

Lagerbeskatning af ejendomme

Nyt høringsforslag til lov om lagerbeskatning af udlejningsejendomme

Der er fremsat et høringsforslag angående lagerbeskatning af ejendomme. Høringsforslaget medfører, at der sker en løbende lagerbeskatning af værdistigninger og -fald på ejendomme fremfor den nuværende realisationsbeskatning, hvor ejendomsavancen beskattes, når ejendommen afstås. De nye regler om lagerbeskatning af ejendomme indføres med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

Selskaber er allerede i dag skattepligtige af ejendomsavancer. Beskatningen sker dog først, når en gevinst realiseres ved salg af ejendommen. Selskaber kan dermed undgå beskatningen af ejendomsavancer ved at placere ejendommen i et datterselskab og sælge aktierne i datterselskabet i stedet for selve ejendommen, idet gevinster fra datterselskabsaktier er skattefrie. Denne mulighed for at undgå beskatningen vil med indførslen af lagerbeskatning af ejendomsavancer blive ophævet.

Reglerne om lagerbeskatning skal have virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere. For selskaber, der har et indkomstår, der følger kalenderåret, har reglerne således virkning fra 1. januar 2023 – altså indkomståret 2023.

Virksomhedstyper, der omfattes

Ifølge høringsforslaget skal lagerbeskatningen gælde for såvel danske som udenlandske selskaber m.fl., der omfattes af den almindelige selskabsbeskatning på 22% af indkomsten. Beskatningen skal ikke gælde for personligt drevne virksomheder, pensionskasser m.v., kooperationsbeskattede andelsselskaber og fonde, der beskattes efter fondsbeskatningsloven, omfattes heller ikke.

Foreningsbeskattede enheder er tillige undtaget fra reglerne, såfremt lejeindtægten ikke anses for indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed.

Ejendomme, der omfattes

Ifølge høringsforslaget omfattes en ejendom af lagerbeskatningen, når ejendommen ejes af et selskabsskattepligtigt selskab, og følgende to betingelser er opfyldt

- 1) Ejendommen udlejes i overvejende omfang, på noget tidspunkt i indkomståret
- 2) Handelsværdien af ejendomme under dansk beskatning, der udlejes i overvejende omfang, overstiger m.DKK 100 ved udløbet af indkomståret.

Ved *udlejning i overvejende omfang* forstås udlejning af 50% eller mere af ejendommens samlede etage- eller grundareal. På *noget tidspunkt i indkomståret* betyder, at også udlejning i kortere perioder medfører, at ejendommen omfattes. *Beløbsgrænsen* på m.DKK 100 betyder, at det kun er ejendomme omfattet af en ejendomsportefølje med en handelsværdi på m.DKK 100 eller derover, der omfattes af lagerbeskatningen.

I høringsforslaget omtales overordnet tre typer ejendomme; Ejendomme, der bruges til egen eller koncernintern drift, ejendomme, der overvejende udlejes erhvervsmæssigt og byggegrunde og udviklingsejendomme.

Ejendomme, som selskabet i overvejende grad anvender i egen eller koncernintern drift, er undtaget fra lagerbeskatningen, da der ikke sker erhvervsmæssig eller koncernekstern udlejning. Det gælder f.eks. domicilejendomme, lager- og produktionsejendomme samt landbrugsejendomme.

Ejendomme, der overvejende udlejes erhvervsmæssigt og koncerneksternt omfattes af lagerbeskatningen, såfremt der sker udlejning af 50% eller mere af ejendommens samlede etage- og grundareal, og ejendommen er en del af en ejendomsportefølje med en handelsværdi på m.DKK 100 eller derudover.

Endelig er der byggegrunde og udviklingsejendomme. Disse typer ejendomme anvendes ikke i selskabets eller koncernselskabers egen drift, og da de heller ikke udlejes, omfattes de ikke af lagerbeskatningen.

Kontrolbegrebet: Bestemmende indflydelse

Ved opgørelsen af, hvilke selskaber med ejendomme, der skal medregnes i opgørelse af m.DKK 100-grænsen, følger det af høringsforslaget, at der skal foreligge bestemmende indflydelse i ligningslovens § 2's forstand.

Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50% af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50% af stemmerne. Nærtstående m.fl.'s ejerandele og stemmerettigheder medregnes.

Det betyder f.eks.,

- At i koncerner, hvor et moderselskab har bestemmende indflydelse over en række datter-datter-datterselskaber, skal alle ejendomme i koncernen indgå i vurderingen af, om m.DKK 100-grænsen er opfyldt
- At en fars beholdning af ejendomme i en ejendoms-koncern skal medtælles i vurderingen af, om sønnens ejendoms-koncern er omfattet af reglerne (m.DKK 100-grænsen) og omvendt.

Værdiansættelse

Virksomhederne skal selv foretage en handelsværdiansættelse af de omfattede ejendomme. Hvert år skal virksomhederne ansætte den aktuelle handelsværdi for hver enkelt ejendom. Det er selskabernes egen værdiansættelse, der skal danne grundlag for lagerbeskatningen. Handelsværdien ansættes som udgangspunkt til dagsværdi, hvilket dog kan skabe udfordringer for selskaber, der ikke indregner investeringsejendomme til dagsværdi i årsregnskabet.

Afskrivninger

Adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger på de omfattede ejendomme ophæves i forbindelse med indførslen af lagerbeskatningen. I stedet skal der i handelsværdien tages hensyn til den slitage, som ejendommen rent faktisk er udsat for, hvilket vil reducere ejendommens værdi og dermed beskatningsgrundlaget.

Beskatningen

Det er som førnævnt værdistigninger- og fald, der som følge af lagerbeskatningen, skal indregnes i selskabets indkomstopgørelse. Hvis en ejendom stiger fra m.DKK 150 til m.DKK 160 i et indkomstår, kommer der således m.DKK 10 til beskatning. Og omvendt, hvis en ejendom falder fra m.DKK 150 til m.DKK 140 i et indkomstår, kan

dette tab på m.DKK 10 fradrages i den almindelige skattepligtige indkomst i det pågældende indkomstår.

Kilde-/artsbegrænsninger

Efter nugældende regler, kan ejendomsstab for ikke-næringsdrivende selskaber udelukkende fratrækkes i fortjeneste på andre ejendomme. Hvis der ikke er gevinst på andre ejendomme, fremføres tabet som et kildeartsbegrænset tab, indtil der opstår en fortjeneste på andre ejendomme, som tabet kan fradrages i. Dette gælder ikke længere, når reglerne om lagerbeskatning først er trådt i kraft. Et tab på en ejendom i et samskattet selskab, der medfører et skattemæssigt underskud, kan derfor også indgå i en samskattelsesindkomst og fradrages i andre samskattede selskabers positive skattepligtige indkomst.

En gang lagerbeskatning

Så længe den skattepligtige ejer ejendommen, vedbliver ejendommen med at være lagerbeskattet, hvis ejendommen først en gang har været omfattet af reglerne.

Realisationssaldo

Ejendomsselskaber, der overgår fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, f.eks. pr. 1. januar 2023, skal opgøre en realisationssaldo.

Hvis realisationssaldoen er positiv, er det udtryk for, at der samlet set har været en ejendomsavance/genvundne afskrivninger, der ville være blevet beskattet, hvis ejendommen var solgt til handelsværdi pr. 1. januar 2023. Denne realisationssaldo kommer først til beskatning, når ejendommen på et tidspunkt ud i fremtiden sælges.

Handelsværdien udgør tillige indgangsværdien i lagerbeskatningsopgørelsen. Hvis ejendommen i indkomståret 2023 eller senere får et tab efter lagerbeskatningsreglerne, skal dette tab dog fragå i den positive realisationssaldo og kan ikke modregnes i indkomstopgørelse, medmindre tabet er større end realisationssaldoen.

Hvis realisationssaldoen er negativ, er det udtryk for, at der samlet set har været et ejendomsstab/tab på afskrivninger, der ville være udløst, hvis ejendommen var solgt til handelsværdi pr. 1. januar 2023. Denne realisationssaldo kommer først til fradrag, når ejendommen på et tidspunkt ude i fremtiden sælges. Der vil i det tilfælde være tale om fradrag i den almindelige indkomst.

Handelsværdien udgør også her indgangsværdien i lagerbeskatningsopgørelsen. Hvis ejendommen i indkomståret 2023 eller senere får en gevinst efter lagerbeskatningsreglerne, skal denne gevinst fragå i den negative realisationssaldo og skal ikke medregnes i indkomstopgørelsen, medmindre gevinsten er større end realisationssaldoen.

Værd at være opmærksom på

Inden reglerne træder i kraft, kan det være en god ide at

- **Overvej om man bliver omfattet af reglerne.** Hvis ejendommene indregnes til kostpris i årsregnskabet, må der skulle ske en omregning til dagsværdi for at finde ud af, om man bliver omfattet
 - En høj indgangsværdi vil minimere værdistigninger og dermed medføre et mindre beskatningsgrundlag. Ejendommene indregnes tilsvarende med en højere udskudt skat
- **Overvej om koncernstrukturen er optimal, eller om der skal gennemføres ændringer i strukturen.** Det skal i den forbindelse erindres, at beløbsgrænsen på m.DKK 100 opgøres på *ejerniveau*, og det kan ikke udelukkes, at en omstrukturering kan være optimal.

Afsluttende bemærkninger

Har du behov for assistance i forbindelse med de nye regler om lagerbeskatning af ejendomme f.eks. hjælp til at finde ud af, om du og din virksomhed bliver omfattet af de nye regler, og hvordan det stiller dig, er du meget velkommen til at kontakte [en revisor](#) i Beierholm eller [Beierholms Skatteafdeling](#). Vi hjælper dig trygt igennem processen og er med dig hele vejen.

Nikolaj Vinther

Skattechef,
Beierholm

E-mail: niv@beierholm.dk

Tel.: 96 34 79 44

