

Genanbringelse i udenlandske ejendomme[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Ved salg af en erhvervsejendom med fortjeneste kan ejeren udskyde beskatningen af denne fortjeneste ved køb af en anden erhvervsejendom. Denne skatteudskydelse betegnes som ”genanbringelse”. Formålet er at give erhvervsdrivende bedre muligheder for at tilpasse virksomhedens ydre rammer til de aktuelle behov.

Når visse betingelser er opfyldt, er det også muligt at foretage genanbringelse i udenlandske ejendomme. En trafik, der synes at være stærkt stigende, ikke kun for eksotiske ejendomme, men også ordinære landbrug.

Fortjeneste ved salg af fast ejendom beskattes som udgangspunkt efter reglerne i den såkaldte ”ejendomsavancebeskatningslov”. Loven omfatter som udgangspunkt alle ejendomme, herunder erhvervsejendomme, bortset fra ejendomme anskaffet som led i næringsvirksomhed med fast ejendom.

Det bemærkes, at anvendelse af en ejendom i en erhvervsvirksomhed ikke medfører, at der er tale om en næringsejendom. Begrebet næringsejendom anvendes om ejendomme, der er købt med henblik på videresalg med avance. En ejendom, der anvendes af snedkermesteren i dennes erhverv som værksted, er købt som anlægsejendom og ikke med henblik på videresalg.

Efter ejendomsavancebeskatningsloven er udgangspunktet, at en fortjeneste skal beskattes, og at der er skattemæssig fradragsret for et tab. For tab gælder der dog kildeartsbe-

Offentliggjort d. 23. marts 2019

grænsning, således at tab kun kan fradrages i skattepligtige fortjenester ved salg af andre faste ejendomme i samme eller senere år.

Skattereglerne om genanbringelse er en modifikation til udgangspunktet om beskatning og indebærer, at beskatningen af en fortjeneste ved salg af en erhvervsejendom udskydes.

Hovedprincippet i reglerne er, at en skattepligtig fortjeneste ved salg af en erhvervsejendom og samtidig anskaffelse af en anden erhvervsejendom udskydes til det senere tidspunkt, hvor den sidst købte ejendom sælges. Tidspunktet for den sidst købte ejendom kan ligge mange år ud i fremtiden. Det kan endvidere komme på tale at udskyde beskatningen yderligere ved salg af denne ejendom og køb af en tredje erhvervsejendom, hvor der på ny foretages sker genanbringelse etc.

Et typeeksempel på genanbringelse

Et typeeksempel på genanbringelse er tilfælde, hvor en virksomhed flyttes fra en produktionsejendom til en anden og større produktionsejendom. Genanbringelse kan endvidere ske vedrørende ombygning, tilbygning eller nybygning på en erhvervsejendom.

Betingelser for genanbringelse

En række betingelser skal være opfyldt for at få adgang til genanbringelse. Det er bl.a. et grundlæggende krav, at både den solgte ejendom og den købte ejendom blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens erhvervsvirksomhed. Reglerne omfatter ikke udlejningsejendomme, når bortset fra tilfælde, hvor der er tale om udlejning til ejerens driftsselskab, der anvender ejendommen som led i selskabets erhverv. Disse betingelser er nærmere omtalt i disse spalter den 10. november 2018 i artiklen "Genanbringelse ved salg af fast ejendom".

Som her anført er genanbringelse under visse betingelser også muligt, hvor den solgte eller den købte ejendom ligger i udlandet. En sådan genanbringelse omtales nedenfor.

Offentliggjort d. 23. marts 2019

Genanbringelse i udenlandske ejendomme

Da reglerne om genanbringelse blev gennemført i 1993, var det kun muligt at foretage genanbringelse vedrørende erhvervsjendomme beliggende i Danmark.

Efterfølgende blev sat spørgsmålstegn ved, om en sådan begrænsning af adgangen til genanbringelse var i overensstemmelse med EU-reglerne, herunder reglerne om den fri etableringsret. Med virkning fra 2002 blev reglerne herefter blødt op.

På nuværende tidspunkt er det fortsat lovens udgangspunkt, at det kun er muligt at foretage genanbringelse vedrørende erhvervsjendomme beliggende i Danmark.

Men som en undtagelse til dette udgangspunkt er det nu også muligt at foretage genanbringelse vedrørende ejendomme beliggende i EU- eller EØS-lande eller på Færøerne henholdsvis i Grønland, når visse betingelser er opfyldt.

Betingelser vedrørende udenlandske ejendomme

Som loven er udformet i dag, er det en grundbetingelse for genanbringelse, at ejeren er skattepligtig til Danmark, og ikke er hjemmehørende i en fremmed stat efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Som netop nævnt er det ligeledes en betingelse, at den senest købte ejendom er beliggende i et EU- eller EØS-land (Island, Norge og Liechtenstein) eller på Færøerne henholdsvis i Grønland. Det er således eksempelvis ikke muligt at udskyde beskatningen af fortjeneste ved salg af en dansk produktionsejendom ved genanbringelse af denne fortjeneste i en ny produktionsejendom beliggende f. eks i Vietnam.

Oveni kommer den yderligere betingelse for genanbringelse, at det pågældende land udveksler oplysninger med de danske myndigheder. I praksis betyder det, at der kan foretages genanbringelse i ejendomme beliggende i alle EU- og EØS-lande, bortset fra Liechtenstein, samt i ejendomme beliggende på Færøerne og Grønland.

Offentliggjort d. 23. marts 2019

Hvilke ejendomme

Der gælder samme krav til de ejendomme, hvor der kan foretages genanbringelse, uanset om ejendommen ligger i Danmark eller i et andet EU- eller EØS-land m.v. Det betyder bl.a., at både den solgte ejendom og den købte ejendom skal have været anvendt eller skal anvendes erhvervsmæssigt i ejerens erhvervsvirksomhed.

Skattemyndighederne skal orienteres

På samme måde som for genanbringelse i danske ejendomme er det videre en betingelse for genanbringelse i udenlandske ejendomme, at ejeren anmoder skattemyndighederne om tilladelse til genanbringelse

- senest på tidspunktet for rettidigt oplysningsskema (selvangivelse) for det indkomstår, hvor den ny ejendom erhverves, eller
- senest på tidspunktet for rettidigt oplysningsskema (selvangivelse) for det indkomstår, hvor den hidtidige ejendom afstås, hvis erhvervelsen af den ny ejendom sker i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret.

Der gælder den yderligere regel, at hvis en fysisk person ønsker at genanbringe fortjeneste i en ejendom i udlandet inden en påtænkt fraflytning, kan han eller hun inden ophør af den fulde skattepligt anmode om at få lov at genanbringe i en erhvervet udenlandsk ejendom, der opfylder betingelserne for genanbringelse. Det betyder, at ejeren ikke behøver at opretholde sin fulde skattepligt til Danmark indtil tidspunktet for oplysning (selvangivelse) for at kunne genanbringe fortjenesten i udlandet.

Samtidig med, at ejeren anmoder om genanbringelse, skal ejeren endvidere give Skattestyrelsen bestemte oplysninger om henholdsvis den afståede og den erhvervede ejendom.

Det betyder, kort fortalt, at ejeren skal oplyse, dels at han ønsker at foretage genanbringelse, dels hvilke ejendomme, genanbringelsen drejer sig om, dvs. adresse, land m.v., og dels størrelsen af den genanbragte fortjeneste. Skattemyndighederne kan i den forbindelse anmode om yderligere oplysninger vedrørende grundlaget for den opgjorte fortjeneste og dokumentation for, at betingelserne for genanbringelse er opfyldt.

Offentliggjort d. 23. marts 2019

I tilknytning til, at ejeren anmoder skattemyndighederne om tilladelse til genanbringelse inden ophør af fuld skattepligt, skal ejeren tillige give, hvad der i loven betegnes som de ”nødvendige oplysninger om de implicerede ejendomme, herunder et driftsbudget for den erhvervede ejendom”. Skattemyndighederne er i den forbindelse berettiget til at se de tidligere års resultater for ejendommen, hvis der er usikkerhed om driftsbudgettet.

Efterfølgende flytning til udlandet (exitbeskatning)

Vælger den erhvervsdrivende at flytte til udlandet - efter at have genanbragt fortjeneste fra salg af en dansk erhvervs ejendom i en udenlandsk erhvervs ejendom - vil den udenlandske ejendom i skattemæssig henseende blive anset for afstået på fraflytningstidspunktet. Denne beskatning betegnes som exitbeskatning. Det samme gælder, hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat eller på Færøerne eller i Grønland.

Det betyder som udgangspunkt, at fraflytningen vil udløse en beskatning af den skattepligtige fortjeneste ved det ”fiktive salg” af den udenlandske ejendom. Den skattepligtige fortjeneste ved det fiktive salg vil for det første omfatte den genanbragte fortjeneste fra salget af den første ejendom. Endvidere vil den skattepligtige fortjeneste omfatte den fortjeneste, som måtte være indtrådt på den udenlandske ejendom efter købet.

Fører denne opgørelse af den samlede skattepligtige fortjeneste frem til, at ejeren har et skattemæssigt tab på den udenlandske ejendom ved fraflytningen, vil et sådant tab være kildeartsbegrænset, dvs. at tabet kun kan modregnes i gevinster fra salg af andre faste ejendomme.

Fører opgørelsen frem til, at ejeren har en fortjeneste på den udenlandske ejendom, vil det kunne komme på tale at lempe den danske skat med den skat, som det pågældende udland kunne have opgjort af fortjenesten ved det fiktive salg på fraflytningstidspunktet. Der vil derimod ikke blive indrømmet lempelse for eventuelle udenlandske skatter, som måtte blive opgjort af den genanbragte fortjeneste.

Offentliggjort d. 23. marts 2019

Ejeren skal herefter som udgangspunkt betale skat af den opgjorte fortjeneste i forbindelse med fraflytningen.

Henstand med skattebetalingen ved flytning til udlandet

I visse tilfælde er det dog muligt at få henstand med skattebetalingen. Er fraflytningen sket efter 1. marts 2015, hvor reglerne om henstand blev skærpet, kan personer, der bliver skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, vælge at få henstand med betaling af fraflytterskatten. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Renten beregnes af det til enhver tid skyldige beløb.

Henstanden med skattebetalingen er tidsbegrænset. Henstandsbeløbet skal således afdrages i takt med, at ejeren modtager indtægter fra den udenlandske ejendom, og således, at henstandsbeløbet mindst skal afdrages med 1/7 hvert år, herunder i fraflytningsåret, eller - hvis ejendommen afstås inden 7 år - med skatteværdien af fortjenesten vedrørende ejendommen.

Det er en betingelse for at opnå og opretholde henstand, at der rettidigt indgives oplysningsskema (selvangivelse) for det indkomstår, hvori ejendommen udgår af dansk beskatningsret, og for hvert af de efterfølgende indkomstår, hvor der er opnået henstand. Samtidig med indgivelsen af oplysningsskemaet skal det oplyses, i hvilket land ejeren befinder sig, og hvor ejendommen er beliggende. Hvis oplysningsskemaet ikke indsendes rettidigt, bortfalder henstanden med den virkning, at det resterende skyldige beløb på henstandssaldoen forfalder.

Da ejendommen anses for afstået ved fraflytningen, og skatten er endeligt beregnet, vil et efterfølgende tab på den udenlandske ejendom, som er opstået efter fraflytningen, ikke kunne modregnes i den skat, der eventuelt er givet henstand med og som altså skal afdrages løbende, jf. ovenfor.

Flytter ejeren siden tilbage til Danmark, og henstår der på dette tidspunkt fortsat en del af henstandsbeløbet, skal dette resterende henstandsbeløb fortsat afdrages.

Offentliggjort d. 23. marts 2019

For personer, hvis skattepligt til Danmark var ophørt før 1. marts 2015 eller som før 1. marts 2015 var blevet hjemmehørende i udlandet, gælder der andre regler.

Selv om det kan forekomme tillokkende at købe en olivenplantage eller en vingård i Sydeuropa for genanbragte midler og siden flytte sydpå for at følge produktionen dagligt på nærmeste hold, kan selve emigrationen med andre ord blive en dyr fornøjelse.

— o —