet eller kravet om arealerne.

§ 9 – Skattefritagelse af blandede ejendomme

Som EBL § 8 omfatter beboelsesejendomme, regulerer EBL § 9 blandede ejendomme. Formålet med § 9, er at gøre det muligt at afstå den del af ejendommen, som anvendes til beboelse, skattefrit. Det drejer sig om stuehus med tilhørende grund og have, eller en boligdel ved ejendomme med flere selvstændige lejligheder. Kravet til, at boligdelen kan afstås skattefrit, er som ved parcelhusreglen jf. ovenfor, at boligen tjener eller har tjent til bolig for ejeren. Derover gælder de samme krav om areal jf. EBL § 8, men her skal der kun tages højde for den grund, der tilhører selve boligdelen.

Når der i øvrigt er tale om en ejendom, der både indeholder en erhvervsdel og en privatdel, skal der ved ejendomsavanceopgørelsen foretages en fordeling af den samlede afståelsessum, som omfatter grunden,

¹⁵ For delsalg gælder særlige reglerne om tab, da der jf. EBL § 6, stk. 6 gives mulighed for at tab der opstår ved flerdelsalg, kan tilbageføres til modregning i gevinster fra de to forudgående indkomstår.

bygningerne samt ejerboligen. Specielt for landbrugsejendomme skal mælkekvoter også indgå i fordelingen. Den del som ved fordelingen kan henføres til boligdelen, vil dermed være skattefri, såfremt betingelserne herfor er opfyldte.

Ekspropriation

I ejendomsavancebeskatningslovens § 11, reguleres de tilfælde, hvor en ejendom omfattet af EBL¹⁶ kan fritages for beskatning af en fortjeneste, når ejendommen afstås ved ekspropriation. Det gælder desuden også ved afståelser, hvor erhververen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen. Som hovedreglen foreskriver, er udgangspunktet at fortjenesten skattefritages ved ekspropriation, men dette fraviges i EBL § 11 stk. 2 på visse punkter. Denne bestemmelse omhandler ejendomme, hvori der ligger en genanbragt fortjeneste. Formålet med bestemmelsen er at undgå, at en skattepligtig fortjeneste, som er genanbragt, bliver skattefri, hvis den ejendom hvori fortjenesten er genanbragt, på et senere tidspunkt eksproprieres. Den genanbragte del vil ved ekspropriationen beskattes, mens en yderligere fortjeneste vil være skattefri efter EBL § 11. Det er dog stadig muligt at udskyde beskatningen ved igen at anvende reglerne i EBL §§ 6 A eller 6 C om genanbringelse, og der vil desuden forsat være skattefrihed for den fortjeneste, der hidrører fra den eksproprierede ejendom.¹⁷

Genanbringelse

I ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6 A og C er der givet mulighed for, at der i nogle tilfælde kan ske en genanbringelse af ejendomsavance i en anden ejendom eller ombygning, tilbygning eller nybygning og derved udskyde beskatningen af fortjenesten. Det gælder for skatteyderen, at denne frit kan vælge at benytte sig af reglerne, hvis denne i øvrigt opfylder kravene hertil. Der skal blandt andet være tale om ejendomme omfattet af lovens regler, hvorfor der ikke kan ske genanbringelse af ejendomme, som er erhvervsret som led i næring jf. EBL § 1, stk. 2. Ydermere skal der være tale om ejendomme, som ikke er omfattet af fritagelsesreglen i EBL § 8 om parcelhuse. Reglerne gælder derudover kun ved fortjenester, der vedrører ejendomme, som anvendes i ejerens eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og denne som udgangspunkt ikke er en udlejningsejendom¹⁸. Hvis der i ejendommen også indgår en boligdel, opgøres den erhvervsmæssige del på grundlag af afståelsessummen og anskaffelsessummen. Det er derefter muligt at nedsætte den del af anskaffelsessummen, der vedrører fra den erhvervsmæssige del med fortjenesten.

¹⁶ Dette betyder, at afståelser, hvor sælger er næringsdrivende, forsat vil være skattepligtigt, idet denne ikke er omfattet af EBL, men derimod statsskatteloven.

¹⁷ Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 719

¹⁸ Udlejning skal være ophørt på tidspunktet, hvor fristen for at bede SKAT om genanbringelse udløber. Genanbringelse kan dog ske i ejendomme, som udlejes til et selskab, hvor skatteyderen har bestemmende indflydelse i.

Den nedsættelse der sker af anskaffelsessummen i den ny erhvervede ejendom, skal svare til hele fortjenesten, der hidrører fra den erhvervsmæssige del af den afståede ejendom. Det er derfor ikke muligt kun at genanbringe en del af fortjenesten i en anden ejendom. Der kan dog ikke ske nedsættelse med hele fortjenesten i det omfang, den kontante anskaffelsessum på den ny erhvervede ejendom udgør et lavere beløb. Det overskydende beløb vil derfor blive beskattet i afståelsesåret for den afståede ejendom. Der gælder således et krav om, at der ikke må være en negativ anskaffelsessum.

Hvis der er tale om en afskrivningsberettiget bygning, og der opstår genvundne afskrivninger ved salget, kan disse ikke genanbringes, men bliver i stedet beskattet efter reglerne i afskrivningsloven.

Foruden de ovennævnte betingelser, er der således krav til, hvornår erhvervelse af en ejendom til genanbringelse sker. Ny erhvervelsen skal ske i året før, i samme indkomstår, eller i indkomståret efter afståelsen. Det betyder derfor, at der foreligger et interval på tre år til erhvervelse af en ny ejendom, hvis reglerne om genanbringelse ønskes anvendt.

Der er i stk. 3 givet mulighed for, at der kan ske genanbringelse mellem samlevende ægtefæller, hvor den ene ægtefælle afstår en ejendom og den anden erhverver en anden ejendom. Det er dog et krav, at der ved indkomståret for både afståelsen og erhvervelsen har været indgået ægteskab mellem parterne.

Ydermere er det muligt at genanbringe i fast ejendom i udlandet, herunder Færøerne, Grønland samt lande, der er medlem af EU/EØS og desuden udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder. Dertil er det et krav, at ejeren af ejendommen er skattepligtig til Danmark på nedsættelsestidspunktet.

3.2.2 Opgørelse af fortjeneste/tab

Principperne for, hvordan ejendomsavancen opgøres, fremgår af EBL og tager udgangspunkt i § 4, hvori der står:

”§ 4. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen omregnet efter stk. 4 og på den anden side anskaffelsessummen opgjort efter stk. 2 eller stk. 3 og reguleret efter § 5 eller § 5 A, jf. dog stk. 8.”

Herunder gennemgås principperne for opgørelse af afståelsessummen samt principperne for opgørelse af anskaffelsessummen.

3.2.2.1 Den regulerede afståelsessum

Som det fremgår af EBL § 4 stk. 1 skal afståelsessummen omregnes efter § 4, stk. 4. Det drejer sig om en kontantomregning, hvor der tages højde for evt. overtagne gældsposter. Hvis en gæld overtages, skal kursværdien heraf tillægges afståelsessummen. Derudover er der jf. den juridiske vejledning også

mulighed for at fratrække omkostninger i tilknytning til salget samt i visse tilfælde til afholdte udgifter, modtagne tilskud og betalte engangsbeløb.¹⁹

3.2.2.2 Den regulerede anskaffelsessum

For at beregne den regulerede anskaffelsessum skal reglerne i EBL § 4, stk. 2 og 3 samt reglerne §§ 5 og 5 A følges.

3.2.2.2.1 Opgørelse af anskaffelsessum jf. EBL § 4 stk. 2 og 3

Som nævnt i EBL § 4, stk. 1 vil anskaffelsessummen kunne opgøres på baggrund af stk. 2 eller stk. 3. Stk. 2 indeholder en opgørelsesmetode, hvor anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi, og hvor den kontante anskaffelsessum tillægges med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet. De fleste ejendomshandler i dag, handles til en kontantværdi, hvor der ikke overdrages gæld til køberen. Det er derfor simpelt i disse tilfælde at fastsætte kontantværdien. Behovet for kontantomregning sker kun i tilfælde, hvor køberen overtager gæld tilknyttet ejendommen. Et eksempel herpå er beskrevet herunder:

Beregning af anskaffelsessum jf. EBL § 4 stk. 2	
Overtaget lån, nom.	1.000.000,00
Kurs	90,00
Kontantomregnet anskaffelsessum	900.000,00

Figur 3-3: Kontantomregning af anskaffelsessum

Ud over kontantomregningen, skal der til den faktiske anskaffelsessum medregnes evt. omkostninger, som har været i forbindelse med ejendommens køb. Det vil blandt andet dreje sig om omkostninger afholdt til revisor og advokatbistand.

Ved stk. 3 derimod opgøres anskaffelsessummen på baggrund af flere forskellige metoder. Muligheden for at anvende stk. 3 til beregning af anskaffelsessummen gælder kun for ejendomme, som er erhvervet før den 19. maj 1993.

Grunden til, at der gælder særlige regler for ejendomme, som er anskaffet før 19. maj 1993, er for at undgå de skærpede lovændringer indført på dette tidspunkt, ikke får betydning for værdistigninger, der var opstået før denne dato.²⁰ Derfor blev det besluttet, at der i forbindelse med ejendomsafståelser, hvor ejendommen, som var erhvervet før 19. maj 1993, frit kunne vælges indgangsværdi ud fra de i stk. 3 nævnte metoder. Derfor gælder der for ejendomme erhvervet før 19. maj 1993, som afstås, en valgfrihed mellem indgangsværdierne beregnet efter følgende metoder:

¹⁹ Den juridiske vejledning 2020-1: C.H.2.1.8.3 Fradrag i afståelsessummen

²⁰ Karnovgroup – ejendomsavancebeskatningsloven – kommentar 11

- 1) 10 % - reglen jf. EBL § 4, stk. 3 litra a: "ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct."
- 2) Halvdelsreglen jf. EBL § 4, stk. 3 litra b: "ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct. og med tillæg af et beløb opgjort som halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien pr. 1. januar 1996."²¹
- 3) Pristalsregulering jf. EBL § 4 stk. 3, 2. pkt. og § 4 A (dog uden tillæg af ikke fratrukne vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, der er afholdt før 1.1.1993.
- 4) Ejendomsværdien den 19. Maj 1993 fastsat ved en omvurdering efter vurderingslovens § 4 B jf. EBL § 4, stk. 3, 1. pkt.

For at nå frem til den mindst mulige avance, dermed skattegrundlag, vælges den indgangsværdi med den højeste anskaffelsessum på tidspunktet for avancens opgørelse.

Eksempel på beregning af anskaffelsessum jf. pkt. 1 – 3 for ejendomme erhvervet før 19. maj 1993:

Beregning af anskaffelsessum jf. EBL § 4, stk. 3	
10 % - reglen	
Ejendomsværdi 1993	4.000.000,00
+10%	400.000,00
= 10% - reguleret anskaffelsessum	4.400.000,00
Halvdelsreglen	
Ejendomsværdi 1993	4.000.000,00
+10%	400.000,00
+ 50% af stigningen til 1996-vurdering (kr. 4.800.000)	200.000,00
Halvdelsreguleret anskaffelsessum	4.600.000,00
Pristalsregulering	
Faktiske pristalsreguleret anskaffelsessum	4.000.000,00
+ Prisregulering 12,5% (1989)	500.000,00
Pristalsreguleret anskaffelsessum	4.500.000,00

Figur 3-4: Beregning af indgangsværdi for ejendom

Herover er det ved et simpelt regneeksempel vist, hvordan anskaffelsessummen påvirkes af de tre opgørelsesmetoder. Det forudsat at ejendommens værdi var hhv. kr. 4.400.000 i 1993 og kr. 4.800.000 i 1996, samt at ejendommen var købt i 1989. Det ses, at de tre metoder giver tre forskellige anskaffelsessummer, og disse summer varierer med 200.000 kr. fra den højeste til den laveste værdi.

²¹ Indgangsværdien under pkt. 2 herunder blev indført ved senere lovændring i 1997

Den sidste mulighed, nævnt i pkt. 4, hvor indgangsværdien kan fastsættes efter en vurdering foretaget pr. 19. maj 1993 efter reglerne i den dagældende bestemmelse i vurderingslovens § 4B, indeholder en konkret og individuel vurdering af ejendommen samt de forbedringer, som er foretaget på ejendommen. Det er ligeledes muligt at medregne udgifter afholdt til anskaffelse af ejendommen.

Særlig indgangsværdi for landbrugsejendomme mv.

Hvis ejendommens karakter er bestemt som landbrugsejendom mv. jf. EBL § 9, vil det være muligt iht. anskaffelsessummen at regulere denne på to måder. Først er der mulighed for at regulere anskaffelsessummen efter pristalsreguleringsoversigten i EBL § 4 stk. 2. Dette gælder dog tidligst fra år 1993 jf. EBL § 5 A. Ligeledes er der mulighed for at anvende et bundfradrag, som reguleres efter PSL § 20 jf. EBL § 6, stk. 2. Bundfradragsmetoden er dog tilknyttet nogle betingelser. For det første skal ejendommen have været ejet i mere end 5 år og have tjent som bolig for ejeren i perioden, hvor ejendommen har været omfattet af vurderingslovens § 33. Dette leder frem til den sidste betingelse, hvilket omfatter hvilken type af ejendom, der kan anvende reglerne om bundfradrag. Det drejer sig om landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug eller blandet benyttede ejendomme. Afståelsen skal dog indeholde enten stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen på ejendommen²².

3.2.2.2.2 Regulering af anskaffelsessum efter EBL §§ 5 og 5 A

Til anskaffelsessummen indrømmes forskellige tillæg eller fradrag ved opgørelsen af en skattepligtig fortjeneste afhængig af ejendommens karakter.

Ejertidstillæg

Gældende for alle ejendomme tillægges et ejertidstillæg på kr. 10.000 pr. kalenderår jf. EBL § 5, stk. 1. Dette tillæg skal svare til dækningen af mindre vedligeholdelsesudgifter og tillægges første gang i erhvervsåret. Tillægget medregnes som hovedregel ikke i afståelsesåret, medmindre afståelsesåret er det samme som anskaffelsesåret. Derudover medregnes tillægget kun fra år 1993 og frem, og beregnes forholdsvis ved delsalg mv.²²

Tillæg for forbedringer og vedligeholdelse

Jf. EBL § 5, stk. 2 vil det yderligere være muligt at tillægge udgifter til forbedringer eller vedligeholdelse, hvis værdien overstiger kr. 10.000 årligt. Beløbet udover kr. 10.000 vil derved kunne tillægges anskaffelsessummen. Det er desuden et krav, at udgifterne ikke har været fradragsberettiget. Ligeledes vil kun udgifter, der er afholdt 1. januar 1993 eller senere, kunne fradrages i anskaffelsessummen, men dog gælder modsat ejertidstillægget også i afståelsesåret. Derudover vil der ved delsalg, skulle ske en forholdsmæssig fordeling af tillægget.²²

²² Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 36

Særlige bestemmelser for landbrugsejendomme mv.

Særligt for landbrugsejendomme kan anskaffelsessummen forhøjes med vederlag, der er betalt for købte eller tildelte mælkekvoter jf. EBL § 5, stk. 3. Det er dog en betingelse at mælkekvoterne afstås før eller sammen med landbrugs- eller skovbrugsejendommen.²³

Fradrag for ikke genvundne afskrivninger, tabsfradrag ved afståelse, nedrivning mv.

I EBL § 5, stk. 4 er oplistet en række beløbsstørrelser, som fragår i anskaffelsessummen i anskaffelsesåret. Det drejer sig blandt andet om ikke genvundne afskrivninger, tabsfradrag ved afståelse, nedrivning af ejendommens bygninger og skadeforringelse af ejendommens bygninger.

Ved at medregne bl.a. ej genvundne afskrivninger i EBL-opgørelsen sikres det, at de fradrag, skatteyderen allerede har medregnet ved den almindelige indkomstopgørelse, ikke påvirker avanceopgørelsen. Derved opstår der ikke en situation, hvor der ikke gives fradrag for det samme tab to gange. Et eksempel på opgørelse af afskrivninger er illustreret herunder:

Salgssum		600.000,00
Anskaffelsessum	700.000,00	
-Afskrivninger	144.000,00	
Nedskrivninger	556.000,00	556.000,00
Avance		44.000,00

Figur 3-5: Opgørelse af afskrivninger

Forskellen mellem de foretagne afskrivninger og avancen vil i dette eksempel udgøre ikke genvundne afskrivninger på kr. 100.000 (144.000-44.000), som derfor skal fragå i anskaffelsessummen i avanceopgørelsen. Den opgjorte fortjeneste udgør derfor genvundne afskrivninger på i 44.000 kr., som beskattes efter afskrivningslovens regler jf. AL § 21. Der er således et sammenspil mellem EBL og afskrivningsloven, hvor ikke-genvundne afskrivninger og tab efter afskrivningsloven påvirker ejendomsavancens størrelse.

Hvis der anvendes en særlig indgangsværdi efter EBL § 4 stk. 3, skal ikke genvundne afskrivninger mv. fra 1993 eller senere udelukkede nedsætte anskaffelsessummen fra denne dato.

3.2.3 Opgørelse af genvundne afskrivninger mv.

Ved en afståelse af fast ejendom, hvori der indgår en afskrivningsberettiget bygningsdel, skal der også tages højde for afskrivninger mv. Sammenspillet mellem EBL- og AL-opgørelsen gør sig gældende, når der som beskrevet ovenfor under fradrag i anskaffelsessummen skal fratrækkes et beløb, som svarer til ikke

²³ Afskrivningslovens § 40 C, note 168, Karnovgroup.dk

genvundne afskrivninger. Det betyder, at genvundne afskrivninger i øvrigt skal behandles efter afskrivningsloven jf. AL § 21.

I henhold til afskrivningsloven skal der ved opgørelsen af gevinst og tab ved salg af bygninger foretages en selvstændig opgørelse for hver enkelt bygning eller installation.²⁴ For installationer, der er omfattet af AL § 15, stk. 1, skal denne dog indgå i opgørelsen for den bygning den tjener.

Herunder er illustreret tre udfald, som afskrivninger kan have i forbindelse med en afståelse:

	Eksempel 1		Eksempel 2		Eksempel 3	
Salgssum		400.000,00		900.000,00		500.000,00
Anskaffelsessum	600.000,00		600.000,00		600.000,00	
-Afskrivninger	144.000,00		144.000,00		144.000,00	
Nedskrevet værdi	456.000,00	456.000,00	456.000,00	456.000,00	456.000,00	456.000,00
Fortjeneste/tab		-56.000,00		444.000,00		44.000,00

Figur 3-6: Forskellige udfald af afskrivningsopgørelsen

Ved opgørelsen, jf. AL § 21, af den nedskrevne værdi (venstre kolonne), indgår anskaffelsessummen inkl. omkostninger i forbindelse med anskaffelsen, forbedringer mv. fratrullet de faktisk foretagne afskrivninger på bygningen. Hertil skal det bemærkes, at de genvundne afskrivninger højst kan beskattes af et beløb, som svarer til de faktisk foretagne afskrivninger.

I Eksempel 1 er det illustreret, at den nedskrevne værdi er større end salgssummen. Dette er et udtryk for, at værdiforringelsen på ejendommen har været større end de afskrivninger, der er foretaget, og derfor medfører et tab ved afståelsen jf. AL § 21 stk. 3. De ikke genvundne afskrivninger på 144.000 kr. samt tabet på 56.000 kr. skal derfor fratrækkes i anskaffelsessummen i EBL-opgørelsen jf. EBL § 5, stk. 4 nr. 1 og 3.

I Eksempel 2 ses det, at den nedskrevne værdi overstiger salgssummen, hvilket er et udtryk for, at de faktisk foretagne afskrivninger har været større end den egentlige værdiforringelse af ejendommen. Dette medfører, at alle afskrivningerne genvindes hvorved der opstår en fortjeneste, som skal beskattes jf. § AL 21. Beskatning maksimeres i dette tilfælde til 144.000 kr. idet der ikke kan beskattes mere end de faktisk foretagne afskrivninger. Beskatningen af genvundne afskrivninger sker i den skattepligtige indkomst i salgsåret og indgår dermed ikke i ejendomsavanceberegningen.

²⁴ I afskrivningslovens § 45 stk. 2 er det bestemt, at der ved overdragelse af aktiver skal foretages en fordeling af købesummen på: aktiver, bygninger, installationer, kunstnerisk udsmykning, goodwill, andre immaterielle aktiver, grund, bolig, kvote, betalingsrettighed samt beholdninger

Eksempel 3 viser et tilfælde, hvor der skal medtages kr. 100.000 i EBL- opgørelsen som ikke genvundne afskrivninger jf. tidligere afsnit, samt en fortjeneste, som skal beskattes som genvundne afskrivninger på kr. 44.000 kr.²⁵

3.2.4 Beskatning af fortjeneste/tab

Når den skattepligtige omfattes efter reglerne i EBL, skal der ved beskatningen tages højde for om der er tale om ejendomsavance eller afskrivninger.

Den avance, der beregnes efter reglerne i EBL, skal som udgangspunkt medregnes i den skattepligtige indkomst, medmindre der er tale om en afståelse omfattet af en fritagelsesregel eller skatteudskydelsesregel. Ved beskatningen af ejendomsavancen skal der tages højde for, om den skattepligtige er en person, en person der driver ejendommen gennem virksomhedsordningen, eller om der er tale om et selskab.

Hvis der ved afståelsen opstår genvundne afskrivninger eller tab, skal disse ligeledes medregnes i den skattepligtige indkomst. Her er det også afgørende, om der er tale om en person, en person der anvender virksomhedsordningen eller et selskab.

I tabellen herunder ses et overblik over, hvorledes en positiv samt negativ avance beskattes efter EBL og ligeledes hvordan en positiv samt negativ avance på afskrivninger beskattes efter afskrivningsloven.

	Beskatning ved ejendomsafståelse efter ejendomsavancebeskatningsloven	
	Ejendomsavance jf. EBL	Afskrivninger jf. AL § 21
Positiv	Opgjorte avancer medregnes i den skattepligtige indkomst. For personer medregnes avancen i kapitalindkomst eller virksomhedsindkomst. For selskaber medregnes avancen i den almindelige skattepligtige indkomst.	Genvundne afskrivninger medregnes ligeledes i den skattepligtige indkomst. For personer medregnes genvundne afskrivninger i den personlige indkomst eller som virksomhedsindkomst. For selskaber medregnes genvundne afskrivninger i den almindelige skattepligtige indkomst.
Negativ	Tab fremføres til modregning i senere års fortjeneste. Dog kildeartsbegrænset. For personer kan tab overføres til modregning i ægtefælles gevinster efter EBL.	Tab medregnes i den skattepligtige indkomst i salgsåret.

Figur 3-7: Oversigt over beskatning ved ejendomsafståelse

²⁵ Lærebog om indkomstskat

3.2.4.1 Beskatning efter personskatteloven

Af PSL § 4, stk. 1 nr. 14 er fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven positivt oplyst, hvilket betyder, at fortjeneste herefter skal medregnes i kapitalindkomstsgrundlaget, svarede til en skattesats på ca. 42%. I relation til fradragsberettiget tab²⁶ på fast ejendom gælder der en kildeartsbegrænsning, idet disse kun kan modregnes i gevinster på fast ejendom jf. EBL § 6, stk. 3. Hvis tabet ikke anvendes i det indeværende år, kan dette blot fremføres til et senere indkomstår, hvor der er opstået en gevinst, som det er muligt at modregne i. Hvis personen er gift, er der også mulighed for, at tabet kan overføres til ægtefællens indkomstopgørelse jf. EBL § 6, stk. 5.

Når der er tale om en fortjeneste eller tab på afskrivninger, vil dette skulle medregnes i den personlige indkomst. Derved svarer det til, at genvundne afskrivninger beskattes med ca. 56,7%.

3.2.4.2 Beskatning efter virksomhedsskatteloven

Hvis virksomhedsordningen anvendes, indgår både ejendomsavancen og genvundne afskrivninger i virksomhedsindkomsten. Hvis det vælges at opspare overskuddet i virksomhedsordningen, skal der betales en foreløbig aconto skat på 22%. Hvis overskuddet derimod hæves, skal dette indregnes i den personlige indkomst svarede til en skattesats på ca. 56,7%. I den endelige skat modregnes den betalte virksomhedsskat, således der ved hævningen, skal beskattes et beløb svarede til forskellen mellem skatten af personlig indkomst inkl. AM-Bidrag og virksomhedsskatten.²⁷ Skatten af avancen kan derfor variere fra en aconto virksomhedsskat på 22% (2020 – niveau) til endelige skatter inkl. arbejdsmarkedsbidrag svarede til ca. 56,7%.

For personer der anvender virksomhedsordningen, gælder ligeledes, at tab efter EBL er kildeartsbegrænset, jf. omtale ovenfor, og kan derfor kun modregnes i fortjeneste på øvrige skattepligtige avancer efter EBL. Tab efter afskrivningsloven jf. AL 21, stk. 1 kan derimod fratrækkes i afståelsesåret i virksomhedsindkomsten, og hvis et underskud skulle opstå i indkomståret, vil underskuddet skulle modregnes efter en særlig rækkefølge jf. VSL § 13²⁸.

3.2.4.3 Beskatning efter selskabsskatteloven

Hvis den skattepligtige er et selskab, reguleres beskatningen i selskabsskatteloven. Det gælder for aktie-, anparts- og iværksætterselskaber, at avancen på både ejendomsavance og afskrivninger beskattes med

²⁶ Tab som er omfattet af EBL § 8, kan ikke fradrages. Ligeledes kan tab på den skattefrie del efter § 9 heller ikke fradrages jf. EBL § 6 stk. 4.

²⁷ Ejendomshandel 1 Lærebog

²⁸ Underskud skal modregnes i følgende rækkefølge: (1) Opsparet overskud med tillæg af virksomhedsskat, (2) Positiv nettokapitalindkomst, herunder ægtefællens positive nettokapitalindkomst, (3) Anden personlig indkomst uden for virksomhedsordningen, (4) Senere indkomstår jf. PSL § 13.

en procentsats på 22 % (2020 – niveau). Hvis avancen ønskes hævet fra selskabet, vil dette medføre en udbyttebeskatning på 27%/42% afhængigt af størrelsen af udbyttet.

Hvis der opstår et tab efter EBL ved afståelse af en fast ejendom, gælder det ligeledes, at tabet er kildeartsbegrænset. Selskabet har derved mulighed for at modregne evt. tab i fremtidige gevinster. For selskaber er det ikke muligt at overføre tabet til andre selskaber, herunder andre sambeskattede selskaber.

4 Alternative metoder til afståelse af fast ejendom herunder omstruktureringer

Som beskrevet gennem de forrige afsnit er hovedreglerne for afståelse af fast ejendom, at de følger SL og EBL. Denne direkte metode til at afstå ejendomme, kan omgås hvis ejendommene sælges som et selskab, og derved som aktier eller anparter. Dette kan give mulighed for skattefri afståelse jf. ABL § 9, hvis aktierne/-anparterne opfylder definition i ABL om at være en datterselskabsaktie jf. ABL 4 A, koncernselskabsaktier jf. ABL 4 B eller en porteføljeaktie efter § 4 C²⁹. For at udnytte skattefriheden jf. ABL § 9, kræver det at der oprettes en selskabsstruktur, således aktierne opfylder definitionen jf. ovenfor. Derudover kræver det i relation til afståelse af fast ejendom, at disse udskilles fra den øvrige drift i selskabet, således det giver mulighed for at afstå ejendommen uden om den øvrige virksomhed. Med henblik på at afstå ejendomme skattefrit, vil reglerne om skattefrie omstruktureringer skulle anvendes herunder de skatteretlige regler i følgende love:

- Omdannelse: Virksomhedsomdannelsesloven (VOL)
- Aktieombytning: Aktieavancebeskatningsloven (ABL § 36)
- Øvrige omstruktureringer: Fusionskatteloven (FUL)

Reglerne i VOL anvendes i forbindelse med en omdannelse af en personlig ejet virksomhed til et selskab. Reglerne i VOL vil i tilfælde, hvor en ejendom ønskes afstået skattefrit, og det ikke er muligt ved anvendelse af en af de få successionsbestemmelser i KSL³⁰, i nogle tilfælde være fordelagtigt at anvende reglerne heri, således der kan ske omdannelse til et selskab. Det begrundes sig med at en evt. beskatning kan undgås gennem anvendelse af reglerne om omstrukturering samt skattefri afståelse af aktier/anparter jf. ABL § 9 jf. omtale ovenfor. Det kan dog være en lang og kringlet vej, hvorfor det i mangle tilfælde ikke vil være aktuelt for den enkelte ejer. Der vil ikke videre behandles omdannelse af personligt ejet virksomhed til selskab i nærværende afhandling, da fokus vil være på omstrukturering af selskaber.

Når der i forvejen er etableret et selskab, har aktionærerne mulighed for at anvende reglerne i aktieavancebeskatningsloven samt fusionsskatteloven med henblik på omstrukturering. Ved at anvende disse regler, vil det i relation til afståelse af fast ejendom føre til, at der oprettes en holdingstruktur samt mulighed for at isolere ejendomme i et ejendomsselskab. Ved at isolere ejendomme, giver det sælgerne mulighed for at afstå ejendomme uafhængigt af den øvrige drift, ligesom oprettelse af et holdingselskab giver selskabet mulighed for at afstå aktierne eller anparterne skattefrit efter ABL § 9.

²⁹ Reglen for skattefri afståelse af datterselskabsaktiver mv. gælder ikke, hvis der er tale om aktier der er omfattet af næring jf. ABL § 17.

³⁰ Ved overdragelse med succession, vil der være nogle begrænsninger i forhold til personen, der ønskes overdraget til, samt hvilke typer af ejendomme der kan succederes i. Reglerne for succession reguleres af KSL 26 A og 26 B, samt KSL § 33 C. Heraf fremgår det, at det kun er muligt at overdrage en erhvervsvirksomhed med succession, hvis der overdrages til sælgers ægtefælle, børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn samt samlever. Ligeledes er det muligt at overdrage til nære medarbejdere, tidligere medarbejdere samt tidligere ejere.

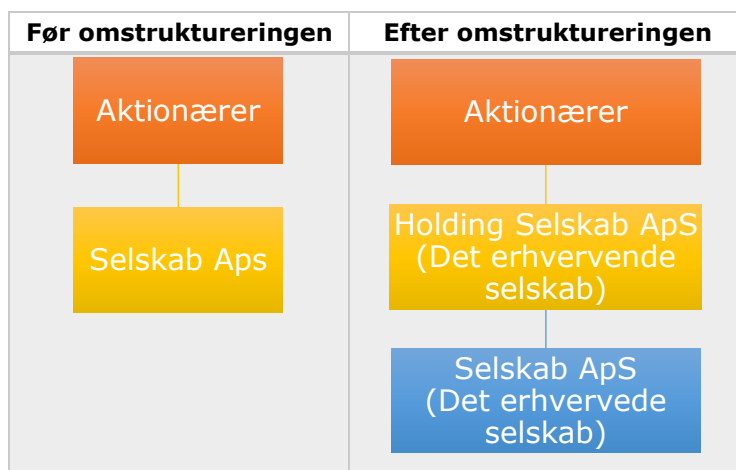
Reglerne vil for de enkelte omstruktureringsmodeller blive redegjort og analyseret i de næstkommende afsnit. Ved gennemgangen af de forskellige omstruktureringsmodeller, vil der være særligt fokus på skattefrie omstruktureringsmodeller, hvorfor de skattepligtige omstruktureringer ikke behandles. Ligeledes vil der ved gennemgangen blive inddraget de væsentligste selskabsretlige krav til omstruktureringen, idet der i de fleste tilfælde vil være forhold herunder krav om tre års ejertid³¹, som skal opfyldes for at kunne foretage en skattefri omstrukturering og er derfor altafgørende for det skatteretlige aspekt.

4.1 Aktieombytning

Grundlæggende indebærer en aktieombytning, at en eller flere aktionærer ombytter aktier i ét selskab med aktier i et andet selskab. Dette bevirker, at der indskydes et selskab mellem aktionærerne og det eksisterende selskab, og derved opstår der en holdingstruktur.

Udgangspunktet er, at der sker en aktieafståelse og dermed udløses realisationsbeskatning efter de almindelige regler. Dette kan dog forhindres ved at gennemføre en skattefritaget aktieombytning, hvilket nærværende afsnit tager udgangspunkt i.

For at illustrere hvordan en aktieombytning kan se ud i forhold til selskabsstrukturen ved nystiftelse af et selskab, er nedenstående figur udarbejdet.



Figur 4-1: Selskabsstruktur ved aktieombytning

Et af motiverne for at anvende aktieombytning som omstruktureringsmodel i forbindelse med afståelse af fast ejendom, er at opnå en skattefri avance. I og med der etableres en koncernstruktur med et holdingsselskab, vil det være muligt ved opfyldelse af givne betingelser at afstå et driftsselskab skattefrit jf. ABL § 9. Det gælder at gevinst og tab på datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier samt porteføljeaktier ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst jf. ABL § 9. I relation til fast ejendom, vil

³¹ En undtagelse hertil er jf. FUSL § 15a stk. 1 6. pkt., at der gerne må foretages efterfølgende omstruktureringer, som medfører ændringer i ejerforholdene imellem selskaberne i koncernen. Holdingkravet videreføres blot til den efterfølgende omstrukturering

der muligvis skulle foretages yderligere omstrukturering, for at det giver mening med henblik på afståelse af ejendomme, idet aktieombytningen ikke kan separere ejendomme fra den øvrige drift. Dermed er det ikke muligt at afstå ejendomme enkeltvis, da hele salget vil omfatte selskabet, herunder alt drift og aktiver heri.

I forbindelse med afståelse af driftsselskabet herunder virksomhedens faste ejendomme, beskattes avancen ikke i holdingselskabet jf. ABL § 9. Der vil således først ske en evt. beskatning, når midlerne trækkes ud af holdingselskabet til aktionærerne³². Alternativt kan midlerne anvendes til andre investeringer i holdingselskabet.

4.1.1 Betingelserne for skattefri aktieombytning

Aktieombytning følger reglerne i aktieavancebeskatningsloven § 36 samt selskabslovens kapitel 3.^{33,34} Modsat de øvrige omstruktureringsmodeller, følger aktieombytningen ikke reglerne i FUSL, men dog er aktieombytning stadig omfattet af bestemmelserne i fusionsdirektivet, og vil derfor bedømmes ud fra bestemmelser heri.³⁵

Betingelserne for gennemførsel af en skattefritaget aktieombytning består af krav til deltagende aktionærer og selskaber, herunder konkrete krav til selve aktieombytningen samt krav om stemmeflertal og ombytningsvederlaget. Herudover skal der søges tilladelse ved SKAT eller opfyldes yderligere objektive betingelser herunder et treårigt holdingkrav.

4.1.1.1 Krav til aktieombytningen

Det gælder, at de deltagende personer samt selskaber, der ønsker en skattefritaget aktieombytning skal være skattepligtige til Danmark af fortjeneste og tab ved afståelse af aktierne, jf. ABL §§ 6-7.³⁶

Ombytningen skal ske aktie for aktie, hvilket vil sige, at aktier der overdrages mod vederlag i andet end aktier vil anses for afstået, og derfor ikke som aktieombytning. Dette hindrer dog ikke for, at der i

³² Når aktionærerne trækker midler ud af holdingselskabet, betragtes denne hævning som udbytte, hvorfor aktionærerne, der er en fysisk person beskattes som aktieindkomst af beløbet jf. PSL § 4a.

³³ Aktieombytning bedømmes ud fra samme bestemmelser som de øvrige omstruktureringsmodeller selvom aktieombytning ikke er omfattet af FUSL. Det begrundes sig med at aktieombytning er omfattet af fusionsdirektivet. Skatteregler i praksis s. 67.

³⁴ Hvis aktieombytning sker ved at kapitalejerne skifter et nyt selskab, skal disse være opmærksom på at stiftelsen skal anmeldes indenfor to uger efter den rets stiftende beslutning, ellers bortfalder stiftelsen og dermed også aktieombytningen jf. SEL§ 9. Kravet om rettidig anmeldelse gælder også ved tilførsel af aktiver.

³⁵ "Ved fusionsskattebogen og aktieavancebeskatningsloven § 36, er fusionsdirektivets (90/434/EØF) regler indarbejdet i dansk ret. Det har betydning ved fortolkning af danske regler." omstrukturering – skatteregler i praksis, s. 17

³⁶ Hertil er dog særlige regler om fraflyttede aktionærer, hvor de skattemæssige konsekvenser afhænger af det skattemæssige hjemsted. Derudover gælder det for en evt. henstand med betaling af fraflytterskat på en aktiebeholdning jf. ABL § 39, at henstanden ved aktieombytning af beholdningen ikke bortfalder.

forbindelse med en aktieombytning modtages delvist vederlag i andet end aktier, dog skal denne andel ligeledes anses som afstået. Jf. ABL § 36, stk. 4 er der fastsat en tidsmæssig betingelse, der bestemmer at aktieoverdragelser, der gennemføres indenfor en periode på 6 måneder, som hovedregel vil anses som én samlet overdragelse. Derudover er det ikke muligt at gennemføre omstruktureringen med tilbagevirkende kraft, med mindre der tale om ombytning i sambeskatningsforhold.

I tilknytning til kravet om stemmeflertal, er det ved aktieombytningen jf. ABL § 36, stk. 2 et krav, at der skal opnås et stemmeflertal, hvis ikke dette i forvejen er opfyldt³⁷. Derudover vil aktieombytningen være uden betydning for kapitalandelens størrelse.³⁸

Det gælder for ombytningsvederlaget, at dette skal opgøres til handelsværdi, og dette ikke må resultere i en formueforrykkelse mellem de deltagende selskaber. Det vil sige, at der ved værdiansættelsen også skal tages højde for en evt. kontant udligningssum.

4.1.1.2 Tilladelse eller treårigt holdingkrav

Hvis det ønskes at gennemføre en skattefri aktieombytning, vil det være betinget af at SKAT giver tilladelse hertil eller at de ombytende aktier beholdes i mindst 3 år.

Som nævnt ovenfor bygger tilladelsen fra SKAT på nogle objektive betingelser, som skal være opfyldt, herunder krav til stemmeflertal, vederlaget samt at aktieombytningen ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft. Derudover bygger tilladelsen også på en subjektiv betingelse, da ombytningen ikke må have til formål at undgå skat, som det væsentligste hovedformål. Dertil er tilknyttet begrebet gyldige forretningsmæssige årsager, som skal opfyldes af de deltagende aktionærer, ellers vil tilladelsen nægtes alene på baggrund af en formodning om skatteundgåelse. Begrebet kan dække over forretningsmæssige dispositioner som generationsskifte, strukturensyn, investeringsplaner mv. Det kan således i forbindelse med afståelse af ejendomme være svært at opnå en tilladelse, da hovedformålet med omstruktureringen oftest vil være skatteundgåelse.

Såfremt det ikke er muligt at indhente tilladelse fra SKAT, da omstruktureringen ikke kan opfylde betingelserne herfor eller der er givet afslag på tilladelse, er det dog muligt at foretage omstrukturering uden tilladelse ved opfyldelse af betingelserne herfor. Betingelserne for at foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse er ligeledes sammenfaldende med de betingelser, der gælder for andre skattefrie omstruktureringer uden tilladelse.

³⁷ Kravet om at det erhvervende selskab skal opnå flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab skyldes, at moderselskabet skal få stemmemajoriteten både formelt og reelt jf. Den juridiske vejledning C.D.6.3.3.1

³⁸ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 516

Hvis ikke der foreligger en tilladelse fra SKAT, vil en aktieombygning være skattepligtig, såfremt aktierne i det erhvervede selskab afstås inden, der er gået tre år³⁹. Dette medfører modsat, at en aktieombytning vil være skattefritaget, hvis det opfylder et tre årigt ejerkrav. Dette hindrer dog ikke for at foretage efterfølgende skattefrie omstruktureringer, der udelukkende vederlægges med aktier. Holdingkravet vil fortsat gælde for de oprindelige kapitalandele, men et nyt holdingkrav kan derudover opstå på den nye omstrukturering, såfremt denne er foretaget uden tilladelse fra SKAT.⁴⁰

4.1.2 Virkningerne af skattefritagelse

Herunder beskrives virkningerne for aktionærerne samt virkningerne for de deltagende selskaber.

4.1.2.1 Virkningerne for aktionærerne

Det er udelukkende op til den enkelte aktionær, om denne ønsker at gøre brug af muligheden for skattefritagelse. Ligeledes vil den enkelte aktionær kunne beslutte, og skattefritagelsen skal omfatte hele eller dele af den samlede aktieombytning. Hvis aktionæren vælger skattefritagelse i forbindelse med aktieombytningen, vil dette medføre succession, hvorfor konsekvensen for aktionæren vil være, at vederlagsaktierne får samme skattemæssige stilling, som de ombyttede aktier ville have haft. De modtagende aktier vil derfor succedere i ejertid og anskaffelsessum, således de ombyttede aktier ikke anses for afstået, men anskaffet på samme tidspunkt og til samme anskaffelsessum, som de ombyttede aktier.⁴¹

Hvis der i vederlæggelsen indgår et kontantvederlag, vil dette skulle behandles forskelligt alt efter om aktieombytningen er sket før eller efter 20. november 2013. Det gælder da, at kontantvederlag modtaget før denne dato skal beskattes, da det i alle tilfælde vil betragtes som afståelse. Modsat kontantvederlag, som er modtaget efter denne dato, kan i nogle tilfælde anses som udbytte, og derved beskattes herefter. Det drejer sig om kontantvederlag, hvor aktionærer forsat ejer kapitalandele i et selskab i koncernen.⁴² Denne ændring har specielt betydning i forhold til udbytte til holdingselskaber, da udbytte dertil ikke beskattes, hvis aktionæren ejer over 10 % af aktierne.

4.1.2.2 Virkningerne for de deltagende selskaber.

Som udgangspunkt vil en aktieombytning ikke få nogen skattemæssige konsekvenser for de deltagende selskaber, idet de ombyttede aktier erhverves til handelsværdi pr. ombytningsdatoen, samt at der blot sker

³⁹ Holdingkravet gælder ikke for kapitalejerne i det erhvervende selskab, hvorfor det efter aktieombytningen er muligt at ændre ejerskabet til koncernen uden, det har betydning for den foretagne aktieombytning. Skatteregler i praksis, 3. udgave, Jane K. Bille m.fl. s. 77

⁴⁰ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 526 samt Omstrukturering – Skatteregler i praksis, 3. udgave, Jane K. Bille m.fl. s. 76

⁴¹ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 528

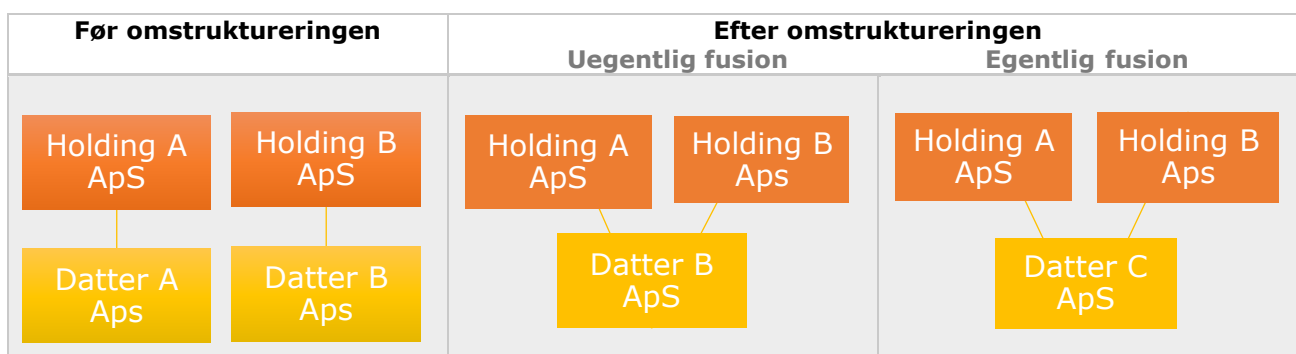
⁴² Omstrukturering – Skatteregler i praksis, 3. udgave, Jane K. Bille m.fl.

en udskiftning af aktionærer. En aktieombytning kan dog resultere i nye eller afbrudte koncernforbindelser, som i sig selv kan medføre skattemæssige konsekvenser, herunder i forbindelse med sambeskatning.⁴³

Særligt i forhold til underskud der måtte være fra tidligere år, og derfor opstået inden aktieombytningen vil dette underskud blive til særunderskud i det erhvervede selskab og evt. tidligere sambeskatningsskreds.⁴⁴

4.2 Fusion

Grundlæggende kan der fusioneres på to måder herunder en egentlig fusion og en uegentlig fusion. Førstnævnte udtrykker sig ved, at minimum to selskaber indskydes i et nystiftet selskab. Modsat en uegentlig fusion, hvor et selskab fusioneres over i et andet eksisterende selskab.



Figur 4-2: Selskabsstruktur ved fusion

Som illustreret i figuren vil konsekvensen af en uegentlig fusion være, at Datter A ApS ophører, og aktiviteten heri fortsætter i Datter B ApS. Modsat den egentlige fusion, hvor begge datterselskaber ophører men videreføres i et nyt datterselskab, Datter C ApS.

I tilknytning til en fusion internt i en koncernstruktur, kan denne opdeles i en lodret såvel som en vandret fusion. Betydningen heraf ligger i placeringen af forholdet mellem det indskydende og det overtagende selskab i selskabsstrukturen. Se bilag 9.1 for illustration.

I relation til afståelse af fast ejendom, vil en fusion være en mulighed, når et Selskab A ønsker at overtage ejendommene i et andet Selskab B. Det kunne f.eks. være et udlejningsselskab, som ønsker at udvide ejendomsporteføljen. Derved ophører selskab B, og selskab A har overtaget ejendommene. Som konsekvens af en skattefri fusion skal en del af vederlaget dog modtages i aktier eller anparter, hvorfor det i de fleste tilfælde ikke vil være interessant for kapitalejeren, hvis der ønskes fuld afståelse, herunder

⁴³ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 531

⁴⁴ Omstrukturering – skatteregler i praksis, 3. udgave, Jane K. Bille m.fl. s. 68

modtagelse af kontantvederlag. Det er dog muligt i nogle tilfælde at modtage et kontantvederlag skattefrit, hvis kontantvederlag beskattes som udbytte, og kapitalejeren er et holdingselskab.

Hvis et selskab bestående af flere virksomheder ønskes afstået, kan dette begrænse mulighederne for salg gennem fusion, da en køber sjældent er interesseret i at overtage alle virksomhederne i selskabet. Et salg gennem fusion kan derfor med fordel kombineres med andre omstruktureringstyper, dog skal man være opmærksom på et evt. krav om på 3 års ejertid, hvis en sådan omstrukturering foretages uden tilladelse fra SKAT.

4.2.1 Betingelser for skattefri fusion

Fusion følger reglerne i fusionskattelovens §§ 1-11 samt selskabslovens kapitel 15. Særligt gælder der i relation til succession, at det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs rettigheder og forpligtelser. Dette gælder ligeledes ved spaltning, men gør sig ikke gældende ved aktieombygning og tilførsel af aktiver.

Helt generet adskiller fusion sig fra de øvrige omstruktureringsmodeller, ved at der ved denne type omstrukturering ikke skal indhentes tilladelse hos SKAT. Fusion kan derved kun ske skattepligtigt eller skattefrit uden tilladelse.⁴⁵

4.2.1.1 *Krav til vederlaget og tidspunktet for fusionen*

For at fusionen kan ske skattefrit og derved opfylde betingelserne for skattemæssig succession, skal en del af vederlaget⁴⁶ bestå af kapitalandele i det modtagende selskab jf. FUSL § 11. Dette er selvsagt ikke til hinder for, at den anden del kan bestå af vederlag i form af kontanter.

Dette krav kan kun fraviges i tilfælde, hvor der sker en lodret fusion, hvilket vil sige, at der skal være tale om et datterselskab (indskydende) fusionerer med dennes moderselskab (modtagende). Som konsekvens heraf, vil moderselskabets kapitalandele i datterselskabet annulleres.⁴⁷

Det samlede vederlag må ydermere ikke resultere i en formueforrykkelse, hvor værdien heraf skal svare til handelsværdien af de indskudte kapitalandele.

⁴⁵ Ved vedtagelse af lov nr. 343 af 18. april 2007, ved det vedtaget i forbindelse med ændring af forskellige skattelove herunder FUSL, at der ikke længere kan indhentes tilladelse til at foretage en skattefri fusion.

⁴⁶ Det er ikke et krav, at de modtagne kapitalandele skal være nye kapitalandele. Det kan således være det modtagende selskabs beholdning af egne aktier. Skatteregler i praksis s. 151

⁴⁷ Annulleringen sker fordi datterselskabet ophører. Tilsvarende vil moderselskabets aktier blive erstattet med aktiver og passiver med tilsvarende nettoværdi.

Hvis vederlaget, herunder kapitalandelene skulle have en negativ værdi, vil det ikke være muligt at gennemføre en fusion, da det ikke er muligt at fusionere et selskab, hvis egenkapital er negativ.

Kravet om tidspunktet til fusionen fremgår af FUSL § 5. Her er hovedreglen, at datoen for fusionen er datoen, hvor det modtagende selskabs regnskabsår påbegyndes. Dog jf. stk. 2, er der en undtagelse hertil i de tilfælde, hvor det modtagende selskab er et skuffeselskab. Det er dog et krav til dette selskab, at dette ikke er stiftet tidligere end 6 måneder før den ønskede fusionsdato. Det kræves således ikke, at de fusionerede selskaber har samme skattemæssige fusionsdato. Ligeledes er der jf. stk. 3 en undtagelse iht. fusioner, hvor der sker ophør eller etablering af koncernforbindelse. I disse tilfælde vil datoen være den dag, hvor ophøret eller etableringen sker.

4.2.2 Virkningerne af en skattefri fusion

Herunder beskrives virkningerne for det indskydende selskab og det modtagende selskab samt virkningerne for aktionærerne i de deltagende selskaber. Ligeledes beskrives konsekvensen af at anvende reglerne for skattefri fusion for hvad angår underskud og tab i de deltagende selskaber.

4.2.2.1 Virkningerne for det indskydende og modtagende selskab

Som konsekvens af den skattemæssige succession, vil der som udgangspunkt ikke ske beskatning af det indskydende selskab. Om der skal opgøres en delperiode indkomst afhænger af om det indskydende selskab og det modtagende selskab har sammenfaldende fusionsdatoer jf. undtagelserne i FUSL § 5 samt et evt. forskudt indkomstår.

Derudover medfører den skattemæssige universalsuccession, at det modtagende selskab indtræder i det indskydende selskabs aktiver og passiver, herunder det anskaffelsestidspunkt og den hensigt eksempelvis næring eller spekulation, som relaterer sig til de enkelte aktiver.

4.2.2.2 Særligt om underskud og tab

I FUSL § 8, stk. 6 – 8 reguleres hvorledes underskud og tab, der er opstået inden fusionen skal behandles. Af stk. 6 fremgår det, at udgangspunktet er at modregning af underskud ikke kan ske, hverken for det indskydende såvel som det modtagende selskab, i det overskud der efter fusionsdatoen måtte opstå i det modtagende selskab. En undtagelse til udnyttelse af underskuddet er, at dette forsat kan modregnes i et sambeskatningsoverskud, hvilket dog sætter krav til at underskuddet skulle have været opstået i en periode, hvor selskaberne har været sambeskattet. Det vil også betyde, at ved fusioner, hvor det indskydende selskab ophører, vil der fortsat være mulighed for at anvende underskuddene relateret til dette. Dog medfører det ligeledes, at det modtagende selskabs egne underskud kun kan udnyttes i sambeskatningsindkomsten og derfor ikke i selskabets egen indkomst.

I FUSL § 8 stk. 7 er der angivet regler for håndtering af underskud i mellemprioriden. Dvs. Den periode, der strækker sig fra indkomstårets begyndelse til den dato tilførslen er blevet vedtaget. Det er derudover afgørende om opgørelsen skal behandles efter sambeskatningsreglerne eller ej, idet opgørelsen i så fald vil følge reglerne i stk. 6 jf. ovenfor. Som udgangspunktet er jf. stk. 7, vil der være en begrænset adgang til

udnyttelse af egne underskud, der opstår i mellemprioroden, da der begrænses til at kunne fradrage et beløb der ikke er mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter samt indkomst fra udlejning. Derudover begrænses muligheden yderligere ved at afskære tomme underskudsselskaber helt fra at fradrage underskud jf. FUSL § 8 stk. 7, 5. Pkt.

Behandling af tab reguleres efter FUSL § 8, stk. 8, og bestemmer, at tab efter ABL, EBL samt kursgevinstloven falder bort ved fusion, og kan derfor ikke udnyttes i det modtagende selskab. Dette er uafhængigt af hvorvidt selskaberne er sambeskattet, idet tabet er tilknyttet det selskab, der havde tabet.⁴⁸

4.2.2.3 Virkningerne for aktionærene i de deltagende selskaber

Fusionen vil for aktionærene i det modtagende selskab ikke have nogen betydning, ud over at der sker en udvidelse af ejerkredsen.

For aktionærene i det indskydende selskab vil virkningerne af fusionen afhænge af hvordan vederlaget modtages. Hvis vederlaget udelukkende sker som vederlæggelse med aktier eller anparter i det modtagende selskab, vil omstruktureringen ikke få skattemæssige konsekvenser for aktionærene. Dette begrundes med, at de nye kapitalandele anses som anskaffet til samme pris og tidspunkt, som de ombytende kapitalandele i det indskydende selskab. Beskatningen udskydes dog kun indtil tidspunktet for afståelse, medmindre der er tale om aktier der kan afstås skattefrit efter ABL § 9.

Hvis der i vederlæggelsen indgår et kontantvederlag, gælder det ligesom ved aktieombytning, at dette vil skulle behandles forskelligt alt efter om fusionen er sket før eller efter 20. november 2013. Det gælder da, at kontantvederlag modtaget før denne dato skal beskattes, da det i alle tilfælde vil betragtes som afståelse. Modsat kontantvederlag, som er modtaget efter denne dato, kan i nogle tilfælde anses som udbytte, og derved beskattes herefter. Det drejer som kontantvederlag, hvor aktionærer forsat ejer kapitalandele i det indskydende selskab eller blot andele i koncernen.⁴⁹ Denne ændring har specielt betydning i forhold til udbytte til holdingselskaber, da udbytte dertil ikke beskattes, hvis aktionæren ejer over 10 % af aktierne.

4.3 Tilførsel af aktiver

Denne type omstrukturering sker som en virksomhedsoverdragelse og vil derfor som udgangspunkt medføre realisationsbeskatning af avancer og genvundne afskrivninger på de overdragne aktiver og passiver.

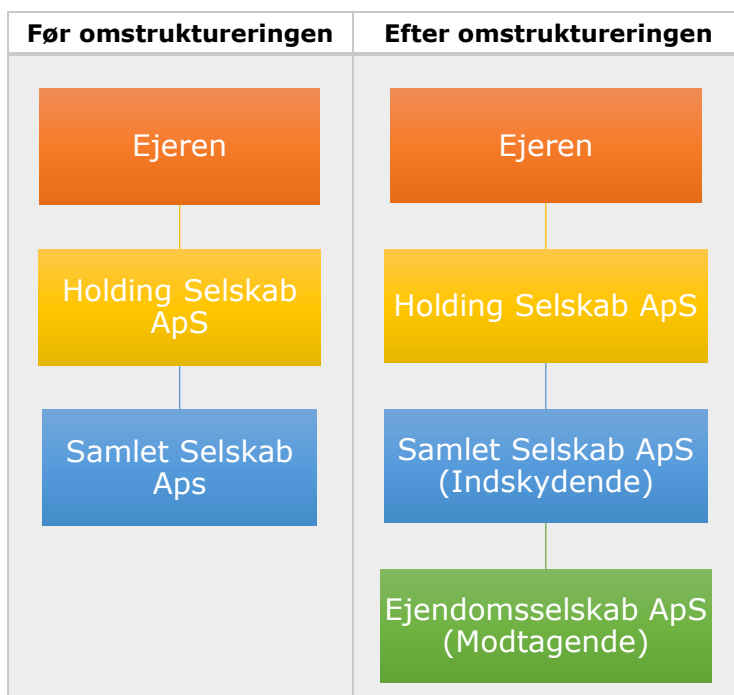
For at opnå skattefrihed for virksomhedssalget, er det en betingelse jf. fusionskattelovens regler, at vederlaget fra køberen gives i form af aktier eller anparter. Dette er sjældent interessant for sælgeren, da denne oftest foretrækker frie midler i form af et kontant vederlag. Derfor vil tilførsel af aktiver ikke være fordelagtigt ved situationer, hvor afståelse af ejendomme sker direkte til sælgeren. Tilførsel af aktiver kan

⁴⁸ Tab til fremførsel bevares ved skattepligtig fusion, og disse kan modregnes i avancerne, der opstår ved fusionen.

⁴⁹ Omstrukturering – Skatteregler i praksis, 3. udgave, Jane K. Bille m.fl.

derudover anvendes i en selskabsstruktur, hvor selskabet ønsker at salgsmodne virksomheden, således aktierne senere kan afstås med henblik på at opnå en skattefri fortjeneste.

Tilførsel af aktiver kan skattemæssigt gennemføres skattefrit ved at overdrage aktiver og passiver med skattemæssig succession.⁵⁰ I relation til afståelse af ejendomme, herunder ejendomsselskaber, er det muligt at anvende denne omstrukturingsmodel med formålet om at udskille aktiviteten eller etablere en holdingstruktur. Ved at udskille ejendommene fra et samlet selskab, er det derefter muligt at sælge ejendomsselskabet skattefrit, når et evt. ejertidskrav er opfyldt. For at illustrere dette, er der herunder opstillet et eksempel på anvendelse af denne omstrukturingsmodel ved tilførsel af aktiver til et nystiftet selskab.



Figur 4-3: Selskabsstruktur ved tilførsel af aktiver

Denne struktur opdeler derfor aktiviteterne i Samlet Selskab ApS, således ejendomme separeres fra øvrig drift. Herefter kan det give koncernen mulighed for at afstå ejendomsselskabet skattefrit.

4.3.1 Betingelserne for skattefri tilførsel af aktiver

Tilførsel af aktiver følger reglerne i fusionsskatteloven §§ 15 c-d samt selskabslovens almindelige regler om apportindskud eller kapitalforhøjelse. Når man tilføjer aktiver skal man være særlig opmærksom på at indhente kreditorsamtykke, således sikkerheden for kreditor og gældsposter flyttes til det andet selskab⁵¹.

⁵⁰ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 537

⁵¹ Generationsskifte og omstrukturering, side 183

Betingelserne for gennemførelse af en skattefri tilførsel af aktiver består af krav til de deltagende selskaber, herunder konkrete krav til selve tilførslen, krav til vederlaget samt tidspunktet for tilførslen. Derudover skal der søges tilladelse ved SKAT eller opfyldes yderligere objektive betingelser herunder et treårigt holdingkrav.

4.3.1.1 *Krav ved skattefri tilførsel*

For at kunne anvende reglerne om skattefri tilførsel af aktiver, er det et krav at selskabstypen er et kapital-selskab og derfor er omfattet af en almindelig selskabsbeskatning. For at andre typer af selskaber skal kunne benytte muligheden for anvendelse af reglerne, er det derfor en nødvendighed, at disse først om-dannes til et kapital-selskab.

Desuden er der ikke krav om, at selskaberne har skattemæssigt hjemsted i Danmark, men blot at de aktiver, der overdrages uden beskatning, opretholder dansk beskatningsret.

Det er et krav, at tilførslen består af det indskydende selskabs samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed. Det vil derfor betyde, at der ikke kan ske overførsel af enkelt aktiver eller enkelt passiver, hvis disse i sig selv ikke udgør en virksomhed. Dette hindrer dog ikke for, at der efterlades enkelt aktiver og passiver i det indskydende selskab, hvis blot den overdragede del kan fungere for egne midler. At skulle kunne fungere for egne midler⁵², er et finansielt kriterium for anvendelse af reglerne, idet en virksomhed ellers ikke er at anse som en virksomhed i denne forbindelse, og derfor ville medføre at tilførslen vil være at anse som skattepligtig.

Det gælder for fast ejendom, at disse som hovedregel anses som en selvstændig virksomhed. Dette gælder både i tilfælde, hvor den faste ejendom anvendes til udlejning, samt tilfælde, hvor den faste ejendom indgår i det indskydende selskabs samlede virksomhed.⁵³ Dette giver derfor virksomheden mulighed for selv at vælge om ejendommen skal forblive i det indskydende selskab, eller om ejendommen skal overdrages sammen med den øvrige virksomhed. Derudover giver det ligeledes mulighed for at lave en selvstændig tilførsel af ejendommene til et særskilt selskab jf. eksemplet ovenfor.

Ved omstrukturering ved tilførsel af aktiver, er det en betingelse for skattefriheden, at vederlaget for tilførsel skal modtages i form af aktier eller anparter i det modtagende selskab. Det betyder, at der herved

⁵² At kunne fungere for egne midler er en konkret vurdering. Hvis ikke virksomheden kan fungere ved hjælp af egne midler eller de lånemuligheder, som kan opnås ved uafhængige långiver, vil virksomheden ikke kunne opfylde kravet. Se den juridiske vejledning C.D.6.2.3.2

⁵³ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 543

er forbud mod at modtage andre former for vederlag. Dette krav er i modsætning til omstrukturering ved aktieombytning, fusion samt spaltning, afgørende for skattefritagelsen.⁵⁴

Afgørende for om tilførslen kan ske skattefrit er også, at denne skal opfylde betingelsen for at datoen for overgangen af aktiverne/passivere er sammenfaldende med det modtagende selskabs regnskabsår.⁵⁵ Det betyder ligeledes, at tilførsel af aktiver kan ske med tilbagevirkende kraft.

4.3.1.2 Tilladelse eller treårigt holdingkrav

Foruden de ovennævnte krav til tilførslen, er den skattefri tilførsel ligeledes betinget af, at SKAT giver tilladelse til tilførslen eller det indskydende selskab beholder alle de ombyttede kapitalandele i det modtagende selskab i mindst tre år.⁵⁶ Hvis tilladelsen ikke kan opnås, er det således et krav at kapitalandelene ikke afstås indenfor en periode på tre år. I denne treårige periode kan der dog ske yderligere skattefrie omstruktureringer, blot vederlaget i forbindelse hermed sker i form af vederlagsaktier. Som konsekvens heraf, vil restløbetiden for holdingkravet overføres til de deltagende selskaber i den efterfølgende omstrukturering.⁵⁷

4.3.2 Virkningerne for skattefri tilførsel af aktiver

Herunder beskrives virkningerne for det indskydende selskab, det modtagende selskab samt virkningerne for aktionærerne i de deltagende selskaber. Ligeledes beskrives konsekvensen af at anvende reglerne for skattefri tilførsel af aktiver for hvad angår underskud og tab i de deltagende selskaber.

4.3.2.1 Virkningen for det indskydende selskab

Idet der ved tilførsel af aktiver, er et krav om tidspunktet for tilførslen, vil der kunne opstå en periode mellem det modtagende selskabs regnskabsår, skæringsdatoen, og den skattemæssige tilførselsdato. Det betyder, at når tilførslen sker med tilbagevirkende kraft, vil den indkomst der er tilknyttet aktiverne, skulle flyttes fra det indskydende selskab til det modtagende selskab.⁵⁸ Dette fraviges dog undtagelsesvis ved omstruktureringer, hvor der etableres eller ophøres koncernforbindelse. Her har sambeskatningsreglerne forrang, som medfører at tilførslen ikke kan ske med tilbagevirkende kraft.

⁵⁴ Til gengæld er der modsat aktieombytning, ikke et krav om at det indskydende selskab skal modtage flertallet af stemmerne i det modtagende selskab gennem aktievederlaget. Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 560

⁵⁵ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 565

⁵⁶ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 567

⁵⁷ Omstrukturering – Skatteregler i praksis, s. 133

⁵⁸ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 568

Der vil ikke for det indskydende selskab ske realisationsbeskatning, da det modtagende selskab succederer i aktiverne/passiverne. Det er en forudsætning herfor, at Danmark fortsat har beskatningsretten over aktiverne/passiverne. Derfor vil skattefritagelsen gælde for ejendomme i Danmark, idet beskatningen altid vil finde sted i Danmark.

I relation til det indskydende selskabs egne skattemæssige underskud samt fremførbare kildeartstab, vil tilførslen ikke have indflydelse herpå, hvorfor det heller ikke er muligt at overføre dette til det modtagende selskab.

Desuden vil de modtagne vederlagsaktier blive ansat til handelsværdien af de aktiver og passiver, der er blevet tilført.⁵⁹ Ved opgørelsen heraf, skal der tages hensyn til den udskudte skat, som opstår ved overdragelsen, da der skal tages højde for den skattemæssige nedskrevne værdi.⁶⁰

4.3.2.2 *Virkningen for det modtagende selskab*

Virkningerne af en skattefri tilførsel af aktiver, vil for det modtagende skalskab kunne udledes i to dele. Først og fremmest vil det kræve, at selskabet modtager aktiverne og passiverne med skattemæssig succession og dernæst vil der ske en begrænsning af at kunne udnytte egne skattemæssige underskud og tab.

Det modtagende selskab indtræder i anskaffelsestidspunkt, anskaffelssum og anskaffelseshensigt herunder skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger i forhold til det indskydende selskab.

Som nævnt ovenfor er det kun muligt at succedere, hvis Danmark fortsat har beskatningsretten til aktiverne og passiverne. Og det er ligeledes derfor en forudsætning, at disse var omfattet af dansk beskatning hos det indskydende selskab.

4.3.2.2.1 *Skattemæssige underskud og tab*

Særligt for underskud og tab gælder reglerne i FUSL § 8, stk. 6- 8 ligeledes for tilførsel af aktiver. Reglerne er beskrevet i afsnittet om fusion afsnit 4.2.2.2 Særligt om underskud og tab.

Gældende for underskud fra tidligere år er udgangspunktet, at underskud i det indskydende selskab og modtagende selskab ikke kan fradrages i det modtagende selskab. Underskud som er opstået i det indskydende selskab i tidligere år, kan fortsat udnyttes til modregning i overskud i det indskydende selskab eller i evt. andre sambeskattede selskaber, hvis underskuddet er opstået i sambeskatningsperioden.

⁵⁹ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 568

⁶⁰ Omstrukturering – skatteregler i praksis d. 126.

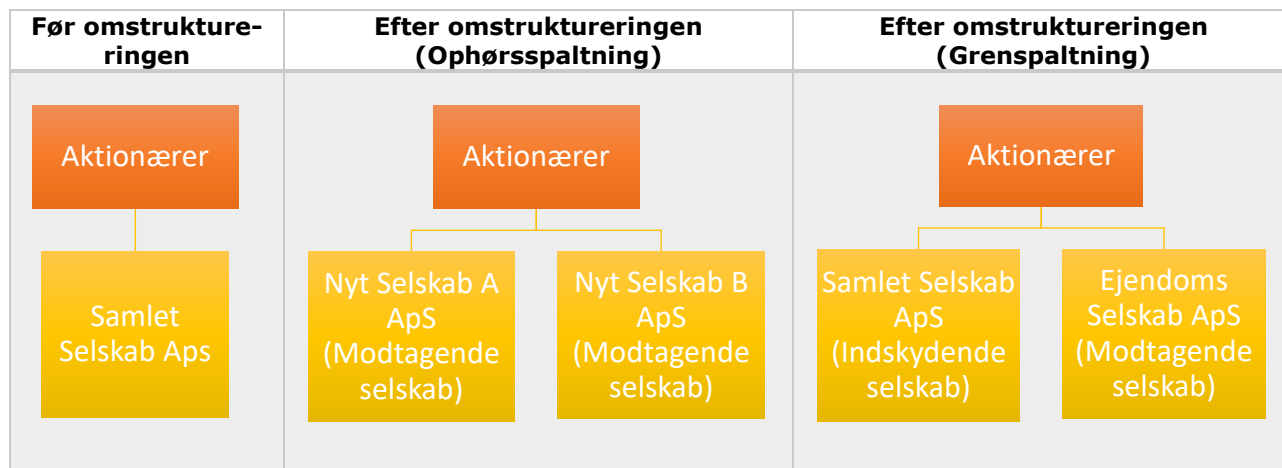
Med hensyn til kildeartsbegrænsede tab vil disse ikke kunne modregnes i det modtagende selskab. Reglen har ikke betydning for det indskydende selskab, hvorfor dette forsat kan udnytte tabene til modregning i senere indkomstår.

4.3.2.3 Virkning for aktionærerne i de deltagende selskaber

Der vil ikke være nogle direkte skattemæssige konsekvenser ved at tilføre aktiver mellem selskaber set i forhold til kapitalejerne. Men som afledning af en tilførsel, vil der kunne opstå ændringer, der kan resultere i at aktionærerne vil blive berørte. Det drejer som blandt andet om de almindelige skattemæssige konsekvenser af en ophørt eller etableret koncernforbindelse jf. LL § 2, indtræden eller udtræden af sambeskatningsreglerne jf. SLL § 31, en omklassificering af koncernselskabs- eller datterselskabsaktier mv. Derudover kan det have konsekvenser for aktionærerne, hvorvidt der sker tegning til favørkurs samt tegning til overkurs.⁶¹

4.4 Spaltning

Spaltning som omstrukturingsmodel kan anvendes, hvor man vil dele flere aktiviteter i et eksisterende selskab. Dette kan ske på flere måder, men herunder er illustreret to eksempler, hvor der foretages en ophørsspaltning samt en grenspaltning. En ophørsspaltning er karakteriseret ved, at det indskydende selskab stopper med at eksistere, men spalter sine aktiviteter ud til to eller flere nye eller allerede eksisterende selskaber. Ved en grenspaltning derimod vil det indskydende selskab fortsat eksistere, men en del af virksomheden vil blive spaltet ud til en eller flere andre selskaber. Se eksemplet herunder.



Figur 4-4: Selskabsstruktur ved spaltning

⁶¹ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 573. Tegning til favørkurs kan medføre beskatning hos aktionærerne i det modtagende selskab som følge af afståede tegningsretter. Ligeledes kan der ske udlodningsbeskatning af aktionærerne, hvis der sker tegning til overkurs.

Som det ses i ovenstående figur, at Samlet Selskab ApS ved en ophørsspaltning ophører, men bliver spaltet i to nye selskaber, Nyt Selskab A ApS og Nyt Selskab B ApS. Ved grenspaltningen vil Samlet Selskab ApS bestå, men en del heraf udskilles til et nyt selskab, Ejendomsselskab ApS.

Denne type omstrukturering vil i mange tilfælde i relation til afståelse af fast ejendom være fordelagtigt, når ønsket er at undgå en beskatning af en evt. avance. Fordelen ved denne type omstrukturering er også, at denne model er god set i forhold til et ønske om at afstå ejendomme og samtidig bibeholde driftsaktiviteten i et selskab, da denne giver mulighed for at udskille ejendomme til et nyt selskab, som derved kan afstås uafhængigt af de øvrige aktiviteter i koncernen. Idet omstruktureringen kan foretages skattefrit, og ABL giver mulighed for at afstå aktier omfattet af ABL § 9 skattefrit, vil det derfor være muligt at afstå en ejendom eller flere ejendomme skattefrit blot disse omfatter et kapitalselskab. Dog skal betingelserne og kravene herunder opfyldes, herunder krav om evt. forretningsmæssig begrundelse, hvis omstruktureringen skal ske med tilladelse fra SKAT eller krav om 3 års ejertid, hvis omstruktureringen sker uden tilladelse fra SKAT.

Foruden at omstruktureringsmodellen kan anvendes internt i koncernstrukturen til salgsmodning, er det også muligt at anvende spaltning som afståelsesmodel direkte til 3. mand. For at opfylde betingelserne for skattefrihed, er det dog kun muligt at modtage vederlaget for den hele eller dele af den fraspaltede virksomhed i aktier eller anparter. Dette vil derfor oftest føre til, at salget gennem anvendelse af disse regler ikke vil være interessant for kapitalejeren, da denne ved et frasalg ønsker at modtage vederlaget i frie midler. Det skal dog bemærkes, at det er muligt på et senere tidspunkt, hvis holdingkravet på 3 år kan opfyldes at sælge aktierne eller anparterne skattefrit.

4.4.1 Betingelserne for skattefri spaltning

Spaltning følger reglerne i fusionskattelovens §§ 15 a-b samt selskabslovens kapitel 15. Det gør sig gældende at det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs rettigheder og forpligtelser.

Betingelserne for gennemførsel af en skattefri spaltning består af krav til de deltagende selskaber, herunder konkrete krav til selve spaltningen samt krav til spaltningens aktiver og passiver, krav til vederlaget samt tidspunktet for spaltningen. Herudover skal der søges tilladelse ved SKAT eller opfyldes yderligere objektive betingelser herunder et treårigt holdingkrav.

4.4.1.1 Krav til spaltningen

For at anvende reglerne om skattefri spaltning, er det et krav til de deltagende selskaber, at de er omfattet af almindelig selskabsbeskatning. Antallet af deltagende selskaber stilles der ikke krav til.

Af lovteksten fremgår der tre krav til spaltningen. Dels er det et krav, at der fra det indskydende selskab skal ske en overdragelse af aktiver eller passiver til et andet selskab. Derudover skal det modtagende selskab betale et vederlag til aktionærerne i det indskydende selskab, og sidst er der krav om fordelingen ift. vederlaget, således det ikke resulterer i formueforrykkelse mellem selskabsdeltagerne. Foruden disse tre krav, gælder der yderligere et krav, hvis spaltningen ikke medfører et ophør af det indskydende selskab.

Kravet består af, at den overførsel der sker ved spaltningen, skal bestå af en virksomhedsgren, ligesom det gælder for tilførsel af aktiver. Der vil desuden ved spaltning uden tilladelse fra SKAT være yderligere krav for at kunne anvende reglerne for skattefri spaltning. Disse regler beskrives under afsnittet om tilladelse herunder.

Derudover stilles der krav til aktiverne og passiverne i forbindelse med en spaltning, men kravene vil afhænge af hvilken type spaltning der vælges. Forskellen mellem ophørsspaltning og en grenspaltning vil således være forskellige i relation til overførelsen af aktiver og passiver. Det gælder nemlig for grenspaltning, som tidligere nævnt, at det er krav, at aktiverne og passiverne der overføres, kan udgøre en virksomhedsgren, hvorfor der hverken er mulighed for at overføre den samlede virksomhed eller blot at overføre enkeltaktiver⁶². Dette krav gælder ikke ved en ophørsspaltning, hvilket giver spaltningen en betydeligt større fleksibilitet, også set i forhold til en omstrukturering ved tilførsel af aktiver jf. Tidligere afsnit.⁶³

Ved anvendelse af reglerne om spaltning, vil det være aktionærerne, der modtager vederlaget for de udskilte aktiver og passiver, og således ikke det indskydende selskab selv. Det vederlag aktionærerne modtager skal bestå af et aktievederlag, men kan derudover også bestå af en kontant udligningssum, som blandt andet kan indeholde kontanter, fordringer, aktiver mv. De aktier aktionærerne modtager kan bestå af nyudstedte aktier eller aktier det modtagende selskab har i deres beholdning.⁶⁴ Hertil er dog en kontantvederlagsbegrænsning for selskabsaktionærer. Det vederlag en selskabsaktionær modtager skal udelukkende bestå af aktier, hvorfor det ikke er muligt at modtage en kontant udligningssum. Dette gælder dog kun ved skattefri spaltning uden tilladelse, og kan således fraviges hvis SKAT giver accept hertil.

Som nævnt før, er det yderligere et krav, at der ved vederlæggelsen ikke sker formueforrykkelse.

Det sidste krav omfatter krav til tidspunktet for spaltningen. Det tidspunkt, hvor overdragelsen af aktiverne og passiverne sker, skal være på samme tidspunkt som skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, ligesom det gælder for skattefri tilførsel af aktiver. Ligeledes gælder det, at hvis en koncernforbindelse afbrydes eller etableres i forbindelse med spaltningen, skal der udarbejdes et delperioderegnskab efter sambeskatningsreglerne, hvilket medfører at det ikke er muligt at foretage spaltning med tilbagevirkende kraft. Det begrundes med at sambeskatningsreglerne har forrang for at kunne foretage omstruktureringer med tilbagevirkende kraft, og resulterer derfor i at spaltningsdatoen ikke kan ligge forud for periodeindkomstopgørelsen. I sambeskatningsreglerne er der dog nogle særlige undtagelser, der gør

⁶² Dette adskiller sig fra tilførsel af aktiver i det omfang, at det ved tilførsel både kan være tale om tilførsel af den samlede virksomhed, en af flere virksomheder samt en gren af en virksomhed. Omstrukturering – skatteregler i praksis, s. 90

⁶³ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 580

⁶⁴ Generationsskifte – omstrukturering, Michael Serup, s. 584

det muligt at foretage interne omstruktureringer uden at skulle udarbejde en delperiodeindkomstopgørelse samt forrykke spaltningsdatoen.⁶⁵

4.4.1.2 Tilladelse eller supplerende objektive betingelser

For at kunne foretage en skattefri spaltning, skal der opfyldes en række objektive betingelser herunder krav til vederlag, spaltningsdato samt grenkrav for grenspaltninger. Derudover skal der enten indhentes en tilladelse fra SKAT eller opfyldes yderligere supplerede krav, hvis en tilladelse ikke kan opnås eller ønskes. I tilknytning til ansøgning om tilladelse hos SKAT, er der krav om at spaltningen skal være forretningsmæssigt begrundet, samt hovedformålet ikke må være legal skattetænkning. Dette gælder ikke for skattefri spaltning uden tilladelse, men hertil er dog tilknyttet nogle værnsregler jf. FUL § 15 a.

De yderligere supplerede krav som stilles ved skattefri spaltning uden tilladelse omfatter holdingkravet, krav om aktionærdeltagelse, krav til at spaltningen skal ske til handelsværdi samt at der skal opfyldes et balancekrav.

I relation til afståelse af fast ejendom, skal man være opmærksom på, at der som ved de andre omstrukturingsmodeller gælder et holdingkrav på 3 år, når omstruktureringen foretages uden tilladelse. Dette betyder, at omstrukturering først på dette tidspunkt anses for have overholdt betingelserne for skattefrihed. Det er dog muligt i mellemtiden at indhente tilladelse fra SKAT, hvis der i øvrigt er en forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen samt frasalget. Holdingkravet er dog ikke til hinder for, at der foretages yderligere skattefrie omstruktureringer i selskabet, blot vederlaget betales i form af kapitalandele. Holdingkravet tilknyttet de afståede kapitalandele vil i dette tilfælde overføres til deltagende selskaber i den efterfølgende omstrukturering.

I forbindelse med at der foretages en spaltning uden tilladelse, er der indført et krav om aktionærernes deltagelse, hvis der er flere end én kapitalejer. Det betyder således, at det ikke er muligt at foretage en spaltning uden tilladelse fra SKAT, hvis en eller flere af minoritetsdeltagerne i det indskydende selskab har ejet aktierne heri i mindre end 3 år, og deltagerne opnår flertallet af stemmerne i et modtagende selskab ved spaltningen.⁶⁶ Denne bestemmelse skal forhindre, at en aktuel køber indskyder købesummen inden spaltningen, og kun denne efter spaltningen vederlægges i kapitalandele i det modtagende, således der sker en overdragelse til køberen uden beskatning.⁶⁷

For så vidst angår værdien af de tildelte kapitalandele, er det en betingelse af disse med tillæg af evt. kontakt udligningssum svarer til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver. Når aktiernes anskaffelsessum skal opgøres, skal dette ske på baggrund af ejendommens værdi samt den tilhørende gæld, som

⁶⁵ Reglerne i SEL § 31, stk. 5, 1.-4. pkt., om delårsopgørelser ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten

⁶⁶ www.karnov.dk – fusionskatteloven § 15a, stk. 1 note 70.

⁶⁷ Omstrukturering – Skatteregler i praksis, s. 103

spaltes ud fra det eksisterende/ophørende selskab. Dette kan i nogle tilfælde være tilknyttet nogle opgørelsesproblematikker, da handelsværdien på en meget ekstraordinær ejendom kan være svær at fastsætte. Det kan derfor være en fordel at søge SKAT om bindende svar, således handelsværdien kan godkendes, og ikke kan blive ændret på et senere tidspunkt.

Udover ovenstående krav, må der ikke ske en skævvridning af aktiverne og forpligtigelser⁶⁸ i selskabet herunder det såkaldte balancekrav. Det er således en betingelse for spaltningen, at forholdet mellem aktiver og forpligtigelser, som overføres til det modtagende selskab, skal svare til forholdet mellem aktiver og forpligtigelser i det indskydende selskab. Dette krav kan ved grenspaltning, dermed medføre nogle problemer, da en ejendom uden tilknyttet gæld eller minimal gæld ofte ikke udtrykker samme forhold mellem aktiver og forpligtigelser, som der er i det indskydende selskab. Derfor skal der i praksis ske en balancetilpasning, således balancekravet anses som opfyldt.⁶⁹ Kravet skal blot være opfyldt ved spaltningen, hvorfor der intet er til hinder for, at balancen i det indskydende selskab forud for spaltningen tilpasses eksempelvis ved at optage yderligere lån i ejendommene, således spaltningens balancen opfylder kravet. Lånet kan efter spaltningen igen afvikles, da forholdet mellem aktiver og forpligtigelser herefter ikke har nogen betydning i forbindelse med spaltningen.

Herunder er illustreret, hvordan grenkravet påvirker muligheden for at opfylde balancekravet.

Før omstrukturering		Efter omstrukturering			
Samlet Selskab ApS		Ejendomsselskab ApS		Samlet Selskab ApS	
Ejendom	500.000,00	Ejendom	500.000,00	Ejendom	
Aktiver	70.000,00	Aktiver		Aktiver	70.000,00
Varelager	50.000,00	Varelager		Varelager	50.000,00
Likvider	400.000,00	Likvider		Likvider	400.000,00
Aktiver	1.020.000,00	Aktiver	500.000,00	Aktiver	520.000,00
Egenkapital	600.000,00	Egenkapital	150.000,00	Egenkapital	450.000,00
Gæld	350.000,00	Gæld	350.000,00	Gæld	
Kreditorer	70.000,00	Kreditorer		Kreditorer	70.000,00
Passiver	1.020.000,00	Passiver	500.000,00	Passiver	520.000,00
Kapitalforhold	41,2%	Kapitalforhold	70,0%	Kapitalforhold	13,5%

Figur 4-5: Forkert fordeling af aktiver og passiver ved grenspaltning

⁶⁸ "Der er foretaget en præcisering af udtrykket "gæld" til "forpligtigelser" ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre love, så det udtrykkeligt fremgår, at både egentlige gældsforpligtigelser og hensatte forpligtigelser er omfattet." Den juridiske vejledning 2020-1 C.D.7.2.1

⁶⁹ Balancekravet skal sikre, at der ved skattefri spaltning ikke skal kunne overføres en større andel af passiver i forhold til aktiver, hvilket ville medføre, at der kunne opnås en lavere skattepligtig avance, i det selskab der sælges, da egenkapitalen derved kan være negativ.

Herover er et eksempel på en grenspaltning, hvor ejendomsaktiviteten udskilles af det eksisterende selskab. For at opfylde grenkravet udskilles ejendommene inklusive den gæld der er tilknyttet disse. Opfyldelse af grenkravet vil på denne måde resultere i, at det ikke er muligt at opfylde kravet om at forholdet mellem aktiver og forpligtigelser. Eftersom forholdet inden spaltningen udgør 41,2%, og forholdet efter spaltningen i det modtagende selskab udgør 70%, vil det derfor ikke være muligt at opfylde betingelsen herfor. Denne problematik kan ved hjælp af balancetilpasning løses ved at tilføre en del af de nuværende likvider til i ejendomsselskabet eller som alternativ hertil optage lån i ejendommene forud for spaltningen. Ved at overføre en del af likvidbeholdningen vil kapitalforholdene således forblive uændret efter spaltningen, se eksemplet herunder.

Før omstrukturering		Efter omstrukturering			
Samlet Selskab ApS		Ejendomsselskab ApS		Samlet Selskab ApS	
Ejendom	500.000,00	Ejendom	500.000,00	Ejendom	
Aktiver	70.000,00	Aktiver		Aktiver	70.000,00
Varelager	50.000,00	Varelager		Varelager	50.000,00
Likvider	400.000,00	Likvider	350.000,00	Likvider	50.000,00
Aktiver	1.020.000,00	Aktiver	850.000,00	Aktiver	170.000,00
Egenkapital	600.000,00	Egenkapital	500.000,00	Egenkapital	100.000,00
Gæld	350.000,00	Gæld	350.000,00	Gæld	
Kreditorer	70.000,00	Kreditorer		Kreditorer	70.000,00
Passiver	1.020.000,00	Passiver	850.000,00	Passiver	170.000,00
Kapitalforhold	41,2%	Kapitalforhold	41,2%	Kapitalforhold	41,2%

Figur 4-6: Korrekt fordeling af aktiver og passiver ved grenspaltning

Selvom betingelsen om uændret kapitalforhold samt grenkrav er opfyldt, vil der eksempelvis i tilknytning til ejendommene ligge en usikkerhed omkring værdiansættelsen. Hvis SKAT mener denne er foretaget for ukorrekt grundlag, der er muligt for SKAT efterfølgende at korrigere værdien. Hvis dette sker, kan det medføre, at balancekravet ikke kan opretholdes, hvorfor det i forbindelse med omstruktureringen anbefales at søge bindende svar fra SKAT angående værdiansættelsen.

4.4.2 Virkningerne af skattefri spaltning

Herunder beskrives virkningerne for det indskydende selskab, det modtagende selskab samt virkningerne for aktionærerne i de deltagende selskaber. Ligeledes beskrives konsekvensen af at anvende reglerne for skattefri spaltning for hvad angår underskud og tab i de deltagende selskaber.

4.4.2.1 Virkningen for det indskydende selskab

Skattefriheden for det indskydende selskab bygger på et successionsprincip, som kan bruges på aktiver og passiver som beskattes i Danmark. For det indskydende selskab betyder dette, at der hverken ved ophørs-spaltning eller grenspaltning sker henholdsvis ophørsbeskatning eller afståelsesbeskatning.

Som hovedreglen foreskriver, vil det indskydende selskab afstå sine aktiver og passiver med tilbagevirkende kraft, og den periode, hvortil der kan være tilknyttet skattepligtig indkomst vil skulle medregnes ved det modtagende selskab.

Ovenstående gælder som tidligere nævnt ikke for selskaber, der vil være omfattet af sambeskatningsreglerne, idet disse regler har forrang for reglen om tilbagevirkende kraft. Det medfører derfor, at der udarbejdes en skæringsopgørelse for sambeskatningen.

4.4.2.2 Virkningen for det modtagende selskab

Ved skattefri spaltning gælder det for det modtagende selskab, at der sker skattemæssig succession. Det betyder, at det modtagende selskab anses for at have anskaffet de aktiver og passiver, som er omfattet af spaltningen, til de tidspunkter, den anskaffelsessum samt hensigt, som det indskydende selskab måtte have gjort. Derudover succederes der også i afskrivningsgrundlaget, således det modtagende selskab anses for at have foretaget af- og nedskrivninger på aktiverne.

Derudover vil der ved spaltning opstå en solidarisk hæftelse for skattekrav og bødekraft, som vil kunne rettes mod det indskydende selskab jf. FUSL § 7 stk. 2.

4.4.2.2.1 Skattemæssige underskud og tab

I relation til selskabernes egne skattemæssige underskud og fremførbare kildeartstab gælder reglerne ligesom ved fusion samt tilførsel af aktiver i FUSL § 8, stk. 6 – 8.

Specielt for spaltning vil udnyttelse af underskud og tab i det indskydende selskab afhænge af hvilken spaltningstype, der anvendes. Det gælder for grenspaltning, at denne ingen betydning har for udnyttelse af underskud og tab, da selskabet ikke ophører. Ved ophørsspaltning derimod følger reglerne om underskud og tab jf. FUSL. Det betyder, at underskud fra tidligere år kun kan benyttes af selskaber, der har været sambeskattet med det ophørende selskab.

Hvis spaltningen sker til et allerede eksisterende selskab, vil udnyttelse af underskud og tab for tidligere år fortages i dette selskab. Det gælder dog, at underskud kan udnyttes i en evt. sambeskatningskreds. Det betyder ligeledes, at kildeartsbegrænsede tab, herunder tab på ejendomme, hverken kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab eller i sambeskatningskredsen.

4.4.2.3 Virkning for aktionærerne

Aktionærerne vil ikke skulle beskattes af aktier som ombyttes, idet disse vil træde i stedet for hinanden, ligesom det gælder ved skattefri aktieombytning. Det vil sige, at det for både ophørsspaltning og grenspaltning gælder, at kapitalandelene der modtages, anses som anskaffet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum, som de ombyttede kapitalandele.

Hvis der derudover modtages kontante udligningssummer, vil der ske udbyttebeskatning hos aktionæren jf. FUSL § 9, hvor denne forsat ejer kapitalandele i koncernen.⁷⁰ Hvis der derimod modtages et kontant beløb i forbindelse med ophørsspaltningen, og kapitalejeren udtræder af koncernen, vil der skulle ske afståelsesbeskatning af beløbet. Med hensyn til modtagelse af kontante udligningssummer, skal det dog bemærkes, at der forsat gælder en kontantvederlagsbegrænsning for selskabsaktionærer.

Vedrørende grenspaltning fordeles anskaffelsessummen for kapitalandelene efter kursværdien⁷¹. Herunder er illustreret, hvordan fordelingen sker.

Det indskydende selskab

Aktiver i alt	5.000.000,00
Passiver i alt	0,00
Kursværdi	5.000.000,00
Oprindelig anskaffelsessum for kapitalandele	1.500.000,00
Oprindelig anskaffelsessum af tilbageværende kapitalandele på spaltningstidspunkt	900.000,00

Det modtagende selskab

Aktiver grenspaltes	2.000.000,00
Passiver i alt	0,00
Kursværdi	2.000.000,00
Oprindelig anskaffelsessum på modtagende kapitalandele på spaltningstidspunkt	600.000,00

Figur 4-7: Opgørelse af anskaffelsessum ved grenspaltning

Herved henføres en forholdsmæssig andel af den oprindelige anskaffelsessum for kapitalandelene i det indskydende selskab til det modtagende selskab.

4.5 Opsamling af omstruktureringsmodeller til afståelse af fast ejendom

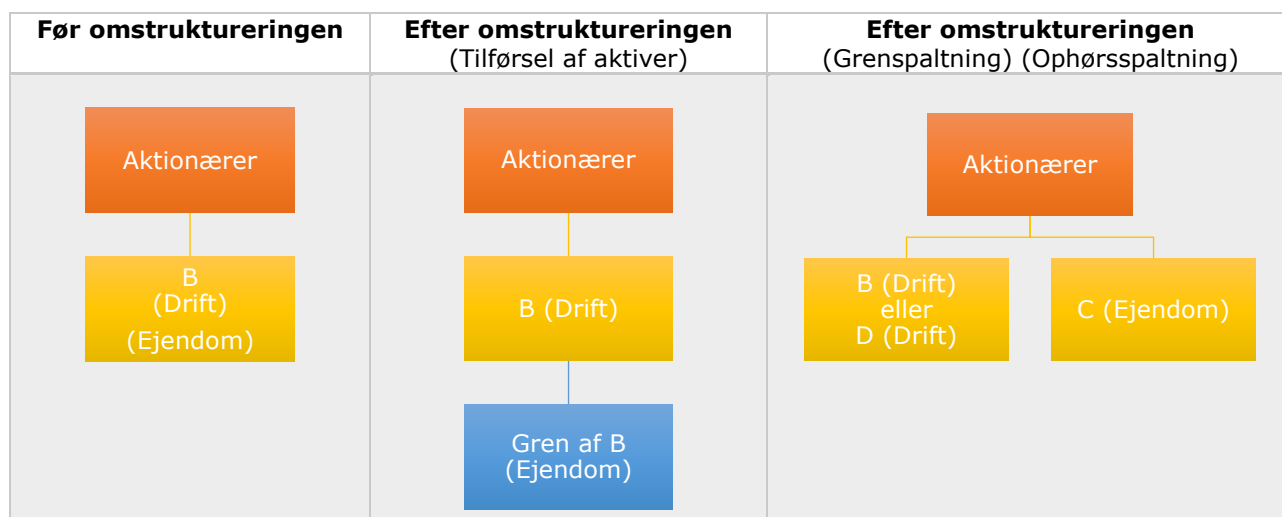
Ønsket om at kunne afstå selskabets ejendomme, kan gennem flere omstruktureringsmodeller ske skattefrit, hvis vederlaget for omstruktureringen modtages i form af aktier eller anparter og omstruktureringen i øvrigt opfylder kravene hertil. Valget af modellen, samt evt. kombinationen af anvendelse af modellerne afhænger af hvad ønsket til afståelsen er. Alternativt til anvendelse af omstruktureringsmodeller som afståelses metode, kan man ved anvendelse af omstruktureringsmodellerne salgsmodne virksomheden, hvorved aktiviteterne udskilles til andre selskaber. Dette gør det i relation til afståelse af ejendomme muligt, at afstå disse uafhængigt af den øvrige aktivitet i selskabet. Dette kan ske ved at anvende reglerne om skattefri spaltning samt skattefri tilførsel af aktiver. Derudover er det muligt at indsætte et

⁷⁰ Aktionærerne har ikke valgfrihed idet det er de deltagende selskaber, der beslutter om spaltningen skal ske efter FUSL, og derved skal alle aktionærer i det indskydende selskab beskattes efter lovens regler. Omstrukturering – generationsskifte, Michael Serup, s. 606

⁷¹ Omstrukturering – skatteregler i praksis, s. 95

holdingselskab mellem aktionæren og driftsselskabet enten ved at foretage en aktieombytning eller anvende reglerne om skattefri tilførsel af aktiver. Der er dog væsentlig forskel på modellerne, da det ved en aktiebytnings er samtlige aktiver og passiver, der overføres til et datterselskab i form af kapitalandele, og dermed ikke aktiverne og passiverne som flyttes, hvilket gør sig gældende ved tilførsel af aktiver. Etablering af et holdingselskab giver herefter mulighed for at afstå aktierne eller anparterne i selskabet skattefrit efter 3 års ejertid, forudsat omstruktureringen er sket uden tilladelse fra SKAT. På den måde modtager holdingselskabet vederlaget som kontantvederlag, hvorefter midlerne kan anvendes til reinvesteringen eller kan udloddes til aktionæren i holdingselskabet gennem udbyttebeskatning. Reglerne for beskatning af aktieudbytte beskrives i afsnit 4.6.1 Beskatning ved anvendelse af skattefrie omstrukturingsmodeller.

Til brug for adskillelse af virksomheder i selskabet, kan man som nævnt ovenfor anvende reglerne om spaltning eller tilførsel af aktiver. Dertil er det vigtigt at kende forskellene på modellerne, således det gør det muligt at vælge den model, der vil være mest hensigtsmæssigt i det enkelte tilfælde. Herunder er illustreret den strukturmæssige forskel på de to modeller.



Figur 4-8: Selskabsstruktur ved udskillelse af aktiviteter

Udgangspunkt for illustrationen viser et selskab, hvori både drift og ejendom er samlet i selskabet B. Ved at anvende reglerne om tilførsel af aktiver, vil der ske en transaktion, hvor selskab B tilfører ejendommen til et underliggende selskab. Dette adskiller sig fra reglerne om spaltning, hvor de udspaltede selskaber vil ligge på samme niveau som det indskydende selskab. Ved spaltningen vil selskab B enten overføre ejendommen til et andet selskab C, eller overføre alle sine aktiver og passiver til to andre selskaber D og C, hvor B dermed ophører. Forskellen vil således i relation til selskabsstrukturen ligge i, om der sker en vandret eller lodret ændring af strukturen.

En anden og væsentlig forskel mellem de to modeller ses i forhold til modtageren af vederlaget. Gældende for begge typer, modtages vederlaget i form af aktier eller anparter, men særligt gælder det for spaltning at det er det spaltede selskabs kapitalejere der modtager dette, og ikke det spaltede selskab selv, som gør sig gældende ved tilførsel af aktiver.

Foruden de ovennævnte forskelle, vil modellerne yderligere adskille sig fra hinanden ved, at der ved spaltning sker en reduktion af egenkapitalen i det spaltede selskab, som fordeles blandt det/de nye selskaber, hvorimod der ved tilførsel af aktiver, i dette tilfælde, kun overføres aktiver og passiver, som relaterer sig til den faste ejendom, som udskilles fra driftsselskabet.

4.6 Beskatning ved skattefri omstrukturering samt aktieafståelse

Herunder beskrives beskatningen som opstår i forbindelse med skattefri omstrukturering samt aktie- eller anpartsafståelse.

4.6.1 Beskatning ved anvendelse af skattefrie omstruktureringsmodeller

Udgangspunktet ved at anvende de skattefrie omstruktureringsmodeller er at udskyde beskatning, da reglerne bygger på et successionsprincip.

For aktionærene er det kun muligt at succedere i det omfang der modtages aktier, hvilket bevirker at der i tilfælde af at vederlaget består af en udligningssum fortsat vil opstå beskatning⁷². Et kontantvederlag modtaget i forbindelse med omstruktureringen, vil derfor anses som afståelse. Kontantvederlaget vil beskattes som udbytte, idet aktionæren ved en skattefri omstrukturering forsat ejer aktier i et af de delta-gende selskaber eller et selskab, der er koncernforbundet hermed jf. § FUSL § 9.

Udbyttebeskatning behandles forskelligt afhængigt af, om der er tale om et selskab eller en person. En person beskattes som hovedregel som aktieindkomst jf. PSL § 4 A, stk. 1 nr. 1, og vil derved skulle beskattes med 27%/42%.

For selskaber gælder det at udbytte fra datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier skattefrie. For porteføljeaktier er det afgørende, om der er tale om aktier optaget til handel på et reguleret marked eller ej. Hvis aktierne er unoterede, vil 70 % af udbyttebeløbet skulle medregnes i den skattepligtige indkomst jf. SEL § 13 stk. 1 nr. 2 modsat udbytte fra noterede aktier, hvor hele udbyttebeløbet skal medregnes.

4.6.2 Beskatning ved afståelse af aktier

Efter omstruktureringen er gennemført vil selskabet være modnet til at afstå de faste ejendomme heri ved afståelse i selskabsform. Det medfører derfor, at aktionærene afstår sine aktier i det pågældende selskab. Den skattemæssige konsekvens for afståelse af aktier afhænger i stor grad af, om aktionæren er et selskab eller en person.⁷³

⁷² Der kan ikke modtages udligningssummer ved anvendelse af reglerne om tilførsel af aktiver.

⁷³ Afståelse af aktier kan ske skattefrit, hvis der sker succession ved afståelsen eller hvis aktierne afstås ved en ny skattefri omstrukturering.

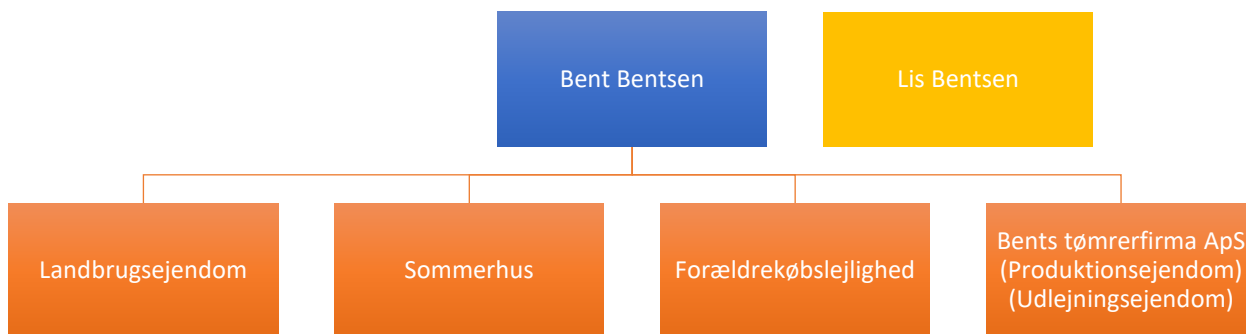
Selskaber vil som udgangspunkt ikke skulle beskattes af en aktieavance, hvis holdingkravet på 3 år er opfyldt, og der er tale om aktieavance på datterselskabs- og koncernaktier samt unoterede porteføljeaktier jf. ABL § 9. Dette betyder derfor også, at der heller ikke ydes fradrag for tab på denne type aktier. Hvis selskabet sælger porteføljeaktier, der er optaget til handel på et reguleret marked, herunder børsnoterede porteføljeaktier, vil en avance derimod være skattepligtig og tab vil ligeledes være fradragsberettiget⁷⁴.

Hvis en person sælger aktier, skal dette beskattes som aktieindkomst jf. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 4 uanset om aktierne sælges før eller efter tre års ejertid jf. ABL § 12, idet holdingkravet kun gælder, hvis aktionæren er et selskab. Behandlingen af et tab afhænger af, om aktierne er optaget til handel på et reguleret marked eller ej. For unoterede aktier gælder det, at tabet fradrages i aktieindkomsten jf. PSL § 4 s, stk. 1 nr. 4 og hvis denne er negativ, beregnes en negativ skat, som kan overføres til ægtefælle eller fremføres til senere indkomstår jf. ABL § 8 A, stk. 5 og 6. Hvis der derimod er tale om børsnoterede aktier, er tabet i relation hertil udelukkende kildeartsbegrænset, og kan derfor kun fradrages i lignende indkomster jf. LL § 16 B. Det er dog muligt at overføre tabet til ægtefælle samt foretage underskudsfræførsel. Derover er det en betingelse for at opnå et fradrag for tab, at SKAT er blevet oplyst om købet af aktierne inden en nærmere fastsat tidsfrist jf. ABL § 14.

⁷⁴ Tabsfradraget afhænger af om lagerprincippet eller realisationsprincippet anvendes.

5 Case

Ved afståelse af fast ejendom, skal der tages hensyn til en række forskellige forhold afhængig af den type ejendom som afstås samt ejerens relation hertil. I dette afsnit er opstillet en case, som tager udgangspunkt i en række scenarier. Formålet med casen er at illustrere de skatteretlige konsekvenser for afståelse af forskellige typer af ejendomme, samt give forslag til alternativ afståelse med henblik på at opnå en skattebesparelse. Se bilag 9.5 for oversigt over casen. Herunder er der vist en grafisk illustration af de strukturelle forhold i casen.



Figur 5-1: Strukturelle forhold

Casen omhandler Bent Bentsen. Bent er tømrer og har haft sit eget Bents Tømrerfirma ApS i snart 35 år. I forbindelse med at tømrerfirmaet har udviklet sig, har han investeret i en produktionsbygning, hvor han forbereder materialerne til tømreropgaverne. Sideløbende med tømrerfirmaet har Bent også haft en interesse for udlejningsejendomme, hvor han for en del år siden investerede i to store udlejningsejendomme i den nærliggende by.

Personligt bor Bent sammen med sin kone Lis på et større nedlagt landbrug med sø og skov samt et mindre markareal, som er lejet ud til naboen. Selvom det er en ejendom med dejlig natur, har Lis og Bent for flere år siden købt et mindre sommerhus på en stor grund, på 2.500 m², ved Vesterhavet, hvor de har mulighed for at udleve deres passion for at surfe.

I en af Danmarks større byer har Bent også købt en lejlighed, som han lejer ud til et af deres fælles børn, Anne. Anne har boet i lejligheden en del år efterhånden sammen med kæresten, som hun nu venter barn med.

I den forbindelse vil Bent gerne vide, hvordan han skal afstå sine ejendomme og om det har nogen betydning for hvornår samt i hvilken rækkefølge afståelsen sker, når han skatteretligt set ønsker at afstå ejendommene med mindst mulig beskatning.

5.1 Scenarie 1 – Afståelse af landbrugsejendommen

Lis og Bent har boet på landejendommen siden 1994, men den er efterhånden blevet for stor efter alle børnene er flyttet hjemmefra. Derfor kunne de godt tænke sig at flytte ud i deres sommerhus, da Lis som snart bliver pensioneret, opfylder kravene til at anvende sommerhuset til helårsbeboelse. Bent ønsker derfor at vide, om de skal beskattes af et salg, eller om det er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i ejendomsavancebeskatningsloven. Derudover ønsker han svar på, hvor meget beskattningen udgør, hvis det viser sig, at salget udløser beskatning.

Først og fremmest skal det undersøges, hvorvidt Bent og Lis er omfattet af en af fritagelsesreglerne for avancebeskatningen i loven. Da der er tale om en landbrugsejendom, vil denne være omfattet af skattefrihed, under givne betingelser for hvad angår boligdelen og den tilhørende grund. Det medfører derfor at den øvrige del, altså erhvervsdelen, skal beskattes fuldt ud af den opgjorte ejendomsavance for denne del af ejendommen. Hvad angår betingelsen om beboelseskrav må denne antages at være opfyldt, da Bent og Lis har anvendt ejendommen til beboelse i hele ejertiden. Som parcelhusregelen foreskriver, skal boligdelen ligeledes opfylde kravet om at boligdelen og den tilhørende grund er under 1400m², ikke kan udstykkes og hvis den kan, må det ikke medføre en væsentlig værdiforringelse. I praksis kan det være svært at afgøre, hvor stor en del af den samlede grund, der tilhører stuehuset, hvorfor man oftest beregner stuehusgrundens værdi af den samlede grundværdi set i forhold til ejendomsdomsvurderingen. Herunder er stuehusgrundens areal beregnet.

Beregning af stuehusgrundens størrelse

Grundværdi	3.000.000,00
<u>Heraf stuehusets grundværdi</u>	<u>80.000,00</u>
<u>Procent af samlede grundværdi</u>	<u>2,67%</u>
<u>Samlede grundareal</u>	<u>50.000,00</u>
Stuehuset grundareal	1.333,33

Figur 5-2: Beregning af stuehusets grundareal

Som det ses i figuren, vil ejendommens boligdel være skattefritaget, da den opfylder betingelserne om at grundarealet er under 1400m². Desuden vil ejendommen formentlig heller ikke kunne udstykkes, da udstykning i landzone som oftest ikke kan indhentes tilladelse til. Det betyder derfor, at den anden betingelse vedrørende udstykning, også ville have været opfyldt, selvom boligdelen ville have været større.

Når der er tale om en landbrugsejendom, skal der desuden foretages en fordeling af ejendommens bygninger og grund i forhold til hhv. anskaffelsessummen og afståelsessummen til brug for ejendomsavanceopgørelsen. Denne ser således ud:

Fordeling af summer	Anskaffelsessum 1994	Afståelsessum 2020
Stuehus	500.000,00	2.000.000,00
Lade	200.000,00	300.000,00
Maskinhus	200.000,00	450.000,00
Stald	200.000,00	500.000,00
Grund	2.000.000,00	3.000.000,00
	<u>3.100.000,00</u>	<u>6.250.000,00</u>

Figur 5-3: Fordeling af anskaffelsessummer

Af regnskabet fremgår det, at der siden år 2000 er blevet afskrevet på maskinhuset, da dette har været udlejet til naboen sammen med markarealet, hvilket medfører, at der skal foretages en opgørelse af genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven. Ydermere er maskinhuset i forbindelse med udlejningen blevet forbedret, og ligeledes afskrevet på. Se opgørelsen af de samlede afskrivninger på henholdsvis maskinhuset og maskinhusets forbedringer i bilag afsnit 9.2 **Opgørelse af afskrivninger på maskinhus**. Herunder ses en samlet opgørelse af erhvervsmæssige afskrivninger på ejendommen:

	Anskaffelsessum	Samlede afskrivninger	Nedskrevet værdi
Maskinhus	200.000,00	176.000,00	24.000,00
Renovering af maskinhus år 2000	300.000,00	264.000,00	36.000,00
Grund ekskl. Stuehusgrund	<u>1.920.000,00</u>	<u>0,00</u>	<u>1.920.000,00</u>
	2.420.000,00	440.000,00	1.980.000,00

Figur 5-4: Beregning af nedskrevet værdi på de erhvervsmæssige aktiver

Dermed kan der ske en opgørelse af hhv. genvundne afskrivninger og ikke genvundne afskrivninger.

	Nedskrevet værdi	Afståelsessum 2020	Genvundne afskrivninger	Samlede afskrivninger	Ikke genvundne afskrivninger
Maskinhus inkl. Forbedringer	60.000,00	450.000,00	390.000,00	440.000,00	50.000,00
Grund ekskl. stuehusgrund	<u>1.920.000,00</u>	<u>3.000.000,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
	1.980.000,00	3.450.000,00	390.000,00	440.000,00	50.000,00

Figur 5-5: Opgørelse af afskrivninger på erhvervsmæssige aktiver

Det ses, at Bent skal beskattes af genvundne afskrivninger, svarede til kr. 390.000. Beløbet medtages som udgangspunkt i hans personlige indkomst. De ikke genvundne afskrivninger medtages i opgørelsen af ejendomsavancen, som beregnes i den følgende beregning.

Idet landbrugsejendommen er anskaffet i år 1994, vil Bent ikke kunne anvende reglerne om de særlige indgangsværdier for ejendomme erhvervet 19. maj 1993 eller før. Bent vil dermed ved opgørelsen skulle beregne anskaffelsessummen som den kontante anskaffelsessum. Da ejerboligdelen kan sælges skattefrit, skal fortjenesten af erhvervsdelen opgørelses særskilt, hvorfor værdien af ejerboligen skal fragå både i anskaffelsessummen og afståelsessummen.

Opgørelse af fortjeneste/tab

Afståelsessum, kontant		6.250.000,00
- Salgsomkostninger		-140.000,00
Salgssum efter omkostninger		6.110.000,00
Heraf boligdel:		
Stuehuset værdi	2.000.000,00	
Stuehusets grundværdi	80.000,00	
Værdi af boligdel i alt	2.080.000,00	-2.080.000,00
Reguleret afståelsessum for erhvervsdel		4.030.000,00
Anskaffelsessum		3.100.000,00
Købsomkostninger		70.000,00
Samlet anskaffelsessum		3.170.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår (1994-2020)		260.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.		290.000,00
Reguleret anskaffelsessum for erhvervsdel		3.720.000,00
Gevinst		310.000,00
Bundfradrag år 2020		-307.100,00
Gevinst efter bundfradrag		2.900,00

Figur 5-6: Opgørelse af ejendomsavance på landbrugsejendommen

De regulerede summer for erhvervsdelen af ejendommen resulterer i en samlet gevinst på kr. 310.000. I dette beløb må et bundfradrag fratrækkes⁷⁵, da der er tale om en landbrugsejendom der opfylder kravene for anvendelse af bundfradraget jf. EBL § 6 stk. 2. Det betyder, at der ved salg af ejendommen kun forekommer en mindre fortjeneste for hvad angår ejendomsavance, men der skal dog stadig tages højde for beskattningen af genvundne afskrivninger, hvorfor den samlede beskatning ved salget, ser således ud:

Beskatningsform	Beskatningsgrundlag	Marginalskat	Skat
Genvundne afskrivninger	390.000,00	56,50%	220.350,00
Ejendomsavance	2.900,00	42,70%	1.238,30
Skat i alt			221.588,30

Figur 5-7: Oversigt over beskatningsgrundlag

De to beløbsstørrelser skal i indkomstopgørelsen behandles forskelligt, idet genvundne afskrivninger beskattes som personlig indkomst med en marginalskat på op til 56,5% og fortjenesten fra ejendomsavancen beskattes som kapitalindkomst med en marginalskat op til 42,70% i 2020. Dette svarer til en samlet skat på 221.588,30 kr. For landbrugsejendommen er der ikke umiddelbart en alternativ afståelsesmetode til reducere af skattegrundlaget.

⁷⁵ Bundfradraget gives med et grundbeløb på 268.800 kr. (2010 – niveau), og reguleres årligt efter PSL§ 20. Bundfradraget udgør i 2020 307.100 kr.

Dog kan reglerne i virksomhedsomdannelsesloven anvendes, således ejendommen indskydes skattefrit i et selskab. Det giver aktionæren, Bent, mulighed for at anvende reglerne om omstrukturering samt reglerne om skattefri afståelse jf. ABL § 9. Denne metode er også forbundet med nogle ufordelagtigheder, idet Bent skal være opmærksom på, at når ejendommens stuehus benyttes til beboelse for ejeren eller dennes husstand, vil der ske beskatning af denne benyttelse efter særlige regler. Derudover vil det ikke være muligt at anvende reglerne om skattefritagelse for boligdelen jf. EBL § 9, da denne regel udelukkende gælder for fysiske personer. Denne metode vil derfor ikke anbefales, også set i forhold til det minimale beskatningsgrundlag.

5.2 Scenarie 2 – Afståelse af sommerhus

Som tiden går og landbrugsejendommen nærmer sig et salg, bliver Bent og Lis i tvivl om hvorvidt deres nuværende sommerhus lever op til de krav de har, for at kunne bo i sommerhuset på helårsbasis. De er i tvivl, om sommerhuset bliver for småt taget børnene og de fremtidige børnebørn i betragtning. Bent og Lis bliver derfor enige om, at de vil kigge efter et sommerhus, hvor der er nogle ekstra værelser, således deres børn og børnebørn har mulighed for at overnatte. Efter kort tids søgen finder de drømme sommerhuset, og vil derfor også have solgt det nuværende sommerhus. Bent og Lis ønsker derfor at vide, om salget påvirker deres indkomstopgørelse.

Et salg af sommerhuset vil som udgangspunkt medføre beskatning, men dette fraviges i tilfælde af, at Bent og Lis opfylder anvendelseskravet, samt ejendommen i øvrigt opfylder betingelserne for skattefrihed. I ejendomsavancelovens § 8, stk. 2, er der en fritagelsesregel for avancebeskatning af sommerhuse. For at opfylde betingelser for skattefrihed, skal Lis og Bent have brugt sommerhuset til fritidsformål, hvilket må antages at være tilfældet, da det jf. casen ikke er oplyst, at sommerhuset er anvendt til udlejning. Herudover er det yderligere en betingelse, at grunden ikke overstiger 1.400 m², men eftersom grunden er 2.500m², må det forudsættes, at sommerhuset ikke kan opfylde bestemmelsen herom. Det medfører derfor et skattepligtigt salg. Ejendomsavancen opgøres således:

Opgørelse af fortjeneste/tab	
Afståelsessum, kontant	1.500.000,00
Salgsomkostninger	-70.000,00
Reguleret afståelsessum	1.430.000,00
Anskaffelsessum	800.000,00
Købsomkostninger	30.000,00
Samlet anskaffelsessum	830.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår (2011-2020)	90.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	0,00
Reguleret anskaffelsessum	920.000,00
Gevinst/beskatningsgrundlag	510.000,00
Kapitalgevinst, marginalskat	42,70%
Skat i alt	217.770,00

Figur 5-8: Beregning af ejendomsavance

Ved salget af sommerhuset udgør beskatningsgrundlaget 510.000 kr., som beskattes som kapitalindkomst. Det svarer til en samlet skat ved en marginalskat på ca. 42,7% på 217.770 kr.

Oftest vil der i praksis kunne indhentes erklæring efter de to øvrige fritagelsesundtagelser i loven, idet sommerhuse ofte er af en vis størrelse, og derfor gør det muligt at indhente erklæring om, at der ikke kan opnås tilladelse til udstykning til særskilt bebyggelse eller grunden i øvrigt ville værdiforringes i tilfælde af udstykning. Hvis det viser sig, at det ikke er muligt, vil Bent og Lis kunne anvende en alternativ metode til afståelse af sommerhuset med henblik på at reducere beskatningsgrundlaget.

Ved at gennemføre en udstykning forud for salget af sommerhuset, således grunden på 2.500 m² opdeles med et grundareal på 1300m², hvor boligdelen er placeret, og en grund på det resterende areal på 1.200m²⁷⁶, vil Bent kunne opfylde betingelserne for skattefritagelse i henhold til reglen om at ejendommens samlede areal ikke overstiger 1400 m², hvad angår grunden med sommerhuset. En sådan plan vil derved medføre, at der kun skal ske beskatning af avancen på den ubebyggede grund. Opgørelsen vil derfor se således ud:

Anskaffelsessum	830.000,00
Heraf grundværdi	500.000,00
Forholdsmæssig andel til sommerhus 1300	260.000,00
Forholdsmæssig andel til ubebygget grund 1200	240.000,00
Opgørelse af fortjeneste/tab	
Afståelsessum, kontant	500.000,00
Salgsomkostninger	-30.000,00
Reguleret afståelsessum	470.000,00
Anskaffelsessum	240.000,00
Købsomkostninger	Inkluderet
Samlet anskaffelsessum	240.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår (2011-2020)	90.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	0,00
Reguleret anskaffelsessum	330.000,00
Gevinst	140.000,00
Kapitalgevinst, marginalskat	42,70%
Skat i alt	59.780,00

Figur 5-9: Beregning af ejendomsavance efter udstykning

⁷⁶ Mindstekravet for areal for sommerhusgrunde er 1200m² jf. udstykningsloven

Ved at udstykke sommerhusgrunden opnår Bent derved en markant skattebesparelse på (217.770 – 59.780) kr. 157.990 kr. Gevinsten på 140.000,00 kr. beskattes som kapitalindkomst.

Det skal dog bemærkes, at der i den alternative plan ikke er taget højde for evt. omkostninger i forbindelse med udstykningen herunder tinglysning, udgifter til landinspektør mv. Det kræver derfor en mere dybdegående beregning, hvori der tages højde for alle omkostninger i forbindelse med udstykning og salg. Desuden skal Bent og Lis være opmærksomme på, at det er et krav at sommerhuset anvendes af dem privat efter udstykningen, er foretaget, for at kunne opfylde betingelserne for skattefrihed. Det er således ikke nok, at de har anvendt sommerhuset inden udstykningen, og vil i et sådan tilfælde ligeledes skulle beskattes af sommerhusdelen.

5.3 Scenarie 3 – Afståelse af forældrekøbslejlighed

Som tiden går indser Anne og hendes kæreste at pladsen i den forældrekøbte lejlighed på to værelser, nok bliver for trang på længere sigt. Anne og kæresten vil derfor på et senere tidspunkt finde et andet sted at bo, og Bent ser derfor ingen grund til at beholde lejligheden efter fraflytning. Bent har i tiden, hvor han har ejet lejligheden, drevet den i virksomhedsordningen, men eftersom han ikke har erfaring med at sælge ejendomme heri, ønsker han en rådgivning om konsekvenserne ved salget.

Lejligheden er købt i 2010 for 3.700.000 kr. kontant, hvor der blev afholdt udgifter i forbindelse med købet på 25.000 kr. I samme omgang blev der lagt nye gulve i hele lejligheden, som beløb sig i 40.000 kr., og året efter indsat nye vinduer, som kostede 75.000 kr. Bent forventer, at lejligheden kan sælges til 4.900.000 kr. med samlede salgsomkostninger på 100.000 kr.

Da Bent ikke opfylder kravet om at have beboet lejligheden, vil der skulle betales skat af en evt. fortjeneste. Avancen opgøres således:

Opgørelse af fortjeneste/tab	
Afståelsessum, kontant	900.000,00
Salgsomkostninger	-100.000,00
Reguleret afståelsessum	4.800.000,00
Anskaffelsessum	3.700.000,00
Købsomkostninger	25.000,00
Samlet anskaffelsessum	3.725.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår (2010-2020)	100.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	95.000,00
Reguleret anskaffelsessum	3.920.000,00
Gevinst	880.000,00

Figur 5-10: Beregning af ejendomsavance

Den regulerede anskaffelsessum efter salgsomkostninger udgør 4.800.000 kr., og den regulerede anskaffelsessum beløber sig i 3.920.000 kr. Derfor opnås en samlet gevinst på 880.000 kr.

Idet Bent har anvendt virksomhedsordningen, gælder der særlige regler for beskattningen af fortjenesten. Beskatningen afhænger af, om Bent inden afståelsestidspunktet udtræder af ordningen, eller han fortsat indtil salget vælger at være under ordningen. Hvis han vælger at udtræde inden salget, vil fortjenesten som normalt blive beskattet som kapitalindkomst, hvor et salg i ordningen vil betyde, at fortjenesten indgår i virksomhedens resultat, og derfor skal beskattes som personlig indkomst inkl. AM-bidrag.

I forbindelse med salget vil den erhvervsmæssige virksomhed ophøre, hvilket har den konsekvens at Bent ikke længere kan anvende virksomhedsordningen, og alt overskud herunder evt. fortjeneste fra salg af lejligheden skal beskattes som personlig indkomst i ophørsåret. For frivillig udtrædelse inden salget af lejligheden, vil opsparet overskud også skulle beskattes som personlig indkomst. Herunder er illustreret, hvad forskellen vil være i skat, afhængig af om beskatning af fortjenesten sker som kapitalindkomst eller som personlig indkomst.

Beskatningsform	Beskatningsgrundlag	Marginalskat	Skat
Salg inden ophør af virksomhedsordning	880.000,00	56,50%	497.200,00
Salg efter ophør af virksomhedsordning	880.000,00	42,70%	375.760,00
Forskel i skat			121.440,00

Med udgangspunkt i at Bent skal betale marginalskatten for henholdsvis personlig indkomst og kapitalindkomst vil forskellen på, om han vælger at udtræde af ordningen inden salget eller efter salget være en skat på ca. 121.440 kr. Foruden beskatningen af salget af lejligheden, skal Bent også være opmærksom på, at han ved ophøret af virksomhedsordningen skal beskattes af overskuddet uanset om ophøret sker i forbindelse med hhv. frivillig udtrædelse eller tvungen udtrædelse.

Som alternativ til at afstå lejligheden direkte til 3. mand, kan det under nogle omstændigheder skattemæssigt svare sig at afstå lejligheden til Anne først, hvorefter hun videresælger denne til 3. mand. Det begrundes sig med, at salg til nærtstående indenfor gaveafgiftskredsen⁷⁷ kan ske til en afståelsessum som er ansat til en værdi der ligger +/- 15 % af ejendommens offentlige ejendomsvurdering. Man skal dog være opmærksom på, at SKAT kan efterprøve værdien og efterfølgende regulere værdiansættelsen, hvis denne ikke holder sig indenfor grænserne. Derudover vil Anne kunne opfylde kravet om at afstå ejendommen skattefrit, da hun i hendes ejertid har beboet lejligheden selv, hvorfor salget til 3. mand derfor kan ske uden beskatning af en evt. fortjeneste. Ejendomsavanceberegningen for salget fra Bent til Anne vil derfor se sådan ud, når der tages udgangspunkt i at afståelsessummen på det frie marked svarer til den offentlige ejendomsvurdering for lejligheden:

Opgørelse af fortjeneste/tab	
Offentlige ejendomsvurdering	4.900.000,00
- 15 %	735.000,00
Afståelsessum	4.165.000,00

⁷⁷ Gaveafgiftskredsen omfatter jf. boafgiftslovens § 22 børn, børnebørn, svigerbørn, forældre og samlevende, der har boet sammen i minimum 2 år.

Salgsomkostninger	-100.000,00
Reguleret afståelsessum	4.065.000,00
Anskaffelsessum	3.700.000,00
Købsomkostninger	25.000,00
Samlet anskaffelsessum	3.725.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår (2010-2020)	100.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	95.000,00
Reguleret anskaffelsessum	3.920.000,00
Gevinst	145.000,00

Figur 5-11: Beregning af ejendomsavance

Ved at sælge til Anne, vil Bent kun skulle beskattes af en fortjeneste på 145.000 kr., når der er taget højde for at afståelsessummen er tilsvarende mindre.

Beskatningen af dette beløb vil ligeledes afhænge af, om Bent frivilligt udtræder af virksomhedsordningen forud for salget eller om han ved salget fortsat anvender ordningen. Den samlede skat er beregnet herunder:

Beskatningsform	Beskatningsgrundlag	Marginalskat	Skat
Salg inden ophør af virksomhedsordning	145.000,00	56,50%	81.925,00
Salg efter ophør af virksomhedsordningen	145.000,00	42,70%	61.915,00
Forskel i skat			20.010,00

Figur 5-12: Beregning af skat som personlig indkomst og kapitalindkomst

Forskellen i, om virksomhedsordningen anvendes på tidspunktet for afståelse eller ej, er markant mindre ved afståelse til Anne grundet det lavere beskatningsgrundlag. Ligeledes skal der dog tages højde for at Bent ved salget har ydet en gave til Anne for at undgå at få en stor fortjeneste, hvoraf der skulle betales en betydelig skat. Herunder er beregnet den samlede gave som Anne har fået, hvilket er et udtryk for hvad Bent måtte "ofre" for at spare skat.

Nedslag i anskaffelsessum jf. 15% - reglen	735.000,00
Skattebesparelse som kapitalindkomst	
Ved salg til 3. mand	375.760,00
Ved salg til Anne	61.915,00
Skattebesparelse	313.845,00
Samlet gave til Anne	421.155,00

Figur 5-13: Beregning af skattebesparelse og gave til Anne

Med udgangspunkt i, at Bent ved selvangivelsen vælger frivilligt at udtræde fra virksomhedsordningen inden salget finder sted, vil der være en samlet skattebesparelse på 313.845 kr., hvis salget sker til Anne. Som nævnt ovenfor er konsekvensen for Bent, at han må give et stort nedslag i afståelsessummen for at opnå denne skattebesparelse, og dermed et beløb der svarer til 421.155 kr., som Anne derved får som

gave. Foruden det skattemæssige aspekt af sådan en handel, vil der også skulle tages højde for om Anne ønsker at følge denne plan, da hun derved overtager nogle risiko og udgifter forbundet hermed. Som markedet udvikler sig konstant, og der ikke er sikkerhed for at markedsprisen kan opretholdes, vil der opstå en risiko for, at Anne ikke kan opnå den ønskede pris, eller at hun ikke kan få lejligheden afsat eks. grundet kriser som den nuværende Covid-19 pandemi. Denne krise formodes at være skyld i, at markedet i en periode er gået i stå, og nogle banker øger kravene til udbetaling i forbindelse med køb. Foruden markedskræfterne vil der ved overdragelsen også være forbundet en række omkostninger eksempelvis i forbindelse med advokat, tinglysning, oprettelse af lån mv. Det skal derfor nøje overvejes, om Anne ønsker at overtage lejligheden med henblik på at opnå en skattebesparelse for hendes far samt en gave til sig selv, hvoraf størrelsen endnu ikke er endelig fastlagt.

Ydermere er det fra politisk side bestemt, at udlejning til nærtstående ikke kan ske gennem anvendelse af virksomhedsordningen fra 2021. Dette fremgår af aftaleteksten bag den nye finanslov. Ændringen vil dermed kunne få betydning for Bent i det omfang, at det besluttet, at alt udlejning til børn skal trækkes ud af virksomhedsordningen fra 2021. Det er dog ikke på nuværende tidspunkt besluttet, om der skal indføres nogle overgangsordninger, således allerede eksisterende udlejninger kan fortsætte indtil et evt. salg.⁷⁸

5.4 Scenarie 4 – Afståelse af udlejningsejendomme

Efter Lis er blevet pensioneret, og Lis og Bent er flyttet i sommerhuset, indser Bent, at han også vil begynde at skære ned på sine aktiviteter, således han kan tilbringe mere tid sammen med Lis. I første omgang har Bent et ønske om at sælge firmaets udlejningsejendomme, da disse nu ligger et langt stykke fra bopælen og derfor er meget tidskrævende, når han skal agere vicevært mm. Derudover vil salget også give ham mindre administrativt arbejde, da han ikke længere skal udarbejde lejekontrakter, forbrugsregnskaber mv.

I forbindelse med Bents ønske om at sælge udlejningsejendommene, vil han derfor gerne have opstillet en ejendomsavanceopgørelse, således han kender til de skatteretlige konsekvenser for Bents Tømrerfirma ApS.

Herunder er ejendommene præsenteret, hvorefter der vil være en beregning af de skattemæssige konsekvenser ved afståelse af ejendommene gennem anvendelse af ejendomsavanceloven.

Udlejningsejendom 1:

Bent har i år 1995 købt en udlejningsejendom til 2.000.000 kr. heraf 200.000 kr. kontant. Den resterende del af købesummen betales ved at overtage et obligationslån fra sælger på nom. 1.800.000 til kurs 95. Ved købet er der omkostninger til advokat, skøde tinglysning m.v. for 50.000 kr. Der er af flere omgange blevet renoveret på ejendommen, første gang i år 1997, hvor der laves forbedringer på 5.000 kr., og igen

⁷⁸ Aftale mellem regeringen, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten og Alternativet om: Finansloven for 2020 (2. december 2019) <https://www.regeringen.dk/media/7705/aftale-om-finansloven-for-2020.pdf>

i år 1998, hvor der foretages forbedringer til i alt 30.000 kr. I år 2020 har Bent et ønske om at sælge ejendommen, hvilket kan ske til en kontant pris på 2.000.000 kr. I forbindelse hermed vil påløbe udgifter på 140.000 kr.

Udlejningsejendom 2:

Bent har ligeledes et ønske om at afstå sin anden udlejningsejendom. Ejendommen er købt i år 1990 for 2.000.000 kr. kontant, og der forventes en kontantpris på 3.000.000 kr. i år 2020. Bent har anvendt 30.000 kr. til forbedringer i år 1998. I forbindelse med købet af ejendommen var der omkostninger til skøde mv. på i alt 50.000 kr., og det forventes at der ved salget vil være udgifter for 140.000 kr. Ejendomsvurderingerne i år 1993 udgør 1.600.000 kr. og i år 1996 2.900.000 kr.

Ved afståelse af ejendommene, bliver Bent omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, og der opgøres derfor en avance efter denne lov.

5.4.1 Udlejningsejendom 1

Opgørelse af ejendomsavance ved afståelse af Udlejningsejendom 1:

Opgørelse af fortjeneste/tab

Afståelsessum, kontant	2.000.000,00
- Salgsomkostninger	-140.000,00
Reguleret afståelsessum	1.860.000,00
Anskaffelsessum, kontant	200.000,00
Kontantomregnet lån, kurs 95	1.710.000,00
Købsomkostninger	50.000,00
Samlet anskaffelsessum	1.960.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår	250.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	20.000,00
Reguleret anskaffelsessum	2.230.000,00
Tab	-370.000,00

Figur 5-14: Beregning af ejendomsavance

Da ejendommen er anskaffet efter 19. maj 1993, vil der således kun være en beregningsmulighed for hvad angår anskaffelsessummen. Her skal den faktiske anskaffelsessum anvendes, hvorefter den omregnes til kontantværdien efter kursen på købstidspunktet. Derfor vil den nominelle værdi på 1.800.000 kr., skulle omregnes til kontantværdien ved en kurs på 95 svarende til 1.710.000 kr. Derudover kan der til anskaffelsessummen tillægges et beløb, der svarer til de omkostninger, der har været i forbindelse med købet, hvilket i dette tilfælde svarer til 50.000 kr. Herefter reguleres anskaffelsessummen efter lovens regler om

ejertidstillæg og tillæg for forbedringer på hhv. 250.000 kr. og 20.000 kr.⁷⁹ Den samlede regulerede anskaffelsessum for salg af Udlejningsejendom 1, vil derfor være 2.230.000 kr.

I den regulerede anskaffelsessum fratrækkes i den regulerede afståelsessum. Denne beregnes som salgsprisen fratrukket de omkostninger, der har været i forbindelse med salget, hvilket beløber sig i 1.860.000 kr.

Salget vil derfor medføre et tab på 370.000 kr. Tabet kan anvendes til modregning i andre gevinster på fast ejendom, eksempelvis i en gevinst ved Udlejningsejendom 2 eller produktionsbygningen.

5.4.2 Udlejningsejendom 2

Herunder opgøres ejendomsavancen ved afståelse af Udlejningsejendom 2. Denne ejendom er anskaffet før 19. maj 1993, hvilket giver mulighed for at anvende reglerne om særlige indgangsværdier.

Opgørelse af alternative anskaffelsessummer

Faktisk pristalsreguleret anskaffelsessum:	
Faktisk anskaffelsessum	2.000.000,00
+ Købsomkostninger	50.000,00
	2.050.000,00
Pristalsregulering 7,7%	157.850,00
Pristalsreguleret anskaffelsessum	2.157.850,00
10 % - reglen:	
Ejendomsværdi 1993	1.600.000,00
10%	160.000,00
10 % - reguleret anskaffelsessum	1.760.000,00
Halvdelsreglen:	
Ejendomsværdi 1993	1.600.000,00
+ 10%	160.000,00
+ 50 % af stigningen til 1996- vurderingen	570.000,00
Halvdelsreguleret anskaffelsessum	2.330.000,00
Opgørelse af fortjeneste/tab	
Afståelsessum, kontant	3.000.000,00
- Salgsomkostninger	-140.000,00
Reguleret afståelsessum	2.860.000,00

⁷⁹ Forbedringerne udgør kr. 20.000,00 i beregningen idet, det kun er forbedringer der overstiger kr. 10.000,00 i det enkelte ejerår, som medtages. Derfor vil forbedringerne på kr. 5.000,000 kr. ikke kunne medregnes, ligesom det kun er en del (>10.000) af forbedringerne på kr. 30.000,00 der kan medregnes.

Anskaffelsessum, halvdelsreglen	2.330.000,00
Købsomkostninger (tillægges ikke)	-
Samlet anskaffelsessum	2.330.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår	300.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	20.000,00
Reguleret anskaffelsessum	2.650.000,00
 Gevinst	 210.000,00

Figur 5-15: Beregning af ejendomsavance

Den første indgangsværdi er den faktiske anskaffelsessum, som pristalsreguleres efter lovens regler. Idet ejendommen er anskaffet i år 1990, reguleres den kontante anskaffelsessummen inklusive købsomkostninger med 7,7%. Det giver derfor en reguleret anskaffelsessum på 2.157.850 kr.

Den anden metode, 10 % reglen, opgøres anskaffelsessummen efter den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. januar 1993 tillagt 10%. På dette tidspunkt var vurderingen 1.600.000 kr., hvilket udgør 1.760.000 kr., når de tillagte 10 % medregnes.

Den tredje mulighed er en reguleret anskaffelsessum, som beregnes efter halvdelsreglen. Her anvendes den offentlige vurdering fra henholdsvis år 1993 og år 1996, og udregnes som værdien af den offentlige ejendomsvurdering 1993 + 10 %, tillagt halvdelen af forskellen mellem den offentlige ejendomsvurdering fra 1996 og 1993 + 10 %.

Hvis der forelå en konkret vurdering udarbejdet af en ejendomsmægler tilbage i 1993, ville det være muligt at anvende denne værdi som anskaffelsessum. Det anses der dog ikke for at gøre i dette tilfælde, hvorfor anskaffelsessummen bestemmes ud fra den højeste af de øvrige nævnte indgangsværdier ovenfor, herunder halvdelsregelens værdi på 2.330.000 kr.

Afståelsessummen opgøres på samme måde, som Udlejningsejendom 1 og udgør efter salgsomkostninger 2.860.000 kr. Udlejningsejendom vil derved opnå en fortjeneste på 210.000 kr. Dette betyder, at tabet fra Udlejningsejendom 1, kan fratrækkes i gevinsten fra Udlejningsejendom 2, hvorfor den samlede skattebetaling vil reduceres til:

Ejendom:	Beskatningsgrundlag
Udlejningsejendom 2	210.000,00
Udlejningsejendom 1	-370.000,00
Tab til fradrag i anden gevinst fra fast ejendom	-160.000,00

Figur 5-16: Beregning af samlet beskatningsgrundlag

Derved har Bents Tømrerfirma ApS stadig et tab efter salget af begge udlejningsejendomme, som selskabet kan bruge i senere indkomstår, evt. i forbindelse med afståelse af produktionsbygningen.

5.5 Scenarie 5 – Afståelse af den afskrivningsberettigede produktionsbygningen.

Bents fremtidige ønske om at gå ned i tid inden pensionsalderen, vil også have indflydelse på arbejdstiden i tømrerfirmaet. Bent mener, at det mindre arbejdsomfang kan klares fra det nye sommerhus' store garage, hvorfor han derfor ikke for brug for produktionsbygningen længere.

Bents Tømrerfirma ApS har for flere år tilbage anvendt reglerne om genanbringelse, da en fortjeneste fra en tidligere ejet produktionsbygning blev genanbragt i denne større nuværende produktionsbygning. Ejendommen forventes at have en salgspris på 3.000.000 kr., og blev i år 2000 købt for 2.000.000 kr. Hertil har der været købsomkostninger på 50.000 kr., og forventede salgsomkostninger på 100.000 kr. Bent havde desuden istandsat ejendommen for 300.000 kr. i forbindelse med købet, for at tilpasse bygningen til tømrerfirmaets behov. Den tidligere produktionsbygning blev solgt med en fortjeneste på 500.000 kr., hvoraf hele beløbet blev genanbragt i den nuværende produktionsbygning.

Genanbringelsen vil have betydning for beregningen af anskaffelsessummen, når ejendomsavancen skal opgøres. De afskrivninger, der har været i tilknytning på den tidligere produktionsbygning kan ikke genanbringes, hvorfor der kun skal tages højde for selve ejendomsavancen ved opgørelse. Herved beregnes den anskaffelsessum, som skal anvendes i EBL-opgørelsen.

Kontantomregnet anskaffelsessum på nuværende produktionsejendom	2.000.000,00
Genanbragt ejendomsavance	- 500.000,00
Skattemæssig anskaffelsessum for nuværende produktionsejendom	1.500.000,00

Figur 5-17: Kontantomregning af anskaffelsessum på produktionsbygning

For at opgøre avancen på produktionsejendommen, skal der først foretages en opgørelse af afskrivninger efter AL § 21, hvor afskrivningsgrundlaget udgør følgende:

	Anskaffelsessum	Samlede afskrivninger	Nedskrevet værdi
Produktionsbygning	1.500.000,00	1.320.000,00	180.000,00
Forbedringer	300.000,00	264.000,00	36.000,00
Grund	500.000,00		500.000,00
	2.300.000,00	1.584.000,00	716.000,00

Figur 5-18: Beregning af nedskrevet værdi

I perioden er der samlet set foretaget afskrivninger på i alt 1.584.000,00 kr., hvilket medfører at produktionsbygningen er nedskrevet til 180.000,00 kr. og forbedringen til 36.000,00 kr. Der afskrives ikke på grunden, hvorfor den nedskrevne værdi udgør det samme som grundens anskaffelsessum.

Dermed kan der ske en opgørelse af afskrivninger på ejendommen.

Salgssum for produktionsbygning inkl. forbedringer	2.200.000,00 ⁸⁰
Anskaffelsessum	1.800.000,00
Foretagne afskrivninger	1.584.000,00
Nedskrevet værdi	216.000,00 -216.000,00
Avance	1.984.000,00
Til beskatning som genvundne afskrivninger	1.584.000,00

Figur 5-19: Opgørelse af afskrivninger

Som det fremgår af opgørelsen, vil avancen ved salget af bygningen være 1.984.000 kr. Beskatningen af genvundne afskrivninger begrænses dog til beløbet for foretagne afskrivninger, derfor skal Bents Tømrerfirma ApS beskattes af genvundne afskrivninger på i alt 1.584.000 kr.

Herefter opgøres ejendomsavanceopgørelsen jf. EBL.

Opgørelse af fortjeneste/tab	
Afståelsessum, kontant	3.000.000,00
Salgsomkostninger	-100.000,00
Reguleret afståelsessum	2.900.000,00
Anskaffelsessum efter nedsættelse jf. ovenfor	1.500.000,00
Købsomkostninger	50.000,00
Samlet anskaffelsessum	1.550.000,00
Ejertidstillæg, 10.000 kr. pr. ejerår (2000-2020)	200.000,00
Forbedringsudgifter over 10.000 kr. pr. år.	290.000,00
Reguleret anskaffelsessum	2.040.000,00
Gevinst	860.000,00

Figur 5-20: Opgørelse af ejendomsavance

Ved opgørelsen af den regulerede anskaffelsessum fratrækkes omkostninger i forbindelse med salget på i alt 100.000 kr., og derved udgør summen 2.900.000 kr. Ved opgørelsen af den regulerede anskaffelsessum skal der tages højde for den nedsættelse, der har været i forbindelse med genanbringelse af avance fra en tidligere produktionsbygning. Derved udgør anskaffelsessum 1.500.000 kr., som må fratrækkes købsomkostninger på i alt 50.000 kr., hvorved der fås en reguleret anskaffelsessum på 1.550.000 kr. I denne sum kan fradrages et tillæg for henholdsvis ejertiden og et tillæg for forbedringer, og derved fås en samlet reguleret anskaffelsessum på 2.400.000 kr. Herefter kan avancen opgøres til den regulerede afståelsessum fratrukket den reguleret anskaffelsessum, til i alt 860.000 kr.

⁸⁰ Salgssum på grunden er 800.000 kr., og salgssum på bygning inkl. forbedringer er 2.200.000 kr. Salgssum i alt 3.000.000 kr.

Herunder er de skattemæssige konsekvenser af salget opstillet.

Ejendomsavance	860.000,00
Genvundne afskrivninger	1.584.000,00
Beskatningsgrundlag i alt	2.444.000,00
Selskabsskat heraf, 22%	537.680,00

Figur 5-21: Beregning af beskatningsgrundlag samt den samlede skat

Ved afståelse af produktionsbygningen vil der både være genvundne afskrivninger samt ejendomsavance, som skal beskattes. Det samlede beskatningsgrundlag udgør 2.444.000 kr., og vil medføre en skat på 537.680 kr.

Bents Tømrerfirma ApS har dog mulighed at modregne gevinst i tab efter ejendomsavancebeskatningsloven, hvilket giver selskabet mulighed for at fratrække tabet ved salget af Udlejningsejendom 1 i de øvrige gevinster. Derfor vil de samlede skattemæssige konsekvenser ved afståelse af alle ejendomme i Bents Tømrerfirma ApS se således ud.

Bents Tømrerfirma ApS	EBL	AL
Udlejningsejendom 1	-370.000,00	0,00
Udlejningsejendom 2	210.000,00	0,00
Produktionsbygning	860.000,00	1.584.000,00
Beskatningsgrundlag i alt	700.000,00	1.584.000,00
Selskabsskat heraf 22%	154.000,00	348.480,00

Figur 5-22: Oversigt over skat vedr. ejendomme i Bents Tømrerfirma ApS

Bent vil herved have opbrugt det kildeartsbestemte tab efter EBL, hvilket resulterer i at selskabet samlet set skal beskattes at en ejendomsavance på 154.000 kr. Bent har dog mulighed for at anvende reglerne om genanbringelse igen, men det må i dette tilfælde anses som irrelevant, da Bent vil nedtrappe selskabets aktiviteter med henblik på en afvikling af virksomheden på et senere tidspunkt. Derudover vil anvendelse af reglerne medføre en skatteudskydelse og ikke en skattefritagelse, hvorfor det på den baggrund heller ikke synes relevant. I relation til beskatning af de genvundne afskrivninger, er det ikke muligt at anvende nogle regler om udskydelse, medmindre der er tale om succession ved omdannelse efter en omstrukturingsmodel, der er båret af successionsprincippet. Herved vil det modtagende selskab indtræde i den skattemæssige stilling, som om det var denne, der havde foretaget de allerede foretagne afskrivninger.

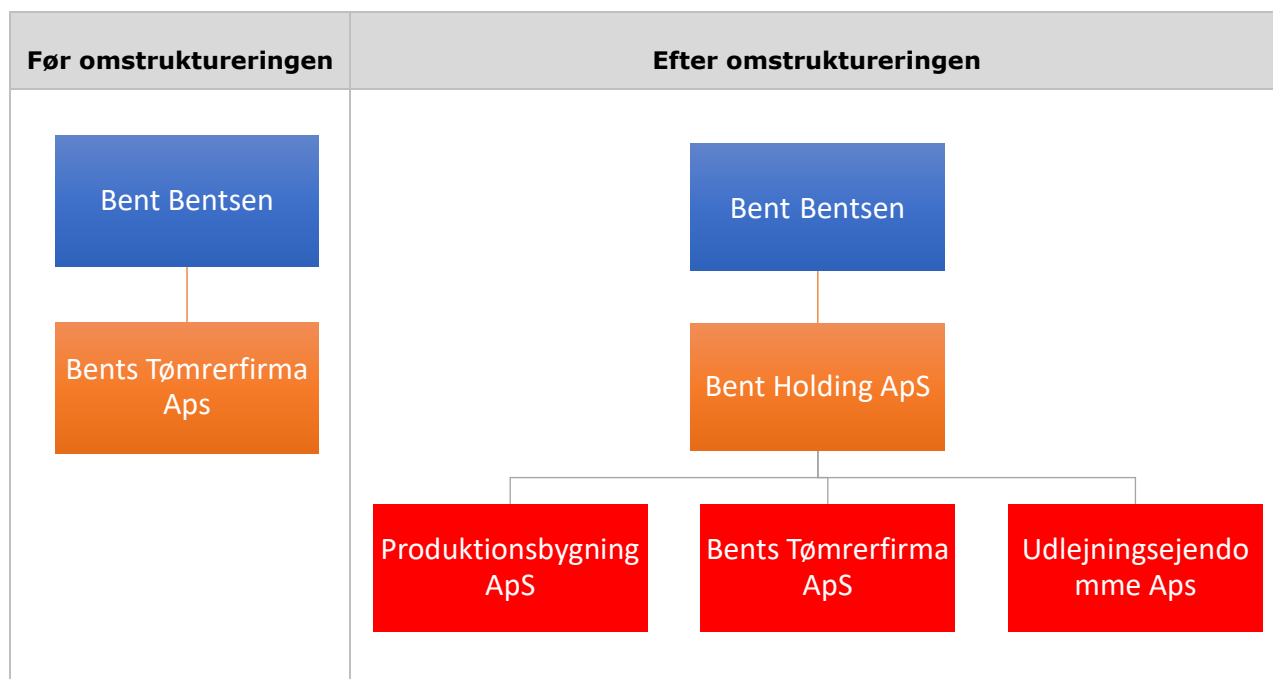
5.6 Scenarie 6 - Omstrukturering af Bents Tømrerfirma ApS med henblik på salg af ejendomsselskaber

Som alternativ til afståelse af udlejningsejendommene samt produktionsejendommen gennem et egentligt salg, er det muligt gennem skattefrie omstrukturingsmodeller at adskille disse ejendomme, så de står alene i et hver sit ejendomsselskab. Herved åbner selskabsstrukturen op for muligheden for at afstå selskabet skattefrit, da der gennem skattefri omstrukturering kan opbygges en koncernstruktur, der gør det muligt at frasælge ejendomsselskabet skattefrit efter ABL § 9. I forbindelse med omstruktureringen, vil det være relevant af flere årsager at oprette et holdingselskab, der forbinder virksomhedens aktiviteter. Dels

kan udbytte skattefrit overføres til holdingselskabet, således dette selskab med tiden kan anvendes som en slags pensionsopsparing, hvor Bent først beskattes, når han hæver pengene herfra. Derudover vil det være nyttigt at adskille de forskellige aktiviteter, som Bent på nuværende tidspunkt har i sit tømrerfirma, således virksomhederne bliver salgsmodnet samt mindre risikobetonede.

Bent gør sig derfor nogle overvejelser om, hvorvidt det giver mening at gå videre med ideen om at foretage omstrukturering af virksomheden med henblik på et skattefrit salg, da der jo skal tages højde for kravet om 3 års ejertid, inden et sådan salg kan ske. Kravet skyldes at omstruktureringen skal ske uden tilladelse fra SKAT.

Et forslag til en selskabsstruktur er således:



Figur 5-23: Plan for selskabsstruktur

Plan for overgangen til ny selskabsstruktur og frasalg af produktionsejendom

For at etablere den nye selskabsstruktur, skal det overvejes, hvilken type af omstruktureringsmodeller der vil være relevante. Udgangspunktet er, at omstruktureringen skal ske skattefrit. I forbindelse med anvendelse af reglerne om omstrukturering, herunder ABL § 36, stk. 6 samt FUSL § 15 a, stk. 2, 2 pkt., skal virksomheden værdiansættes til handelsværdi. Anparterne opgøres derfor som værdien af de enkelte aktivposter inklusive goodwill i Bents Tømrerfirma ApS fratrucket gældsposterne. Da værdiansættelsen af de enkelte aktiver i Bents Tømrerfirma skal ske til handelsværdi, vil det i nogle tilfælde kræve, at den regnskabsmæssige værdi bliver korrigeret, således værdien afspejler handelsværdien. Som konsekvens af skattefriheden vil der ligeledes skulle korrigeres for udskudt skat. Den udskudte skat beregnes af den skattepligtige avance med 22 % (2020 – niveau). For så vidt angår produktionsejendommen skal der tages højde

for genvundne afskrivninger samt ejendomsavancen. For udlejningsejendommene udgør den skattepligtige avance således kun ejendomsavancen, da der ikke er afskrevet på ejendommene.⁸¹

Det betyder for Bents Tømrerfirma ApS, at aktiverne skal korrigeres jf. herunder:

- Den regnskabsmæssige post for ejendommene værdiansættes til handelsværdien som anvendt i scenarie 4 og 5, for udlejningsejendommene og produktionsbygningen.⁸²
- Den regnskabsmæssige post for driftsmidler samt varelager korrigeres således ansættelsen svarer til markedsværdien.
- Ligeledes korrigeres goodwill (oparbejdet).
- Udskudt skat medregnes og korrigeres ligeledes efter reguleringerne foretaget på ejendommene mv.

Balancen for Bents Tømrerfirma ApS ser således ud:

	Skattemæssig	Regnskab	Regulering	Handelsværdi
Aktiver				
Goodwill	-	-	1.000.000,00	1.000.000,00
Produktionsejendom	716.000,00 ⁸³	2.000.000,00	1.000.000,00	3.000.000,00
Udlejningsejendom 1	2.000.000,00 ⁸⁴	2.000.000,00	-	2.000.000,00
Udlejningsejendom 2	2.000.000,00	2.000.000,00	1.000.000,00	3.000.000,00
Driftsmidler	200.000,00	200.000,00	100.000,00	300.000,00
Varelager	150.000,00	150.000,00	200.000,00	350.000,00
Likvide beholdninger	980.000,00	980.000,00		980.000,00
Aktiver i alt	6.046.000,00	7.330.000,00	3.300.000,00	10.630.000,00
Passiver				
Anpartskapital	50.000,00	50.000,00		50.000,00
Overskud/overkurs		2.192.520,00		4.986.520,00
Egenkapital i alt	1.241.000,00	2.242.520,00	2.794.000,00	5.036.520,00

⁸¹ Se evt. Scenarie 4 og 5 for beregning af den skattemæssige værdi for udlejningsejendommene og produktionsbygningen.

⁸² Handelsværdien anvendes, da denne er kendt. Hvis handelsværdien ikke var kendt, ville værdiansættelsen ske til den offentlige vurdering tillagt forbedringsudgifter.

⁸³ Den skattemæssige værdi af produktionsejendommen er fastsat til kr. 716.000 svarende til den nedskrevne værdi tillagt grundværdien ved erhvervelsen.

⁸⁴ Udlejningsejendommene er benyttet til boligudlejningen og er derfor ikke afskrivningsberettiget, hvorfor den skattemæssige værdi af disse ejendomme svarer til anskaffelsessummen.

Udskudt skat		282.480,00 ⁸⁵	506.000,00	788.480,00 ⁸⁶
Prioritetsgæld	4.000.000,00 ⁸⁷	4.000.000,00		4.000.000,00
Løseøregæld	375.000,00	375.000,00		375.000,00
Bankgæld	430.000,00 ⁸⁸	430.000,00		430.000,00
Gæld i alt	4.805.000,00	4.805.000,00	-	4.805.000,00
Passiver i alt	6.046.000,00	7.330.000,00	3.300.000,00	10.630.000,00

Figur 5-24: Balanceopgørelse af Bents Tømrerfirma ApS

Anparternes handelsværdi udgør derfor (10.630.000,00 – 788.480,00 – 4.805.000,00) kr. 5.036.520,00, svarende til aktiver minus udskudt skat og gæld. Som konsekvens af skattefritagelsen og opskrivning til handelsværdi, vil reguleringen af udskudt skat direkte påvirke værdiansættelsen af anparternes handelsværdi. Med andre ord vil skattefriheden ved omstruktureringen medføre at skatten på avancerne på ejendommene samt andre aktiver i øvrigt, blot vil resultere i en udskydelse. Beskatningen vil som udgangspunkt finde sted, når anparter frasælges i form af en lavere prisansættelse, da der er taget højde for den udskudte skat.

1. Oprettelse af holdingselskab

For at etablere et holdingselskab vil Bent kunne benytte sig af reglerne om skattefri aktieombytning samt reglerne om tilførsel af aktiver. Det synes ikke aktuelt at anvende reglerne om tilførsel af aktiver, da denne model anvendes ved datterstiftelse, hvorfor aktieombytning synes mere relevant ved etablering af et holdingselskab. Den væsentligste forskel på disse måder at etablere en holdingstruktur er placeringen af forpligtigelser fra tidligere år. Ved at anvende tilførsel af aktiver placeres forpligtigelserne, herunder garantforpligtigelser og evt. erstatningssager, i holdingselskabet, mens disse forpligtigelser ved aktieombytningen ender i det nye datterselskab, hvilket i dette tilfælde anbefales. Derudover er der i forhold til vederlaget også mulighed for, at der ved aktieombytning kan indgå et kontant vederlag, hvilket ikke er muligt ved tilførsel af aktier.

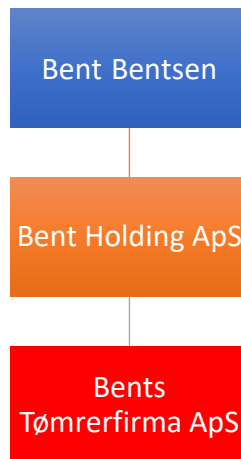
Ved anvendelse af reglerne om skattefri aktieombytning uden tilladelse modtager Bent anparter i holdingselskabet mod at holdingselskabet modtager anparter i Bents Tømrerfirma ApS. Selskabsstrukturen vil herefter se således ud:

⁸⁵ Udskudt skat er beregnet som 22 % af forskellen mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige værdi på produktionsbygningen. Se bilag 0 for oversigt over udskudt skat.

⁸⁶ Se bilag 0 om udskudt skat.

⁸⁷ Prioritetsgælden fordeler sig med kr. 1.093.600,00 på produktionsejendommen, kr. 1.000.000,00 på Udlejningsejendom 1 og kr. 1.906.400,00 på Udlejningsejendom 2.

⁸⁸ Bankgælden vedrører en kassekredit der er tilknyttet tømrer aktiviteterne.



Hvis det fulde vederlag består af aktier i et nystiftet holdingselskab i forbindelse med aktieombytningen, vil holdingselskabets åbningsbalance se således ud:

Holdingselskabets åbningsbalance ved aktieombytningen

Aktiver	
Datterselskab	5.036.520,00
i alt	5.036.520,00
Passiver	
Bunden anpartskapital	40.000,00
Indbetalt overkurs	4.996.520,00
Egenkapital i alt	5.036.520,00
I alt	5.036.520,00

Figur 5-25: Åbningsbalance for holdingselskab

Bent overfører derved den oprindelige anskaffelsessum, -tidspunkt og hensigt til anparterne i holdingselskabet. Holdingselskabets anskaffelsessum for anparterne i Bents Tømrerfirma ApS vil svare til handelsværdien på indskudstidspunktet, dvs. 5.036.520,00 kr.

2. Udskillelse af aktiviteter i Bents Tømrerfirma ApS.

For at udskille ejendommene, kan Bent anvende muligheden for skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse eller skattefri spaltning uden tilladelse. I denne situation vil det være en fordel for Bent at anvende reglerne om spaltning, idet vederlaget (anparterne) tilkommer holdingselskabet modsat tilførsel af aktiver, hvor vederlaget tilkommer Bents Tømrerfirma ApS. Derved vil det ikke være optimalt at anvende reglerne om tilførsel af aktiver, da det skaber en lodret selskabsstruktur, modsat spaltning, hvor holdingselskabet vil være kapitalejerne af selskabet. Derudover vil fordelene ved spaltning også ligge i, at der ikke skal ske accept fra kreditorerne, hvilket er tilfældet, når omstrukturering sker gennem tilførsel af aktiver.

Til at etablere den ønskede selskabsstruktur anvendes reglerne om spaltning, således produktionsejendommen, udlejningsejendommene og tømrerfirmaet adskilles i hvert deres selskab. Dog skal Bent være opmærksom på de værnsregler, som skal forhindre, at spaltningen vil ske med henblik skatteundgåelse. Det drejer sig for Bents vedkommende om holdingkravet på 3 år, hvor han ikke må afstå kapitalandelene. Konsekvensen af et salg før opfyldelse af holdingkravet vil være, at omstruktureringen foretages skattepligtig.

Ved valget af hvilken spaltningsform selskabet skal anvende, skal der tages højde for en række fordele og ulemper ved henholdsvis ophørsspaltning samt grenspaltning.

Grenspaltning: Bents Tømrerfirma ApS bevares mens dele af selskabet overdrages til to nye selskaber herunder Produktionsbygning ApS samt Udlejningsejendomme ApS.

- Uudnyttet underskud og tab kan forsat anvendes i det indskydende selskab.
- Grenkrav, hvor ejendommen skal kunne fungere for egne midler og ikke give en negativ egenkapital efter spaltning. Grenkravet stiller således også krav til fordelingen af aktiver og passiver i det omfang, at den udspaltede aktivitet skal indeholde alle aktiver og passiver tilknyttet den pågældende virksomhed.

Ophørsspaltning: Bents Tømrerfirma ApS ophører, og samtlige aktiver og passiver fordeles ud til de nystiftede selskaber, herunder Produktionsbygning ApS, Bents Tømrerfirma ApS samt Udlejningsejendomme ApS.

- Underskud fortabes, hvis selskabet ikke indgår i sambeskatning. Dette er dog ikke tilfældet, da der sker tvungen sambeskatning efter de danske regler. Dog gælder dette kun for almindelige skattemæssige underskud, hvorfor tab efter f.eks. ejendomsavancebeskatningsloven vil gå tabt.

Som konsekvens af at spaltningen foretages uden tilladelse fra SKAT, skal spaltningen opfylde balancekravet. Kravet om forholdet mellem aktiver og forpligtigelser kombineret med grenkravet kan besværliggøre at gennemføre en grenspaltning, men da en ejendom i sig selv udgør en virksomhed, og formålet med spaltningen er at få udspaltet til ejendomsselskaber, vil denne problemstilling ikke få en afgørende betydning for valget af spaltningsform.

I relation til anvendelse af underskud til fremførsel, vil konsekvensen af ophørsspaltning være, at de kildeartsbegrænsede underskud vil gå tabt⁸⁹. Derfor vil der ved valget af spaltningsform skulle tages højde for, om der på spaltningstidspunktet foreligger uudnyttede kildeartsbegrænsede tab. Dog må det antages, at der ikke foreligger fremførbare underskud på nuværende tidspunkt. På baggrund heraf, vil valget af hvilken spaltningsform, der vælges, ikke have nogen aktuel betydning for Bents selskaber.

⁸⁹ Det gælder i øvrigt også for almindelige tab, som er opstået før evt. sambeskatning. Men det vil i dette tilfælde ikke have nogen betydning.

Hvis Udlejningsejendom 1 afstås efter EBL inden spaltningen er foretaget, vil tabet i relation hertil ikke kunne anvendes ved ophørsspaltning. I dette tilfælde, vil grenspaltning være at foretrække, således det kildeartsbegrænsede tab kan udnyttes til modregning i andre fortjenester efter EBL. Samtidig skal man være opmærksom på, at tabet ikke kan anvendes til modregning i de udspaltede aktiviteter, hvorfor modregningen ikke kan ske, hvis Udlejningsejendom 2 og Produktionsbygning 1 senere afstås efter reglerne i EBL og grenspaltningen er foretaget. Tabet vil derfor kun være mulig at modregne, hvis der på et senere tidspunkt afstås en ejendom med fortjeneste i det fortsættende selskab, Bents Tømrerfirma ApS. Også af denne årsag vil valget af hvilken spaltningsform, der skal anvendes, som udgangspunkt ikke have betydning i forhold til problematikken med udnyttelse af underskud.

Ud fra ovenstående fordele og ulemper vil der ikke være en spaltningsform, der i overvejende grad anbefales frem for en anden. Der vil i det videre forløb vælges anvendelse af reglerne om ophørsspaltning. Som følge af at spaltningen foretages uden tilladelse, er det nødvendigt at sikre, at forholdet mellem aktiver og forpligtigelser (gæld + hensatte forpligtigelser) i alle de modtagende selskaber svarer til samme forhold i Bents Tømrerfirma ApS inden omstruktureringen. Dette forhold mellem aktiver og forpligtigelser vil næppe svare til forholdet, der vil være, når ejendommene bliver udskilt. Derfor skal der foretages en fordeling af likviderne i selskabet. Spaltningensbalancen er vist herunder:

	Før spaltning Bents Tømrer- firma ApS	Efter spaltning Produktionsbyg- ning ApS	Bents Tømrer- firma ApS	Udlejningsejen- domme ApS
Aktiver				
Goodwill	1.000.000,00		1.000.000,00	
Produktionsejendom	3.000.000,00	3.000.000,00		
Udlejningsejendom 1	2.000.000,00			2.000.000,00
Udlejningsejendom 2	3.000.000,00			3.000.000,00
Driftsmidler	300.000,00		300.000,00	
Varelager	350.000,00		350.000,00	
Likvide beholdninger	980.000,00	100.000,00	423.500,00	456.500,00
Aktiver i alt	10.630.000,00	3.100.000,00	2.073.500,00	5.456.500,00
Passiver				
Anpartskapital	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Overskud/overkurs	4.986.520,00		4.986.520,00	
Egenkapital i alt	5.036.520,00	50.000,00	5.036.520,00	50.000,00
Udskudt skat	788.480,00	537.680,00	286.000,00	- 35.200,00
Prioritetsgæld	4.000.000,00	1.093.600,00		2.906.400,00
Løsoregæld	375.000,00		375.000,00	
Bankgæld	430.000,00		430.000,00	
Gæld i alt	4.805.000,00	1.093.600,00	805.000,00	2.906.400,00
Passiver i alt	10.630.000,00	1.681.280,00	6.127.520,00	2.921.200,00
		-		
Forhold mellem aktiver og forpligtigelser	52,62%	52,62%	52,62%	52,62%

Figur 5-26: Åbningsbalance for udspaltede selskaber

Af ovenstående fremgår det, at forholdet mellem aktiver og forpligtigelser i de modtagende selskaber svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtigelser i det indskydende selskab, som ved hjælp af fordeling af likviditeten er blevet opfyldt.

Værdien af anparterne vil efter spaltningen udgøre følgende:

	Produktionsejendom ApS	Bents Tømrerfirma ApS	Udlejningsejendomme ApS
Anparternes handelsværdi	1.468.720,00	982.500,00	2.585.300,00

Figur 5-27: Opgørelse af anpartens handelsværdi

3. Frasalg af selskaber

Efter etableringen af holdingstrukturen samt udspaltningen af ejendomsselskaberne, er der skabt en selskabsstruktur, som gør det muligt at afstå ejendommene, uden aktiviteterne i tømrerfirmaet i øvrigt bliver påvirket.⁹⁰

Selvom et salg af selskaberne som udgangspunkt er skattepligtigt efter ABL § 1, vil der, når der er tale om, at sælgeren er et selskab, være mulighed for at opfylde betingelserne om at foretage salget skattefrit. Bents Holdingselskab ApS kan efter opfyldelse af holdingkravet på 3 år sælge selskaberne skattefrit efter ABL § 9. Det betyder, at avancerne på aktiverne vil være skattefrie, men der skal dog tages højde for, at den tidligere beregnede udskudte skat, som er en følge af skattefriheden ved omstruktureringen, er direkte forbundet med anparternes handelsværdi. Den tilsvarende lavere handelsværdi på anparterne er derfor et udtryk for betalingen for den skattefri afståelse.

5.7 Sammenligning af afståelsesmetoder

Bents ønske om at afvikle sine ejendomme i løbet af den nærmeste årrække, kan med den rette rådgivning optimere afståelsen ud fra et skattemæssigt perspektiv ved anvendelse af alternative afståelsesmetoder. De alternative metoder til afståelse, kan ikke anvendes alene ud fra at opnå en skattebesparelse, men skal også ses i sammenhæng med de øvrige omstændigheder.

Herunder er en oversigt over de umiddelbare skattemæssige konsekvenser for Bent ved afståelse af ejendomme direkte efter EBL sammenholdt med de alternative afståelsesmetoder.

⁹⁰ Som konsekvens af omstruktureringen er der sket en opskrivning til handelsværdi af aktiverne i Bents Tømrerfirma ApS. Det har medført at der er opstået en udskudt skat på eks. driftsmidlerne samt varelageret.

	Direkte afståelse efter EBL	Alternativ afståelsesmetode
Landbrugsejendom	221.588,30 ⁹¹	-
Sommerhus	217.770,00	59.780,00
Forældrekøbslejlighed	497.200,00	61.915,00
Samlet skat	936.558,30	343.283,30

Figur 5-28: Oversigt over den samlede skat ved afståelse af ejendomme i personligt regi

Bent vil med henblik på afståelse af sine ejendomme i personligt regi kunne opnå en skattebesparelse på 593.275,00 kr. (936.558,30 – 343.283,30), hvis han i forbindelse med salget anvender muligheden for at afstå ejendommene på alternativ vis.

For landbrugsejendommen er der i denne case ikke anbefalet en alternativ afståelsesmetode, dog er det muligt at indskyde ejendommen i et selskab og derefter afstå ejendommen skattefrit efter ABL § 9, som beskrevet for de øvrige ejendomme jf. scenarie 6. Grundet beskattningen af fri bolig samt manglede mulighed for opfyldelse af fritagelsesregelen for stuehuset jf. EBL § 9, anses metoden ikke som relevant.

I tilknytning til sommerhuset, vil konsekvensen af, at denne ikke opfylder kravene om skattefritagelse jf. EBL § 9 stk. 2, være at salget bliver skattepligtigt, og derved vil der skulle betales en skat på 217.770,00 kr. ved salget. Som alternativ hertil, er det muligt at foretage udstykning af grunden, med det formål, at gøre boligdelen skattefri, således salget af det ubebyggede areal kun beskattes. Ved at udstykke grunden opnås en skattebesparelse, og der skal derfor kun betales en skat på 59.780,00 kr.

Idet Anne ønsker at fraflytte forældrekøbslejligheden, er det Bents ønske at sælge lejligheden. Et sådan salg vil medføre en skat på 497.200,00 kr., idet der tages højde for at Bent fortsat anvender virksomhedsordningen indtil salget. En alternativ afståelsesmulighed er at sælge lejligheden til Anne, og udnytte at hun kan erhverve lejligheden til 15 % under den offentlige ejendomsvurdering. Ved at anvende denne metode, og samtidig udtræde af virksomhedsordningen inden salget, vil Bent kunne nøjes med at betale en skat på 61.915,00 kr.

For afviklingen af ejendommene i selskabet, vil Bents Tømrerfirma skulle betale skat af en evt. fortjeneste. Samtidig giver det selskabet mulighed for at udnytte underskuddet fra Udlejningsejendom 1, således det samlede beskatningsgrundlag udgør 502.480,00 kr.⁹², når der således også er taget højde for de genvundne afskrivninger på produktionsbygningen.

For at undgå beskattningen ved afståelse af udlejningsejendommene og produktionsbygningen, kan ejendommene i Bents Tømrerfirma ApS overdrages i selskabsform. Ved at anvende reglerne for skattefri aktieombytning samt skattefri spaltning, kan selskabet få mulighed for at afstå selskaberne skattefrit jf. ABL § 9. Konsekvenserne herved er dog, at kapitalandelenes handelsværdi reguleres for den udskudte skat, som

⁹¹ Indeholder også genvundne afskrivninger.

⁹² Heraf kan 154.000,00 kr. henføres til EBL opgørelser, og 348.480,00 kr. til genvundne afskrivninger.

følger af den skattefri omstrukturering herunder blandt andet den udskudte skat relateret til ejendommene. Det betyder derfor, at køberen af selskaberne overtager forpligtelserne tilknyttet de faste ejendomme, og samtidig kompenseres ved af overtage kapitalandelene til en nedsat pris.

Foruden det skatteretlige aspekt ved valget af, om ejendommene i firmaet, skal afstås som en traditionel ejendomshandel eller ved handel af et ejendomsselskab, vil der være tilknyttet yderligere overvejelser. For det første, er det vigtigt, at Bent gør sig tanker om hvorvidt afviklingen skal ske i den nærmeste fremtid eller om det er muligt at vente tre år inden afståelsen kan ske. Derudover skal der ved sammenligningen af afståelsesmetoderne tages højde for yderligere omkostninger, herunder evt. tinglysningsafgift. Og sidst men ikke mindst, vil det ved afståelse gennem en selskabshandel kræve, at Bent tilkøber sig til rådgivning, som kan hjælpe med det at skabe et overblik samt løse det praktiske arbejde vedr. omstruktureringen og salget i selskabsform. Denne løsning, handel med ejendomsselskaber, er ikke en simpel metode, men der kan dog være penge at spare.

6 Konklusion

Denne afhandling omhandler beskatning ved afståelse af fast ejendom. Formålet med afhandlingen har været at opnå en særlig dybdegående viden og forståelse for de skatteretlige aspekter forbundet med afståelse af fast ejendom. Denne viden er opnået ved undersøgelse af regelsættene, som er tilknyttet fast ejendom herunder statsskatteloven samt ejendomsavancebeskatningsloven. Derudover har afhandlingen fokuseret på at undersøge muligheden for at afstå ejendomme gennem anvendelse af reglerne om skattefri omstrukturering efterfulgt af en skattefri afståelse efter ABL § 9. Med baggrund i den præsenterede problemformulering er afhandlingen udarbejdet.

Der foretages en redegørelse og analyse af reglerne for beskatning ved afståelse af fast ejendom, herunder muligheder for at afstå fast ejendom via. omstrukturingsmodeller efterfulgt af et skattefrit salg af aktie eller anparter.

I afhandlingen er hovedreglerne for beskatning af fast ejendom blevet forklaret og analyseret. Af EBL fremgår det, at hovedreglen er, at alt afståelse behandles efter denne lov, men undtagelsesvist vil salg af næringsdrivende ejendomme skulle beskattes efter de almindelige regler i statsskatteloven. Til næringsbegrebet er tilknyttet nogle vurderingsmomenter, som afgør om beskatningen skal ske efter hovedreglen i EBL eller efter statsskatteloven. Momenterne omfatter f.eks. antallet af handler og regelmæssigheden, omfanget og systematikken, skatteydere uddannelse samt tilknytning til branche mv. Vurderingen sker ved en helhedsbedømmelse.

De to regelsæt som regulerer afståelse af fast ejendom, behandler afståelsen efter forskellige principper. For statsskatteloven gælder et nettoindkomstprincip, som er kendetegnet ved at udgifterne der er afholdt i tilknytning til den faste ejendom fradrages i fortjenesten, hvorimod der efter reglerne i EBL skal ske en opgørelse efter nogle specifikke opgørelsesmetoder. Det betyder i relation til afskrivninger på en afskrivningsberettiget bygning, at de faktisk foretagne afskrivninger skal fratrækkes den nominelle anskaffelsessum, for hvad angår reglerne i SL. Reglerne i EBL indeholder derimod mere komplicerede opgørelsesmetoder for henholdsvis anskaffelsessum og afståelsessummen, hvilket er illustreret i casen i scenarie 1 – 5. Derudover vil der i flere tilfælde kunne ske skattefritagelse eller skatteudskydelse af en evt. ejendomsavance efter reglerne i EBL. Det omfatter blandt andet fritagelsesreglerne i EBL §§ 8 og 9, også kendt som parcelhusreglen, sommerhusreglen samt stuehusreglen. Stuehusreglen er i casen i scenarie 1 anvendt på en landbrugsejendom, hvor der således under opfyldelse af betingelserne for skattefritagelse er opnået skattefrihed på stuehus samt tilhørende grund. Ligeledes er sommerhusreglen afprøvet i casen i scenarie 2, men ejendommen opfylder ikke betingelserne for grundstørrelses i henhold til betingelserne om skattefritagelse. Derudover er det for erhvervsejendomme muligt at anvende reglerne om genanbringelse, således fortjenesten relateret til afståelsen af en erhvervsejendom, kan nedsætte anskaffelsessummen på en ny erhvervsejendom. Dette er illustreret i casen i scenarie 5, hvor der tidligere er genanbragt en fortjeneste i anskaffelsessummen på en produktionsbygning, som ønskes afstået. Hvis ikke ejendommen omfattes af fritagelsesbestemmelserne opgøres avancen som nævnt efter de metoder, som reguleres af EBL. Fortjenesten beregnes som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen, hvortil der gælder særlige regler for regulering af disse summer. For afståelsessummen gælder det, at der skal ske en

kontantomregning, hvorefter det er muligt at fratrække udgifter, som kan relateres til handlen. For beregning af den regulerede anskaffelsessum gælder nogle mere komplicerede regler, herunder regler for beregning af indgangsværdi samt regler for regulering af anskaffelsessum. Først om fremmest er der i relation til beregningen af indgangsværdi forskel på om ejendommen er anskaffet før eller efter 19. maj 1993. Hvis ejendommen er anskaffet efter dette tidspunkt, skal anskaffelsessummen kontantomregnes samt tillægges udgifter, som er tilknyttet til købet af ejendommen, ligesom der er blevet illustreret i casen vedr. Udlejningsejendom 1. Hvis ejendommen derimod er anskaffet tidligere end 19. maj 1993, ligesom det er gældende for Udlejningsejendom 2 i casen, vil der være mulighed for at vælge indgangsværdi beregnet efter nogle forskellige metoder herunder 10%-reglen, halvdelsreglen, pristalsregulering samt en evt. ejendoms-vurdering foretaget i 1993. I casen blev halvdelsreglen anvendt, idet denne indgangsværdi udgjorde den højeste anskaffelsessum. Særligt for landbrugsejendomme er det muligt at anvende reglerne om bundfradrag, ligesom der ved beregningen af ejendomsavance i casen vedrørende landbrugsejendommen i scenarie 1 er anvendt. Når anskaffelsessummen er fastsat, skal der ved ejendomsavanceopgørelsen ske reguleringen af denne værdi. Reguleringen af anskaffelsessummen sker efter reglerne om ejertidstillæg, tillæg for forbedringer og vedligeholdelse samt fradrag for ikke genvundne afskrivninger mv. Også for reguleringen gælder der særlige regler for landbrugsejendomme, da der kan ske reguleringen for tildelte mælkekvoter.

Med hensyn til beskattningen af skatteyderen adskiller de to regelsæt, SL og EBL, sig fra hinanden for hvad angår beskattning af ejendomsavancen samt mulighed for udnyttelse af tab. For fortjeneste opgjort efter SL, skal for en fysisk person medregnes ved indkomstopgørelsen som personlig indkomst, dog som virksomhedsindkomst, hvis ejendommen sælges gennem virksomhedsordningen. For selskaber beskattes fortjenesten i den almindelige skattepligtige indkomst. Når en avance skal beskattes efter reglerne i EBL, vil denne for en fysisk person skulle medregnes i kapitalindkomsten medmindre ejendommen indgår i virksomhedsordningen, hvor avancen således beskattes som virksomhedsindkomst. I casen, i scenarie 3, vedrørende forældrekøbslejligheden, er der foretaget en sammenligning af konsekvenserne for den fysiske person, afhængigt af den valgte beskattningsform. Det ses, at hvis salget sker i virksomhedsordningen, vil der skulle betales en skat på ca. 56,50%, hvor et salg efter ophør af virksomhedsordningen blot skal beskattes med ca. 42,7%, som kapitalindkomst. For hvad angår genvundne afskrivninger, skal fysiske personer beskattes som personlig indkomst eller virksomhedsindkomst. Gældende for selskaber beskattes beskattingsgrundlaget efter begge regelsæt, hhv. EBL og SL, på samme måde, herunder selskabsskat. Anderledes er det dog ved behandlingen af et tab. Hvis der er tale om et tab efter EBL, gælder det uafhængigt af, om skatteyderen er en person eller et selskab, at dette tab er kildeartsbegrænset og udelukkende kan fremføres til modregning i senere års fortjeneste. Personer har dog mulighed for at overføre tabet til en evt. ægtefælle. Hvis et tab er opstået som følge af reglerne i SL, vil tabet blot skulle fratrækkes i den øvrige indkomst for personen eller selskabet.

I afhandlingen er reglerne for skattefri omstrukturering ligeledes behandlet. Ved hjælp af omstruktureringer i et selskab er det muligt at skabe en selskabsstruktur, som muliggør en skattefri afståelse jf. ABL § 9, hvilket også er illustreret i casen i scenarie 6. På den måde er det muligt at undgå at betale en avanceskat ved salget af en ejendom, men af omstruktureringen følger dog nogle betingelser for at foretage denne

skattefrit. Gældende for alle skattefrie omstruktureringer, som sker uden tilladelse fra SKAT, er et krav om at ombyttede aktierne eller anparterne ikke må afstås, før de har været ejet i 3 år. Hvis dette alligevel sker, vil det få betydning for omdannelsen, da denne vil anses som skattepligtig. De fire skattefrie omstrukturingsmodeller, der i afhandlingen er behandlet, omfatter aktieombytning, fusion, tilførsel af aktiver samt spaltning.

I relation til afståelse af ejendomme i selskabsform, hvor ønsket er at etablere en selskabsstruktur, hvor ejendommene kan frasælges separat og skattefrit, vil det i mange tilfælde være hensigtsmæssigt at kombinere omstrukturingsmodellerne med henblik på at oprette et holdingselskab og udspalte ejendommene, ligesom der i casens scenarie 6 er illustreret. Aktieombytning kan som regel ikke stå alene, da denne model ikke kan udskille ejendommene fra den øvrige drift. Modellen gør det muligt at skabe en holdingstruktur, således der kan ske et skattefrit frasalg jf. ABL § 9. Til etablering af en holdingstruktur er det ligeledes muligt at anvende reglerne om tilførsel af aktiver. Reglerne om tilførsel af aktiver kan også anvendes til at udspalte ejendommene til et andet eller flere selskaber, ligesom reglerne om spaltning kan efterleve. Fusion anses ikke som værende en model, der i relation til omstrukturering internt i selskabet, er fordelagtig at anvende, medmindre selskabsstrukturen i forvejen er fordelt på flere datterselskaber, som vil have en fordel i at blive samlet med henblik på et frasalg. Når den ønskede selskabsstruktur er etableret, kan der ske et skattefrit salg af aktierne eller anparterne efter 3 års ejertid.

7 Perspektivering

I takt med at der indføres nye love og regler samt praksis indenfor ejendomsområdet, vil ejendomsavancelovens regler i flere tilfælde skulle tolkes på en ny eller ændret måde. Det betyder, at en afståelse af fast ejendom over tiden kan resultere i et højere eller lavere beskatningsgrundlag, herunder om ejendommen opfylder betingelserne for skattefrihed efter reglerne i EBL §§ 8 og 9. I forbindelse med implementeringen af den nye ejendomsvurderingslov i 2018, blev EBL § 9 ændret således, at ejendomme der på afståelsestidspunktet er vurderet som en landbrugs- eller skovbrugsejendom m.fl., efter denne lov er omfattet af § 9. Hvis der på afståelsestidspunktet ikke foreligger en ny vurderingen, foretages vurderingen af, hvorvidt ejendommen kategoriseres som land- og skovbrugsejendom mv. efter tidligere gældende regler. Af den juridiske vejledning fremgår følgende:

Den tidligere formodningsregel om, at ejendomme med et areal på over 5,5 ha som udgangspunkt vil blive anset som landbrug og vurderes som landbrugsejendomme, videreføres ikke i den nye ejendomsvurderingslov. Det betyder, at kategoriseringen af en ejendom som ejerbolig eller landbrugsejendom alene vil bero på en samlet bedømmelse af ejendommens forhold, herunder om beboelsesmomentet eller landbrugsmomentet vejer tungest.⁹³

Implementeringen af den nye ejendomsvurderingslov kan i forbindelse med kategoriseringen af mindre landbrugsejendomme, derved medføre at ejendomme som tidligere var kategoriseret som landbrug, efter den nye lov skal kategoriseres som ejerbolig. Det resulterer derfor i, at skattefriheden herefter vil afhænge af, om ejendommen opfylder kravene om skattefritagelse i EBL § 8 frem for kravene i EBL § 9 om skattefritagelse. Konsekvenserne af ændringerne, og måden vurderingen af de enkelte ejendomme foretages på, leder derfor frem til en ny og spændende problemstilling som med fordel kunne undersøges.

I forlængelse af overstående afhandling kunne det være interessant at undersøge reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse. Ved anvendelse af dette regelsæt kan det for ejendomme, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, være relevant at overdrage virksomheden til et selskab. Det begrundes sig med, at mulighederne for anvendelse af de øvrige omdannelsesregler herunder reglerne om aktieombytning, fusion, spaltning samt tilførsel af aktiver kan anvendes af kapitalselskaber. Ligeledes er formålet hermed at afstå ejendommene skattefrit efter ABL § 9.

⁹³ Jf. den juridiske vejledning 2020-1 C.H.2.1.15.5.2

8 Litteraturliste

Love og vejledninger

Ejendomsavancebeskatningsloven, LBK nr. 132 af 25/01/2019

Bekendtgørelse af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom

Afskrivningsloven, LBK nr. 1147 af 29/08/2016

Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger

Virksomhedsskatteloven, LBK nr. 1359 af 12/09/2019

Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende

Statsskatteloven, LOV nr. 149 af 10/04/1922

Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten

Kildeskatteloven, LBK nr. 117 af 29/01/2016

Bekendtgørelse af kildeskatteloven

Ejendomsvurderingsloven, Lov nr. 654 af 08/06/2017

Ejendomsvurderingsloven

Boafgiftsloven, LBK nr. 47. af 12/01/2015

Bekendtgørelse om lov om afgift af dødsboet og gaver

Den juridiske vejledning 2020-1

Værdiansættelsescirkulæret, Cirkulære nr. 185 af 17/11/1982

Cirkulære om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

Bøger

Egholm Hansen, J. & Lunsgren, C. (2019). Køb og salg af virksomheder (6. udg.). Djøf forlag

K. Bille, J., Hyldgaard Jensen, M. & Moody Nielsen, R. (2019). Omstrukturering: Skatteregler i praksis (3. udg.). Karnov Group Denmark A/S.

Kure, H. (2015). Skatteret kompendium (6. udg.). Karnov Group Denmark A/S.

Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Madsen, L., Nørgaard, A. & Langhave Jeppesen, I. (2017). Lærebog om indkomstskat (17. udg.). Jurist- og Økonomforbundet Forlag.

Michelsen, A., Bolander, J., Madsen, L., Nørgaard Laursen, A. & Langhave Jeppesen, I. (2019). Lærebog om indkomstskat (18. udg.). Jurist- og Økonomforbundets Forlag. www.jurabibliotek.dk/

Navneet Gørup, M. (2018). Kapitalgevinstbeskatning: Kompendium 2018/2019 (2. udg.). Djøf Forlag.

Palmkvist, A., Mehl, R., Delcomyn, H., Møller, J., Olesen, E., Winther Jensen, P., Bach, H. & Porsfelt, H. (2015). Ejendomshandel 1: Lærebog. Dansk Ejendomsmægler Forening.

Peytz, H. (2015). Ejendomsavancebeskatningsloven: med kommentarer (2. udg.). Jurist- og Økonomforbundet Forlag.

Serup, M.. (2019). Generationsskifte - Omstrukturering (3. udg.). Karnov Group Denmark A/S.

Sølvkær Olesen, B. (2017). Generationsskifte og omstrukturering: Det skatteretlige grundlag (5. udg.). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Hjemmesider

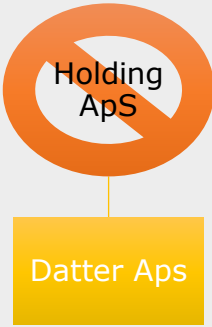
Ejendomsavancebeskatningsloven www.karnovgroup.dk Besøgt den 14.06.2020

SKAT www.skat.dk Besøgt den 14.06.2020

9 Bilag

9.1 Illustration af lodret, omvendt lodret samt vandret fusion

Bilag vedr. omstrukturering vha. fusion

Lodret fusion	Omvendt lodret fusion	Vandret fusion
		
En lodret fusion er kendetegnet ved, at moder- og datterselskabet fusionerer med hinanden	En omvendt lodret fusion sker, når moderselskabet ophører i en fusion med dennes datterselskab.	Når der er tale om en vandret fusion, vil to søsterselskaber fusionere.

Figur 9-1: Lodret-, omvendt lodret- og vandret fusion

9.2 Opgørelse af afskrivninger på maskinhus

Bilag: Scenarie 1 - Salg af landbrugsejendom, opgørelse af afskrivninger på maskinhus

Afskrivninger	Afskrivningsprocent	Afskrivningsgrundlag	Året afskrivninger	Akkumulerede afskrivninger	Nedskreven værdi
2000	5%	200.000,00	10.000,00	10.000,00	190.000,00
2001	5%	200.000,00	10.000,00	20.000,00	180.000,00
2002	5%	200.000,00	10.000,00	30.000,00	170.000,00
2003	5%	200.000,00	10.000,00	40.000,00	160.000,00
2004	5%	200.000,00	10.000,00	50.000,00	150.000,00
2005	5%	200.000,00	10.000,00	60.000,00	140.000,00
2006	5%	200.000,00	10.000,00	70.000,00	130.000,00
2007	5%	200.000,00	10.000,00	80.000,00	120.000,00
2008	4%	200.000,00	8.000,00	88.000,00	112.000,00
2009	4%	200.000,00	8.000,00	96.000,00	104.000,00
2010	4%	200.000,00	8.000,00	104.000,00	96.000,00
2011	4%	200.000,00	8.000,00	112.000,00	88.000,00
2012	4%	200.000,00	8.000,00	120.000,00	80.000,00
2013	4%	200.000,00	8.000,00	128.000,00	72.000,00
2014	4%	200.000,00	8.000,00	136.000,00	64.000,00
2015	4%	200.000,00	8.000,00	144.000,00	56.000,00
2016	4%	200.000,00	8.000,00	152.000,00	48.000,00
2017	4%	200.000,00	8.000,00	160.000,00	40.000,00
2018	4%	200.000,00	8.000,00	168.000,00	32.000,00
2019	4%	200.000,00	8.000,00	176.000,00	24.000,00
2020					

Der afskrives ikke i afståelsesåret

Bilag: Scenarie 1 - Salg af landbrugsejendom, opgørelse af afskrivninger af renovering af maskinhus

Afskrivninger	Afskrivningsprocent	Afskrivningsgrundlag	Årets afskrivninger	Akkumulerede afskrivninger	Nedskreven værdi
2000	5%	300.000,00	15.000,00	15.000,00	285.000,00
2001	5%	300.000,00	15.000,00	30.000,00	270.000,00
2002	5%	300.000,00	15.000,00	45.000,00	255.000,00
2003	5%	300.000,00	15.000,00	60.000,00	240.000,00
2004	5%	300.000,00	15.000,00	75.000,00	225.000,00
2005	5%	300.000,00	15.000,00	90.000,00	210.000,00
2006	5%	300.000,00	15.000,00	105.000,00	195.000,00
2007	5%	300.000,00	15.000,00	120.000,00	180.000,00
2008	4%	300.000,00	12.000,00	132.000,00	168.000,00
2009	4%	300.000,00	12.000,00	144.000,00	156.000,00
2010	4%	300.000,00	12.000,00	156.000,00	144.000,00
2011	4%	300.000,00	12.000,00	168.000,00	132.000,00
2012	4%	300.000,00	12.000,00	180.000,00	120.000,00
2013	4%	300.000,00	12.000,00	192.000,00	108.000,00
2014	4%	300.000,00	12.000,00	204.000,00	96.000,00
2015	4%	300.000,00	12.000,00	216.000,00	84.000,00
2016	4%	300.000,00	12.000,00	228.000,00	72.000,00
2017	4%	300.000,00	12.000,00	240.000,00	60.000,00
2018	4%	300.000,00	12.000,00	252.000,00	48.000,00
2019	4%	300.000,00	12.000,00	264.000,00	36.000,00
2020					

Der afskrives ikke i afståelsesåret

9.3 Opgørelse af afskrivninger på produktionsejendom

Bilag: Scenarie 5 - Salg af produktionsejendom, opgørelse af afskrivninger på bygningen

Afskrivnings- ger	Afskrivnings- procent	Afskrivningsgrund- lag	Årets afskriv- ninger	Akkumulerede af- skrivninger	Nedskreven værdi
2000	5%	1.500.000,00	75.000,00	75.000,00	1.425.000,00
2001	5%	1.500.000,00	75.000,00	150.000,00	1.350.000,00
2002	5%	1.500.000,00	75.000,00	225.000,00	1.275.000,00
2003	5%	1.500.000,00	75.000,00	300.000,00	1.200.000,00
2004	5%	1.500.000,00	75.000,00	375.000,00	1.125.000,00
2005	5%	1.500.000,00	75.000,00	450.000,00	1.050.000,00
2006	5%	1.500.000,00	75.000,00	525.000,00	975.000,00
2007	5%	1.500.000,00	75.000,00	600.000,00	900.000,00
2008	4%	1.500.000,00	60.000,00	660.000,00	840.000,00
2009	4%	1.500.000,00	60.000,00	720.000,00	780.000,00
2010	4%	1.500.000,00	60.000,00	780.000,00	720.000,00
2011	4%	1.500.000,00	60.000,00	840.000,00	660.000,00
2012	4%	1.500.000,00	60.000,00	900.000,00	600.000,00
2013	4%	1.500.000,00	60.000,00	960.000,00	540.000,00
2014	4%	1.500.000,00	60.000,00	1.020.000,00	480.000,00
2015	4%	1.500.000,00	60.000,00	1.080.000,00	420.000,00
2016	4%	1.500.000,00	60.000,00	1.140.000,00	360.000,00
2017	4%	1.500.000,00	60.000,00	1.200.000,00	300.000,00
2018	4%	1.500.000,00	60.000,00	1.260.000,00	240.000,00
2019	4%	1.500.000,00	60.000,00	1.320.000,00	180.000,00
2020			Der afskrives ikke i afståelsesåret		

Bilag: Scenarie 5 - Salg af produktionsejendom, opgørelse af afskrivninger på renovering af produktionsbygning

Afskrivnings- ger	Afskrivnings- procent	Afskrivnings- grundlag	Året afskriv- ninger	Akkumulerede afskriv- ninger	Nedskreven værdi
2000	5%	300.000,00	15.000,00	15.000,00	285.000,00
2001	5%	300.000,00	15.000,00	30.000,00	270.000,00
2002	5%	300.000,00	15.000,00	45.000,00	255.000,00
2003	5%	300.000,00	15.000,00	60.000,00	240.000,00
2004	5%	300.000,00	15.000,00	75.000,00	225.000,00
2005	5%	300.000,00	15.000,00	90.000,00	210.000,00
2006	5%	300.000,00	15.000,00	105.000,00	195.000,00
2007	5%	300.000,00	15.000,00	120.000,00	180.000,00
2008	4%	300.000,00	12.000,00	132.000,00	168.000,00
2009	4%	300.000,00	12.000,00	144.000,00	156.000,00
2010	4%	300.000,00	12.000,00	156.000,00	144.000,00
2011	4%	300.000,00	12.000,00	168.000,00	132.000,00
2012	4%	300.000,00	12.000,00	180.000,00	120.000,00
2013	4%	300.000,00	12.000,00	192.000,00	108.000,00
2014	4%	300.000,00	12.000,00	204.000,00	96.000,00
2015	4%	300.000,00	12.000,00	216.000,00	84.000,00
2016	4%	300.000,00	12.000,00	228.000,00	72.000,00
2017	4%	300.000,00	12.000,00	240.000,00	60.000,00
2018	4%	300.000,00	12.000,00	252.000,00	48.000,00
2019	4%	300.000,00	12.000,00	264.000,00	36.000,00
2020			Der afskrives ikke i afståelsesåret		

9.4 Oversigt over beregningen af udskudt skat

Den udskudte skat indregnes i balancen for Bents Tømrerfirma ApS inden omstrukturering. Se scenarie 6.

Udskudt skat før regulering

	Avancer	Udskudt skat
Produktionsejendom	1.284.000,00	282.480,00
Udskudt skat i alt	1.284.000,00	282.480,00

- Den udskudte skat på produktionsbygningen er beregnet som forskellen mellem den skattemæssige værdi, herunder den nedskrevne værdi med tillæg af grundværdien, og den regnskabsmæssige værdi inden regulering til handelsværdien.

Udskudt skat efter regulering

	Avancer	Udskudt skat
Goodwill	1.000.000,00	220.000,00
Produktionsejendom	2.444.000,00	537.680,00
Udlejningsejendom 1	- 370.000,00	-81.400,00
Udlejningsejendom 2	210.000,00	46.200,00
Driftsmidler	100.000,00	22.000,00
Varelager	200.000,00	44.000,00
Udskudt skat i alt	3.584.000,00	788.480,00

- Goodwill skal medregnes til handelsværdi og udgør derfor 1.000.000 da oparbejdet goodwill ikke regnskabsføres.
- Den udskudte skat på produktionsbygningen er beregnet efter genvundne afskrivninger og ejendomsavance efter EBL.
- Den udskudte skat på udlejningsejendommene er beregnet efter reglerne i EBL og svarer til avancen herefter.
- Handelsværdien på driftsmidler er reguleret, og der vil forekomme en udskudt skat på 22.000 kr.
- Varelageret er ligeledes reguleret til handelsværdien, og der vil forekomme en udskudt skat på 44.000 kr.

9.5 Oversigt over case scenarier og EBL-problemstillinger.

Oversigt over scenarier	
Scenarie 1 - Landbrugsejendom	• Fritagelsesbestemmelser for landbrug • Fordeling af anskaffelsessum • Afskrivning på bygninger – genvundne afskrivninger, ikke genvundne afskrivninger • Bundfradrag
Scenarie 2 - Sommerhus	• Fritagelsesbestemmelser for sommerhuse • Alternativ til beskatning af stor grund - udstykning
Scenarie 3 – Forældrekøbslejlighed	• Afståelse til 3. mand • Afståelse til datter – derefter 3. mand med henblik på skattebesparelse. • Virksomhedsordningen
Scenarie 4 – Udlejningsejendomme	• Særlige indgangsværdier
Scenarie 5 – Produktionsejendom	• Tidligere anvendt reglerne om genanbringelse, hvorfor anskaffelsessummen er tilsvarende lavere
Scenarie 6 – Omstrukturering	• Salg af ejendomme vha. aktieombytning og spaltning