

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9753 af 28/08/2018 (Gældende)

Skattemæssig succession, pengetankreglen, solceller, fast ejendom el.lign.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1904215

Skattemæssig succession, pengetankreglen, solceller, fast ejendom el.lign.

Skatterådet bekræfter, at XX A/S' ejerandel af et solcelleanlæg i P/S YY anses for finansielle aktiver, fordi et solcelleanlæg efter Skatterådets opfattelse kan sidestilles med en ejendom el.lign. i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6

Skatterådsmøde 28. august 2018 - SKM2018. 459. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte at XX A/S' ejerandel af solceller i P/S YY ikke anses for finansielle aktiver ifølge aktieavancebeskatningslovens § 34?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

P ejer selskabet XX A/S, som igen ejer T A/S og ZZ A/S.

Koncernstrukturen er som følger:

P har et ønske om, at overdrage XX A/S til sine 3 børn med skattemæssig succession som led i et generationsskifte.

Der er forinden påtænkt at foretage en aktieombytning, hvor aktierne i XX A/S ombyttes til aktier i XX ApS med skattemæssig succession.

XX A/S erhverver/har erhvervet andele i P/S YY, som investerer i solceller i forskellige lande.

I forbindelse med det bindende svar ønskes det bekræftet, at de solceller P/S YY ejer skal indgå som en del af den aktive virksomhed i pengetanksopgørelsen, og at der således ikke er tale om passiv kapitalanbringelse i ABL § 34's forstand.

Repræsentanten har på baggrund af SKATs anmodning yderligere oplyst:

Der er tale om, at min kunde erhverver en andel af en YY, som driver virksomhed med produktion og salg af el fra solcelleparker (dvs. vedvarende energi, som man jo i øvrigt fra lovgivers side ønsker at fremme, jf. fx ligningslovens § 8P, hvor man henviser til lov om fremme af vedvarende energi).

Aktiviteten består i solcelleparker i flere lande.

Der er ikke tale om udleje af aktiver, men om at virksomhederne sælger den el, som man selv har produceret fra egne anlæg. Virksomhederne varetager ifølge det for mig oplyste selv driften af parkerne, dog primært via underleverandører, som fx står for service, herunder vedligeholdelse af parkerne.

Ejerne har risikoen for indtjeningen, solcelleanlæggenes undergang eller skader på disse mv. på samme måde som ejerne af andre virksomheder, der investerer i vedvarende energi. Dermed har ejerne en reel driftsrisiko, som ikke adskiller sig fra når fx landbruget investerer i vindmøller eller solceller, hvor den producerede el sælges til elselskaberne.

Ejerne risikerer dog qua P/S-strukturen alene deres andel af egenkapitalen. Aktiviteten adskiller sig dog i forhold til risiko ikke fra andre virksomheder, der drives i P/S-regi.

Aktiviteten adskiller sig derimod fra mange andre virksomheder derved, at der kan være mange ejere. Antallet af ejere kan dog efter min opfattelse ikke i sig selv diskvalificere en aktivitet fra at blive anset for reel virksomhed.

Aktiviteten er en selvstændig aktivitet, og ikke en integreret del af koncernens (min kundes) øvrige virksomheder.

Repræsentanten har på baggrund af SKATs anmodning yderligere oplyst:

- Solcellerne er monteret på metalstativer
- Der er udover solcellerne en inverter, som transformerer jævnstrømmen om til vekselstrøm. Den er placeret i et lille udhus. Inverteren og udhuset fylder under 1 promille af det samlede areal med solceller
- Ifølge SKATs praksis, herunder efter LL § 8P er der ikke tvivl om, at solceller monteret på stålstativer behandles som driftsmidler, også selv om stålstativet måtte være monteret på en bygning (hvad der jo ikke er tale her), jf. uddrag fra fx SKM 2008.926 SR, som der fx henvises til SKM 2011.894SR

”Skatterådet bekræftede, at et solcelleanlæg monteret på landjorden kan afskrives som et driftsmiddel. Ligeledes bekræftede Skatterådet, at et solcelleanlæg, der monteres på stativer på en bygning, og hvis produktion afsættes til el-nettet, kan afskrives som et driftsmiddel. Skatterådet udtalte i den forbindelse, at anlæg med en kapacitet over 1 MW afskrives på en særskilt saldo efter reglerne i afskrivningslovens § 5 C. Endelig fandt Skatterådet, at et solcelleanlæg, der er integreret i en bygnings bestanddele, og hvor den producerede elektricitet anvendes som strømforsyning for bygningen, må anses for en installation i afskrivningslovens forstand.”

Og uddrag fra SKM 2011.894SR (SKATs udtalelse):

”Spørger har monteret et solcelleanlæg, som er tilsluttet elnettet. Solcelleanlægget er monteret på stativer på det eksisterende tag og har karakter af driftsmiddel. Spørger kan derfor afskrive på solcelleanlægget, hvis spørger vælger at anvende skattelovgivningens almindelige regler, jf. ligningslovens § 8 P, stk. 5”

Min opfattelse er derfor, at der ikke er grundlag for overvejelserne om at behandle solceller som bygninger, heller ikke de stålstativer, de er placeret på.

Repræsentantens høringssvar til Skattestyrelsens indstilling

Det fremgår af indstillingen, at SKAT vil sidestille solceller med fast ejendom, jf. følgende uddrag fra indstillingen:

”Bestemmelsen er imidlertid ikke begrænset til fast ejendom, men omfatter også aktiver, der ligner fast ejendom. Det fremgår af den oven for citerede bemærkning fra forarbejderne, at ”ubebyggede grunde” omfattes af pengetankreglen. Det er således underordnet, om der er opført en bygning på grunden eller ej.

Det kan tilsvarende anføres, at det bør være underordnet om, der opføres en bygning på grunden, eller om der fx opføres en vindmølle eller et solcelleanlæg. Alternativt vil en ubebygget grund være et passivt aktiv indtil den bebygges, men efter grunden er bebygget vil dens status afhænge af, hvad der opføres på grunden.

Dette taler efter SKATs opfattelse for, at et solcelleanlæg kan være omfattet af ”fast ejendom eller lignende”.

SKATs indstilling må afvises.

Det bestrides ikke, at en ubebygget grund er fast ejendom. En ubebygget grund er tværtimod kernen af fast ejendom.

Dette har imidlertid ingen betydning for den juridiske og skattemæssige bedømmelse af de aktiver, som placeres på grunden.

Hvis det aktiv, der placeres på grunden er en bygning, bliver denne en del af den faste ejendom.

Hvis man derimod placerer et driftsmiddel på grunden (eller på en bygning på grunden), bliver driftsmidlet ikke en del af den faste ejendom, men vedbliver at være et driftsmiddel.

Dette følger af gældende praksis og har gjort i det en menneskealder. Både SKAT og vurderingsafdelingen hos SKAT følger denne sontring.

Det kan derfor ikke gøre et driftsmiddel til et finansielt aktiv at det evt. står på en grund, der efter ABL § 34 betragtes som finansiell. Grundens status efter ABL § 34 smitter dermed ikke af på de driftsmidler, der står på grunden, herunder hverken biler, skurvogne, vindmøller eller solceller.

Dette gælder uanset anvendelsen af aktivet, jf. følgende uddrag fra Skatterådets kendelse i SKM 2018.113, hvor Skatterådet skulle tage stilling til om leasingaktiver kunne anses for finansielle aktiver, dvs. om leasingaktiver var omfattet af ovennævnte afgrænsning. Dette var ikke tilfældet, jf. uddraget fra kendelsen:

”Det er SKATs opfattelse, at den i sagen nævnte maskine (aktivet) ikke kan sidestilles med de i stk. 6 nævnte aktiver, da aktivet ikke ligner de i stk. 6 nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter eller værdipapirer).

Når et aktiv ikke ligner de nævnte aktiver i stk. 6, anses indtægter fra eller ejerskabet af aktivet ikke for passiv kapitalanbringelse. Hvad aktivet bruges til er herefter irrelevant.

SKAT finder således, at ejerskab af det i sagen nævnte aktiv ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse. ”

SKATs sidestilling af solceller med ”fast ejendom, kontanter eller værdipapirer” strider direkte imod al praksis på området.

Jeg kan henvise til SKATs egen juridiske vejledning, hvor det klart fremgår at SKAT anser solceller for omfattet af afskrivningslovens afsnit om driftsmidler på lige fod med vindmøller og andre VE-anlæg, jf. uddrag fra vejledningen:

”Afskrivning på andre VE-anlæg, herunder solceller

Om afskrivning på andre vedvarende energianlæg end vindmøller, se afsnit C. C. 2.4.2.4.1 Afskrivning på erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler og skibe.

Skatterådet har i 2 afgørelser taget stilling til, hvad der kan indgå i afskrivningsgrundlaget. ”

”Udgifter til ingeniør til beregning af bæreevnen på et tag, hvor der skal monteres solcelleanlæg, og udgifter i forbindelse med undgåelse af vandindtrængning i forbindelse med installationen, kan ikke indgå i afskrivningsgrundlaget for et solcelleanlæg. Se SKM2013. 785. SR. ”

”Andre VE-anlæg, herunder solceller, er også omfattet af den midlertidige ordning for udelukkende erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler, der anskaffes i tidsrummet fra og med den 30. maj 2012 til og med den 31. december 2013. Disse driftsmidler kan efter AL § 5 D afskrives på en særskilt saldo,

hvor anskaffelsessummen indgår med 115 pct. Reglen omfatter kun driftsmidler, der anskaffes som fabriksnye. Reglerne i AL § 5 D er indført ved lov nr. 592 af 18. juni 2012. Adgangen til at afskrive på 115 pct. af anskaffelsessummen for driftsmidler, der anskaffes i tidsrummet fra og med den 30. maj 2012 til og med den 31. december 2013 ophører med udgangen af indkomståret 2017. Ordningen afvikles på den måde, at den afskrivningsberettigede saldobærdi efter AL § 5 D, stk. 4, lægges sammen med saldobærdien efter AL § 5 ved udgangen af indkomståret 2017. Den samlede saldobærdi, der herved fremkommer, skal fra og med indkomståret 2018 behandles efter den almindelige regel om saldoafskrivning af driftsmidler i AL § 5. Se afsnit C. C. 2.4.2.4.2.1 under forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler.

Skatterådet har i SKM2013. 701. SR taget stilling til, hvad der skal forstås ved fabriksnyt anlæg. Sagen vedrørte et K/S, der erhvervede et solcelleanlæg. Det var spørgers opfattelse, at anlægget kun havde været testet inden salget, for at man kunne dokumentere anlæggets effekt. Skatterådet fandt, at da sælgers eneste aktivitet havde været at eje anlægget og dermed produktionen af el, og henset til omfanget af produktionen, havde der været tale om egentlig brug af anlægget. Når anlægget havde været i brug, var der ikke tale om et fabriksnyt anlæg.

Jeg kan også henvise til SKM 2013.701 SR, hvor Skatterådet skulle tage stilling til om solcelleanlæg på lejet grund i Italien kunne afskrives efter den forhøjede afskrivningssats for fabriksnye driftsmidler eller efter de ordinære afskrivningssatser for driftsmidler.

Solcellerne var ejet af et dansk K/S, mens komplementarselskabet var ejet af en større dansk udbyder af europæiske solcelleanlæg.

Om anlægget var givet følgende forklaring:

"Solcelleanlægget ligger på lejet grund i Italien. Selve solcelleanlægget består af et stel, der er gjort fast til jorden, en mængde solcellemoduler, der er indkøbt hos producenten Solaria, samt invertere fra producenten Siel og ledninger og andre dele, der sikrer, at anlægget kan drives.

Herudover har K/S A ret til at afsætte den producerede strøm til en tarif, der er reguleret ifølge italiensk lov. "

Der var med andre ord tale om solceller lig solcellerne i min kundes sag

SKAT og dermed Skatterådet lagde ved sin besvarelse til grund, at solcellerne var driftsmidler, jf. uddrag fra præmisserne

"Kan kommanditisterne i K/S A afskrive med 115 pct. efter afskrivningslovens § 5 D på det solcelleanlæg, de har købt i indkomståret 2012.

Lovgrundlag

Den lovbestemmelse, der gælder for det solcelleanlæg, som spørgerne ønsker at afskrive efter, er i uddrag udformet således:

"§ 5 D. Den skattepligtige kan i stedet for at afskrive efter §5 vælge at afskrive udgifter til anskaffelse af nye driftsmidler, som udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, på en særskilt saldo, hvor anskaffelsessummen indgår med 115 pct., jf. dog stk. 2-7. Ved nye driftsmidler forstås driftsmidler, der anskaffes af den skattepligtige som fabriksnye....."

Forarbejder

Det fremgår af forarbejderne til afskrivningslovens § 5 D, at kravet om, at driftsmidlerne skal være nye, skal sikre imod misbrug ved, at driftsmidler udelukkende anskaffes for at opnå en forhøjelse af afskrivningsgrundlaget og derefter videresælges. For at undgå misbrug ved bl.a. koncerninterne overdragelser (bytte) af brugte driftsmidler omfatter loven alene nyfabrikerede driftsmidler.

Ifølge Skatteministeriets høringsskema med høringssvar, illustrerer ministeriet, hvad der skal forstås ved fabriksnye driftsmidler:

"Til illustration af, hvad der skal forstås ved fabriksnye driftsmidler, kan nævnes et grænsetilfælde, hvor en virksomhed selv har produceret driftsmidlet og derpå anvender det i egen produktion. Et sådant driftsmiddel vil være omfattet af 115 pct.s muligheden, men en eventuel senere køber af driftsmidlet vil ikke kunne opnå 115 pct. afskrivningsgrundlag af dette driftsmiddel."

Begrundelse

SKAT finder, at sælger af solcelleanlægget må anses for at have brugt anlægget i egentlig forstand, således at solcelleanlægget ikke er fabriksnyt ifølge afskrivningslovens § 5 D. Spørgerne vil som købere følgelig ikke kunne afskrive på anlægget med 115 pct. for indkomståret 2012.

SKAT har i den forbindelse lagt vægt på, at sælger, S. R. L. C's eneste aktivitet var at eje solcelleanlægget og dermed den deraf følgende el-produktion, aktuelt i perioden august 2012 til og med december 2012.

[.....]

SKAT har på denne baggrund fundet, at solcelleanlægget i sælgers ejertid har været anvendt til egentlig brug og dermed ikke kan anses for fabriksnyt efter afskrivningslovens § 5 D, stk. 1, sidste pkt."

Jeg kan også som tidligere sket henvise til Skatterådets kendelse i SKM 2008.926, hvor Skatterådet netop foretog en vurdering af "solceller". Her konkluderede Skatterådet dels, at solceller anses for driftsmidler, når de monteres direkte på jorden, men at solceller også anses for driftsmidler, hvis de monteres på en bygning, medmindre de direkte fældes ned i bygningen, jf. følgende:

"Et solcelleanlæg, der anbringes på jorden, anses som et driftsmiddel i afskrivningslovens forstand. Anlægget vil kunne afskrives, hvis de almindelige betingelser for at afskrive er opfyldt. Et solcelleanlæg, der monteres på stativer på en bygning, og hvis elproduktion sælges til elnettet, kan efter SKATs opfattelse ikke siges at tjene bygningen som sådan. Et anlæg af denne type er efter SKATs opfattelse et driftsmiddel i afskrivningslovens forstand. Anlægget vil kunne afskrives, forudsat at de almindelige betingelser for at afskrive er opfyldt.

Af præmisserne fremgår følgende:

"Ad spørgsmål 1:

Efter SKATs opfattelse må et solcelleanlæg, der anbringes på jorden, anses som driftsmidler i afskrivningslovens forstand og vil kunne afskrives som sådan forudsat, at de almindelige betingelser for at afskrive er opfyldt.

Det indstilles således, at der svares "ja" til spørgsmål 1.

Ad spørgsmål 2:

Ved installationer forstås aktiver, der har en fastere tilknytning til en bygning og tjener denne som sådan, jf. Ligningsvejledningen 2008-4, afsnit 4.2.

Et solcelleanlæg, der monteres på stativer på en bygning, og hvis el-produktion afsættes til el-nettet, kan efter SKATs opfattelse ikke siges at tjene bygningen som sådan. Et anlæg af denne type er efter SKATs opfattelse et driftsmiddel i afskrivningslovens forstand og vil kunne afskrives som sådan, forudsat at de almindelige betingelser for at afskrive er opfyldt.

Hvis der derimod er tale om, at et solcelleanlæg integreres i bygningens bestanddele i forbindelse med nybyggeri, og den producerede elektricitet anvendes som strømforsyning for bygningen, finder SKAT, at solcelleanlægget må anses for en installation i afskrivningslovens forstand. Installationer afskrives efter reglerne i afskrivningslovens § 15 med den sats, der er nævnt i § 17. Det forudsættes, at de almindelige betingelser for at afskrive er opfyldt.

For så vidt angår begge spørgsmål bemærkes, at det følger af afskrivningslovens § 5 C, stk. 1, nr. 4, at driftsmidler, der består af faste anlæg til fremstilling af el med en kapacitet over 1 MW, afskrives på en særskilt saldo med de satser, der er nævnt i afskrivningslovens § 5 C, stk. 4. ”

ABL § 34 indeholder ikke en særskilt afgrænsning af ”fast ejendom” eller af ”driftsmidler” og der er ingen støtte i loven eller bemærkningerne til loven for, at afgrænsningen mellem fast ejendom og driftsmidler efter ABL § 34 ikke skulle følge den almindelige skattemæssige afgrænsning. Tværtimod ville en sådan afvigende afgrænsning kræve en særskilt hjemmel.

Uden en sådan særskilt hjemmel er der ikke grundlag for at behandle samme aktiv forskelligt afhængigt af, hvilken lovbestemmelse, som er i spil. En sådan skattemæssig behandling ville medføre en uholdbar skattemæssig praksis.

Driftsmidler kan som nævnt ikke anses for omfattet af ”fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende”, jf. uddrag fra Skatterådets kendelse i SKM 2018.118, som netop angår fortolkningen af ABL § 34 og pengetankreglen. Da solceller efter fast praksis anses for driftsmidler, må det følge af Skatterådets kendelse at disse skal anses for ikke-finansielle, jf. uddrag fra kendelsen:

”Det fremgår af stk. 6, at selskabets virksomhed i overvejende grad anses for at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter ”stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse”, eller hvis handelsværdien af selskabets ”sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. ” udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Det er SKATs opfattelse, at den i sagen nævnte maskine (aktivet) ikke kan sidestilles med de i stk. 6 nævnte aktiver, da aktivet ikke ligner de i stk. 6 nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter eller værdipapirer).

Når et aktiv ikke ligner de nævnte aktiver i stk. 6, anses indtægter fra eller ejerskabet af aktivet ikke for passiv kapitalanbringelse. Hvad aktivet bruges til er herefter irrelevant.

SKAT finder således, at ejerskab af det i sagen nævnte aktiv ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse. ”

Jeg skal med ovennævnte fastholde at SKATs indstilling ikke imødekommes, men at det anerkendes, at solceller anses som driftsmidler, og dermed i medfør af ABL § 34 skal anses for ikke-finansielle.

Ligeledes skal jeg fastholde, at et P/S skal anses for en transparent enhed.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Skattemæssige kommentarer

Efter ABL § 34 er det en betingelse for overdragelse af aktier med skattemæssig succession, at selskabets aktivitet ikke i overvejende grad må bestå i passiv kapital-anbringelse.

Ved lov nr. 683 2017 blev ABL § 34 omformuleret.

Indtil lovændringen var ABL § 34, stk. 1. nr. 3 formuleret som følger:

- *”Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse., jf. stk. 6. ...”*

Ved lov nr. 683 2017 blev ordlyden af ABL § 34, stk. 1, nr. 3 omformuleret til følgende:

- *”Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign., jf. stk. 6. ...”*

Afgrænsningen af hvilket aktiver der betragtes som finansielle aktiver blev dermed flyttet ned i stk. 6, der afgrænser finansielle aktiver således:

”fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. ”

Ifølge lovforarbejderne til lovændringen var der tale om en sproglig tilpasning af bestemmelsen, hvor passiv kapitalanbringelse blev indføjet som en samlet betegnelse for de såkaldte pengetanksaktiver. Desuden blev der lavet en tilpasning i definitionen, så pengetanksaktiver blev ændret fra ’udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. ’ til ’fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. ’.

Formålet hermed var ifølge lovbemærkningerne at inddrage ubebyggede grunde og ejendomsprojekter under kategorien pengetanksaktiver. Derudover var det ifølge lovbemærkningerne formålet at fastslå, at aktiver, der efter sin art defineres som finansielle efter omstændighederne kan være ikke-finansielle, hvis de anvendes aktivt i driften, fx forudbetalinger fra kunder.

Det er således et toleddet krav, der skal være opfyldt, førend der er tale om passiv kapitalanbringelse, nemlig

1. Aktivet skal høre til i kategorien *”fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. ”* og
2. Aktivet må ikke være en del af den *”aktive virksomhed”*.

Et aktiv kan derfor godt være omfattet af begreberne fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende uden at det skal anses som passiv kapitalanbringelse i ABL § 34’s forstand, hvis blot der er tale om aktiv virksomhed. Modsat kan aktiver ikke anses for passiv kapitalanbringelse, hvis ikke de ikke hører til en af følgende kategorier: *”fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. ”*

Endvidere blev det præciseret i lovbemærkningerne, jf. ovenstående citat, at aktiver der kan sidestilles med fast ejendom, kontanter, værdipapirer, dvs. *”lignende”* aktiver fortsat skal henregnes til pengetanksaktiver, sådan som det allerede fremgik af lovteksten inden ændringen.

Det har dermed både før og efter 1. juli 2017 været sådan, at aktiver af *”lignende”* art som *”fast ejendom, kontanter og værdipapirer”* skal anses for finansielle, dog er det fra 1. juli 2017 et krav, at de *”lignende”* aktiver ikke indgår i den aktive drift.

Det fremgår ikke af hverken lovens ordlyd eller lovforarbejderne, at der ved lovændringen skulle være sket en ændring af fortolkningen af *”lignende”*, jf. også følgende uddrag fra de generelle bemærkninger:

”For at sikre, at nedsættelsen af bo- og gaveafgiften forbeholdes reelle erhvervsvirksomheder, foreslås visse justeringer af pengetankreglen.

For det første foreslås en justering af afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetank-aktiver (passiv kapitalanbringelse), jf. forslag til aktieavancebeskatningslovens § 34...

og

"Forslaget indebærer, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer) medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Omvendt skal fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Det vil f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger. "

Ifølge Østre Landsrets generelle præmisudtalelse i UfR 1993.203 ØLD fremgår, at enhver fortolkning af en lov som går udover lovens ordlyd klart skal fremgå af forarbejderne, jf. følgende citat:

"Enhver fortolkning, som går ud over en lovs ordlyd, må – navnlig når det er en lovbestemmelse, der regulerer skattebetalinger – af retssikkerhedsmæssige grunde kræve klar støtte i lovens forarbejder. " 5.

Det følger også af almindelige forvaltningsretlige principper, at det skal fremgå klart, hvis der sker ændringer i praksis og fortolkninger heraf.

Som nævnt ovenfor fremgår det hverken af lovens ordlyd eller lovbemærkningerne, at definitionen af pengetanksaktiver skulle være udvidet, udover på området for ejendomme. Det kan således ikke antages, at lovgiver har haft til hensigt at begrebet pengetanksaktiver skulle udvides til at omfatte andre aktivtyper end fast ejendom, kontanter, værdipapirer og aktiver der udtrykkeligt kan sidestilles hermed. Det kan heller ikke antages, at der skulle være grundlag for en bredere fortolkning af "lignende aktiver", da dette ville være en væsentlig ændring af praksis, så i givet fald ville kræve en klar tilkendegivelse fra lovgivers side.

En sådan tilkendegivelse fra lovgivers side foreligger ikke, og der er jf. Østre Landsrets præmisser, dermed ikke mulighed for at fortolke "lignende" til at omfatte nye aktivtyper.

Efter hidtil gældende praksis har både solceller, vindmøller og driftsmidler i øvrigt været betragtet som ikke-finansielle aktiver

Da der på dette punkt ikke kan antages at være sket en ændring, må det betyde, at driftsmidler, herunder solceller og vindmøller fortsat kan betragtes som ikke-finansielle, jf. følgende uddrag fra praksis, hvor dette er godkendt, jf. SKM 2014.261SR:

"Skatterådet kunne bekræfte, at lejeindtægterne og værdien af udlejningsdriftsmidlerne ikke var omfattet af "pengetanksreglen" i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. "

Solcellerne i YY er driftsmidler, og idet lovændringen ikke ændrer ved fortolkningen heraf, skal disse dermed ikke anses som pengetanksaktiver.

Der kan dermed hverken i lovbemærkningerne til lovændringen eller skattepraksis hentes støtte for at driftsmidler, herunder solceller sidestilles med fast ejendom, kontanter eller værdipapirer.

Efter min opfattelse skal aktiverne dermed medregnes til den aktive del af virksomheden ved opgørelsen af den finansielle brøk.

SKAT anmodes om at bekræfte, at solcellerne ejet af P/S YY, som XX A/S derigennem erhverver/har erhvervet andele af, skal indgå som en forholdsmæssig del af den aktive del af virksomheden i opgørelsen af den finansielle brøk, jf. ABL § 34, og dermed ikke anses som passiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, XX A/S' ejerandel af solceller i P/S YY ikke anses for finansielle aktiver efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Begrundelse

Sagen angår, om XX A/S' ejerandel af en række solcelleanlæg via P/S YY er passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3.

Med vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 (Lovforslag L 183) om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.) skete der en justering af pengetanksreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Det fremgår af ordlyden til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at der skal være tale om et selskab, *"hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6"*.

Det fremgår af stk. 6, at selskabets virksomhed i overvejende grad anses for at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter *"stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse"*, eller hvis handelsværdien af selskabets *"sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign."* udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Om et aktiv er "passiv kapitalanbringelse" er eksemplificeret i bestemmelsen med formuleringen "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.". Dette følger endvidere af lovbemærkningerne:

"Det foreslås, jf. forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at det justeres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del, jf. bemærkningerne til nr. 3."

Og videre:

"Forslaget indebærer, at det præciseres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Opregningen i bestemmelsen af hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse."

Det fremgår således, at opregningen af aktiver ikke er udtømmende. Der skal foretages en konkret vurdering af, om aktivet falder ind under kategorierne fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.

Det må derfor undersøges, om XX A/S' ejerandel af solcelleanlægget, som civilretligt ejes gennem et partnerselskab (kommanditaktieselskab), er passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.

Værdipapirer el.lign.

I relation til spørgsmålet om ”kontanter, værdipapirer el.lign.” ses der ikke af bemærkningerne til lov nr. 683 af 8. juni 2017 at være yderligere fortolkningsbidrag end de oven for nævnte.

Formuleringen kom ind i lovteksten med lov nr. 1285 af 20/12 2000 (L 36 2000/01), hvor det i bemærkningerne herom fremgår: ”*Med formuleringen omfattes alle passive pengeanbringelser så som kontanter, bankindeståender, finansielle kontrakter, obligationer, aktier, anparter, andelsbeviser, investeringsforeningsbeviser mv.*” (Skattestyrelsens fremhævelse).

Det kan overvejes, om formuleringen ”værdipapirer el.lign.” også omfatter andele i partnerselskaber og kommanditselskaber, da opremsningen alene angiver eksempler. Disse selskaber er anerkendt civilretligt, og anses for selvstændige selskabssubjekter. Skatteretligt er partnerselskaber og kommanditselskab derimod ikke selvstændige skattesubjekter. Skattepligten er hos den enkelte selskabsdeltager jf. den juridiske vejledning afsnit C. C. 3.3.

Da et partnerselskab anses som en skattemæssig transparent enhed, er de enkelte selskabsdeltager ejere af en ideel andel af partnerselskabets aktiver og passiver jf. eksempelvis SKM2011. 155. SR og SKM2014. 207. SR.

Det har i den skatteretlige litteratur været diskuteret, om der i dansk skatteret gælder et totalt eller begrænset transparensprincip, hvor der ved sidst nævnte princip forstås, at enheden *opfattes* som en selvstændig enhed, hvilket blandt andet indebærer, at enheden skattemæssigt skal anses som ejer af enhedens aktiver og passiver. *Liselotte Madsen* i ”Den skatteretlige behandling af personselskaber” (2011), p. 90, antager, at når der tale om et personselskab, der hverken *selskabsretligt* eller *skatteretligt* er materielt lovreguleret, må der gælde et princip om total transparens, hvilket betyder, at personselskabet som sådant ikke eksisterer i skattemæssig henseende. Forfatteren mener, at en fravigelse herfra skal være markeret ved lov.

I relation til partnerselskaber fremgår det af selskabslovens § 358, at lovens regler om aktieselskaber med de fornødne tilpasninger finder anvendelse på partnerselskaber. Et partnerselskab er i selskabslovens § 5, nr. 23, defineret som et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier. Investor har således sit indskud fordelt på aktier selskabsretligt, hvilket kunne tale for, at der ikke altid gælder et princip om total transparens for partnerselskaber.

I den skatteretlige litteratur har *Nikolaj Vinther* og *Mogens Busk* i ”SR. 2012.0025” anført, at der i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34 ikke er taget stilling til, om begrebet ”aktiver” skal forstås efter en regnskabsmæssig, skatteretlig eller civilretlig bedømmelse. Forfatterne finder det mest nærlæggende at fortolke begrebet i overensstemmelse med den civilretlige forståelse.

Hertil kan imidlertid anføres, at det ikke er den civilretlige forståelse af ”aktier”, der generelt er anvendt aktieavancebeskatningsloven.

Det fremgår således af den juridiske vejledning afsnit C. B. 2.1.2, at hvis en investering er foretaget i en andel i en transparent enhed (fx en aktie i et partnerselskab), vil andelen (aktien) ikke være et værdipapir omfattet af aktieavancebeskatningsloven. I stedet skal investorerne hver især beskattes af deres andel af indtægter, tab mv. i den transparente enhed. Den enkelte investor vil således ikke blive beskattet

af en investering i et enkelt værdipapir. Derimod skal investoren beskattes på samme måde, som hvis vedkommende selv havde investeret direkte i de aktiver, som den transparente enhed investerer i, hvilket i denne sag er solcelleanlæg.

Lovgiver har ikke indikeret en anden forståelse end den skatteretlige af "værdipapir eller lign." i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, hverken i bestemmelsens ordlyd eller i dens forarbejderne. I opremsningen fra bemærkningerne til lovforslaget i 2000/01 oplistes tværtimod alene en række aktiver, der anerkendes skattemæssigt. Andele i transparente enheder som fx kommanditselskaber (eller kommanditaktieselskaber/partnerselskaber) indgår således ikke i opremsningen.

Dette peger i retning af, at aktier m.v. i den ovenfor nævnte opregning fra bemærkningerne og dermed aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, skal forstås i overensstemmelse med den almindelige skatteretlige forståelse. Hvilket vil være i overensstemmelse med forståelsen generelt i aktieavancebeskatningsloven.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når der ikke positivt i aktieavancebeskatningslovens § 34 eller forarbejderne er gjort op med den skattemæssige transparens, må partnerselskabet også anses for transparent i forhold til pengetankreglen. Det er derfor partnerselskabets aktiver (solcelleanlægget), der indgår i vurdering af, hvorvidt selskabsdeltagerens (XX A/S) virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Fast ejendom el.lign.

Det skal dernæst bedømmes, om partnerselskabets solcelleanlæg anses for at være fast ejendom el.lign. jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Om begrebet fast ejendom i aktieavancebeskatningslovens § 34 fremgår det af forarbejderne at:

"Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt af bestemmelsen fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt."

Det kan anføres, at solcelleanlæg ikke anses for at være fast ejendom andetsteds i skattelovgivningen. Et solcelleanlæg er fx i afskrivningsmæssig forstand ikke en fast ejendom (dvs. bygninger og installationer). Det behandles derimod som et driftsmiddel jf. SKM2008. 926. SR.

Det fremgår imidlertid som nævnt af forarbejderne til loven, at opregningen i bestemmelsen af hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, ikke er udtømmende. Det fremgår videre, at:

"Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse."

Bestemmelsen er således efter ordlyden og lovforarbejderne udtrykkeligt netop ikke begrænset til fast ejendom, men omfatter også aktiver, der ligner fast ejendom. Lovgiver har således udtrykkeligt forudsat, at bestemmelsen omfatter mere end fast ejendom.

Det fremgår ikke af forarbejderne, hvilke aktiver, der ligner fast ejendom.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er fast ejendom bl.a. kendetegnet ved, at den faste ejendom er stationær og således bestemt til at forblive på stedet. En fast ejendom har endvidere typisk en vis størrelse. Det må bl.a. kunne omfatte store stationære aktiver så som vindmøller, der afskrivningsmæssigt ligeledes behandles som et driftsmiddel.

Solcelleanlæg er lige som faste ejendomme og vindmøller stationære og bestemt til at forblive på stedet. De har endvidere en vis størrelse. Dette indebærer efter Skattestyrelsens opfattelse, at et solcelleanlæg er en "fast ejendom eller lignende".

Passiv kapitalanbringelse

Det er oplyst, at solcelleanlægget ikke indgår i spørgers virksomheds drift, og at spørger ikke aktivt deltager i driften af solcelleanlægget. Spørgers hæftelse er endvidere begrænset til den kapital, der er investeret i solcelleanlægget. Spørgers deltagelse er begrænset til at tilføre kapital til projektet og modtage et eventuelt afkast heraf.

Denne type af investering må betegnes som passiv kapitalanbringelse, fordi det aktiv (solcelleanlægget), som kapitalen er placeret i, alene genererer et økonomisk afkast. Kapitalanbringelsen fremstår således som passivt på samme måde, som hvis kapitalen anbringes i en udlejningsejendom.

Sammenfatning

Efter Skattestyrelsens opfattelse solcelleanlæg sidestilles med ejendom el.lign. i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at en investering via et partnerselskab i et solcelleanlæg er passivkapitalanbringelse i ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3.

Skattestyrelsen har i sin indstilling ikke foretaget en konkret vurdering af, om P/S YY eller den underliggende investeringsstruktur anses for transparent efter dansk skatteret.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Aktieavancebeskatningslovens § 34 (pengetankreglen)

"Ved overdragelse i levende live af aktier kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-4, hvis følgende betingelser er opfyldt, jf. dog stk. 5:

(...)

3) Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.

(...)

Stk. 5. Betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier som nævnt i § 17 eller § 18, stk. 1 eller 4. Betingelsen i stk. 1, nr. 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier i et selskab m.v., som udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller ved finansieringsvirksomhed og er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber. For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet

er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.

Stk. 6. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en passiv kapitalanbringelse.”

Selskabslovens § 5, nr. 23

Et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier, jf. kapitel 21.

Selskabslovens § 358

Lovens regler om aktieselskaber finder med de fornødne tilpasninger anvendelse på partnerselskaber.

Forarbejder

L 183 – FT 2016-17. Forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love – (specielle bemærkninger til § 2, nr. 1 og nr. 3)

” Til nr. 1

Efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, kan der alene ske overdragelse af aktier m.v. med succession i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende som nærmere fastlagt efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Udlejning af fast ejendom skal ved opgørelsen efter pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, anses som passiv kapitalanbringelse. Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses ikke som udlejning af fast ejendom og henregnes derfor ikke til passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det foreslås, jf. forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at det justeres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del, jf. bemærkningerne til nr. 3.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til § 2, nr. 3. ”

”Til nr. 3

I aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, fastlægges, hvornår et selskabs virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.

Ubebyggede grunde og ejendomsprojekter anses i dag ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen. Selskaber, hvis virksomhed består i udlejning af ejendomme, vil ofte besidde ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, og bl.a. disse selskaber skal således i dag ikke medregne værdien af ubebyggede grunde og ejendomsprojekter under pengetankreglen, men alene eventuelle udlejningsejendomme.

Det foreslås, jf. forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, at afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver, der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse), justeres.

Forslaget indebærer, at det præciseres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Opregningen i bestemmelsen af hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt af bestemmelsen fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Hvis en erhvervsvirksomhed erhverver en byggegrund med henblik på f.eks. at opføre et nyt domicil eller en driftsbygning på grunden, vil der dog fortsat ikke være tale om passiv kapitalanbringelse. Endvidere anses f.eks. et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger bestemt for videresalg heller ikke som passiv kapitalanbringelse.

På tilsvarende måde kan kontanter og værdipapirer efter omstændighederne høre til virksomhedens aktive del. F.eks. skal en virksomheds kortfristede tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser normalt ikke medregnes som passive fordringer, og det vil typisk ikke være vanskeligt at udskille disse tilgodehavender fra en virksomheds øvrige (passive) fordringer.

En kontantbeholdning, der stammer fra forudbetalinger fra kunder, vil ligeledes efter omstændighederne kunne henføres til virksomhedens løbende (aktive) drift, hvis kontantbeholdningen f.eks. er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen. Det vil være op til virksomheden at godtgøre denne sammenhæng. Det vil ikke være tilstrækkeligt, at kontantbeholdningen kan siges at udgøre nødvendig driftskapital, herunder til betaling af kreditorer i almindelighed, eller påtænkes anvendt til investering i driften i øvrigt. ”

L 36 – FT 2000-01: Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven – (specielle bemærkninger til § 1, nr. 1).

Til nr. 1

Den foreslåede ændring af aktieavancebeskatningslovens § 11 vil betyde, at successionsreglerne for overdragelse i levende live tilnærmes de gældende regler ved udlodninger fra et dødsbo.

Lovforslaget betyder, at ved overdragelser i levende live indsættes der betingelser til aktiviteten og formuens sammensætning i det underliggende selskab, som aktierne vedrører. Betingelserne svarer til dem, der blev indført fsva. udlodninger fra et dødsbo ved lov nr. 431 af 26. juni 1998, med de ændringer der foretages i dette lovforslag. De foreslåede regler indebærer, at det ikke vil være muligt at succedere

i aktier i et selskab, hvis virksomhed i væsentligt omfang består af udlejning af fast ejendom, at eje kontanter, værdipapirer eller lignende. Med formuleringen omfattes alle passive pengeanbringelser så som kontanter, bankindeståender, finansielle kontrakter, obligationer, aktier, anparter, andelsbeviser, investeringsforeningsbeviser mv. (...)

(...). Skatteudvalget 2016-17 i forbindelse med behandlingen af L 183

”Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 21. april 2017 fra FSR – danske revisorer, jf. L 183 - bilag 6.

Svar

FSR – danske revisorer har i henvendelse af 21. april 2017 afgivet en række bemærkninger til dels forslaget om nedsættelsen af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte, dels forslaget om ændring af reglerne for genoptagelse af skatteansættelsen for lagerbeskattede værdipapirer mv.

(...)

Eksempler vedr. projektejendomme

FSR anfører en række eksempler, hvor det ønskes afklaret, om den faste ejendom i ejerperioden kan anses for et driftsaktiv eller skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Eksempel 1:

Et selskab erhverver et grundareal. Der foretages byggemodning mv. af arealet, hvorefter der sker salg af nogle af grundene til byggeri af parcelhuse mv. På andre grunde opfører selskabet parcelhuse mv., hvorefter ejendommene sælges. Selskabet er næringsskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Kommentar

Der skal foretages en konkret vurdering. I det skitserede eksempel, hvor det lægges til grund, at dispositionerne sker kontinuerligt som led i selskabets sædvanlige virksomhed, kan den faste ejendom som udgangspunkt anses for et driftsaktiv.

Eksempel 2:

Et selskab erhverver et grundareal, som er byggemodnet. Der opføres et etagebyggeri, og ejerlejlighederne ønskes solgt enkeltvis i takt med færdiggørelse af byggeriet. Det lykkedes imidlertid ikke at sælge alle lejlighederne, hvorfor nogle af disse udlejes på tidsbegrænsede lejeaftaler indtil salg. Selskabet er næringsskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Kommentar

I det skitserede eksempel kan den faste ejendom som udgangspunkt anses for et driftsaktiv. De udlejede lejligheder kan eventuelt overgå til at være passiv kapitalanbringelse, hvis udlejningen ikke længere kan anses for at være af midlertidig karakter.

Eksempel 3:

Et selskab erhverver et grundareal, som er byggemodnet. På arealet kan opføres et etagebyggeri med lejligheder. Forud for igangsætning af byggeriet indgås der en aftale med en pensionskasse, som efter færdiggørelse og fuldt udlejet vil overtage ejendommen. Pensionskassen har en række krav til byggeriet om lejlighedernes størrelse, materialevalg, udearealer, lejekontrakter etc. Selskabet opfører etagebyggeriet og får i byggeperioden samtlige lejligheder udlejet. Efter færdiggørelse af byggeriet overdrages ejendommen til pensionskassen. Selskabet er næringsskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse. Herudover hører FSR gerne, om det har betydning, hvornår aftalen om overdragelse til pensionskassen sker. Før/efter byggeriet påbegyndes/afsluttes?

Kommentar

I det skitserede eksempel kan den faste ejendom anses for et driftsaktiv, hvis aftalen om overdragelse til pensionskassen indgås, inden byggeriet påbegyndes og afvikles som anført. Hvis aftalen om overdragelse først indgås efter byggeriets påbegyndelse, skal der foretages en konkret vurdering af, om erhvervelsen af grunden og opførelse af bygninger sker med henblik på et umiddelbart efterfølgende videresalg som led i selskabets sædvanlige virksomhed.

Eksempel 4:

Et selskab erhverver et grundareal, som er byggemodnet. På arealet må opføres en butik. Selskabet indgår lejeaftale med en detailkæde. Selskabet har til hensigt at sælge ejendom men efter færdiggørelse og udbyder denne som et K/S-projekt. En række investorer giver tilsagn om erhvervelse af alle K/S-andele. Selskabet færdiggør byggeriet og detailbutikken åbner. Investorerne erhverver K/S-andele mv. Selskabet er næringsskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Kommentar

Det er tale om en konkret vurdering. I det skitserede eksempel, hvor erhvervelse af grundareal, opførelse af bygning/butik og efterfølgende salg af ejendommen sker som led i en kontinuerlig proces, kan den faste ejendom som udgangspunkt anses som et driftsaktiv, selvom selskabet i denne perioden midlertidigt har indtægt fra udlejning af ejendommen.

Afgrænsning af aktiver omfattet af pengetankreglen

FSR anmoder om en afklaring – gerne med eksempler - af, hvilke aktiver, der kan sidestilles med fast ejendom, kontanter og værdipapirer, og dermed vil anses for passiv kapitalanbringelse, jf. nedenstående eksempler. Det anmodes herunder bekræftet, at andre materielle anlægsaktiver – fx driftsmidler – ikke kan sidestilles med fast ejendom, likvider og værdipapirer, og derfor ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse i relation til pengetankreglen.

Kommentar

Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, er opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver – som efter gældende regler – ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer) medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Samtidig skal den ændrede formulering af pengetankreglen sikre, at ejendomme m.v., der ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse, ikke skal medregnes som pengetankaktiver. Eksempelvis vil en fast

ejendom, der indgår i virksomhedens drift – eller andre driftsaktiver – således ikke skulle medregnes som pengetankaktiver. Det vil fx kunne være tilfældet, hvis et typehusfirmas midlertidigt udlejer de nyopførte boliger.

Endvidere kan eksempelvis kontanter og værdipapirer, som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, efter omstændighederne henføres til virksomhedens aktive del. F.eks. skal en virksomheds kortfristede tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser normalt ikke medregnes som passive fordringer. En kontantbeholdning, der stammer fra kundernes forudbetalinger, vil også skulle henføres til virksomhedens løbende (aktive) drift, hvis denne er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen.

(...)

Praksis

SKM2018. 113. SR⁻

Skatterådet bekræftede, at driftsmidler, hvor ejendomsretten var hos leasingselskabet, havde leasingselskabet afskrivningsretten til. Driftsmidlerne omfattet af leasingaftalen ville ved en overdragelse med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 ikke skulle anses som en passiv kapitalanbringelse, da driftsmidlerne ikke kunne sidestilles med fast ejendom, kontanter eller værdipapirer. Hvad driftsmidlerne blev anvendt til var herefter irrelevant.

SKM2014. 672. SR⁻

Skatterådet bekræftede, at igangværende arbejder for fremmed regning kan indgå med sin bruttoværdi i opgørelsen efter aktivkriteriet i pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

SKM2014. 207. SR⁻

Skatterådet bekræfter, at et polsk ejet partnerselskab skal anses for transparent i skattemæssig henseende, og ikke skal omkvalificeres til et selvstændigt skattesubjekt efter reglerne i selskabsskattelovens § 2 C. Skatterådet bekræfter endvidere, at den polske ejer af partnerselskabet ikke har fast driftssted i Danmark.

SKM2011. 155. SR⁻

Overskud i et partnerselskab, der er omdannet fra et interessentskab, kunne beskattes hos ejerne i det forhold de modtog overskudsandel fra partnerselskabet, uanset om ejerne er personlige ejere, eller selskaber ejet af en partner, der via sit selskab stiller sin ekspertise til rådighed for partnerselskabet. Et partnerselskab er ligesom et interessentskab ikke et selvstændigt skattesubjekt. Beskatning af deltagerne vil svare til beskatning for interessenterne. Den enkelte deltager beskattes af sin ideelle andel af partnerselskabets resultat i overensstemmelse med hver deltagers egen skattemæssige status.

SKM2008. 926. SR⁻

Skatterådet bekræftede, at et solcelleanlæg monteret på landjorden kan afskrives som et driftsmiddel. Ligeledes bekræftede Skatterådet, at et solcelleanlæg, der monteres på stativer på en bygning, og hvis produktion afsættes til el-nettet, kan afskrives som et driftsmiddel. Skatterådet udtalte i den forbindelse, at anlæg med en kapacitet over 1 MW afskrives på en særskilt saldo efter reglerne i afskrivningslovens § 5 C. Endelig fandt Skatterådet, at et solcelleanlæg, der er integreret i en bygnings bestanddele, og hvor den producerede elektricitet anvendes som strømforsyning for bygningen, må anses for en installation i afskrivningslovens forstand.

Den juridiske vejledning 2018-1 afsnit C. C. 3.3.3

Indhold

Dette afsnit beskriver partnerselskaber generelt.

Afsnittet indeholder:

- Selskabsform
- Indkomstopgørelsen for deltagerne i partnerselskabet. Fradragsbegrænsning
- Selskabsomdannelse. Omdannelse af et interessentskab til et partnerselskab
- Omdannelse af et partnerselskab til et aktieselskab
- Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre.

Selskabsform

Partnerselskabet, P/S, er en videreførelse af en selskabsform, der har eksisteret i mange år, hvor et sådant selskab blev kaldt et kommanditaktieselskab. Betegnelsen partnerselskab er indført i 1996. Se om partnerselskaber i SKM2011. 155. SR.

Partnerselskaber er ifølge lov om aktie- og anpartsselskaber (Selskabsloven) et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, der er fordelt på aktier, jf. kapitel 21.

Kommanditisterne, der kan være en eller flere, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser, mens komplementaren, der kan også være en eller flere, hæfter ubegrænset.

Selskabsretligt er partnerselskaber, modsat kommanditselskaber, som nævnt ovenfor, omfattet af lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven), kapitel 21.

Skatteretligt er partnerselskabet ikke et selvstændigt skattesubjekt. Skattepligten er hos den enkelte selskabsdeltager som i et kommanditselskab.

Et partnerselskab er forskelligt fra et kommanditselskab på følgende måder:

- Kommanditaktionærernes indskud er fordelt på aktier
- Selskabskapitalen skal være fuldt indbetalt i forbindelse med stiftelsen af selskabet
- Selskabet skal have en fast kapital
- Selskabet skal have en struktur, der svarer til et aktieselskabs. Kommanditaktionærerne har indflydelse på partnerselskabets forhold med respekt af komplementarernes rettigheder.

C. B. 2.1.2

(...)

Hvis investeringen er sket i en andel i en transparent enhed, vil andelen ikke være et værdipapir omfattet af aktieavancebeskatningsloven. I stedet skal investorerne hver især beskattes af deres andel af indtægter, tab mv. i den transparente enhed. Den enkelte investor vil således ikke blive beskattet af en investering i et enkelt værdipapir. Derimod skal investoren beskattes på samme måde, som hvis han/hun havde investeret direkte i de aktiver, f.eks. aktier og obligationer, som den transparente enhed investerer i.

Ved vurderingen af, om en enhed skal anses for en transparent enhed, lægger vi os skatteretligt normalt op ad de danske civilretlige regler. Hvis en enhed civilretligt anses for en transparent enhed, vil enheden også skatteretligt blive anset for en transparent enhed.

(...)

C. B. 2.13.1⁻

(...)

Værdipapirer mv.

Passiv pengeanbringelse omfatter alle værdipapirer og indeståender, herunder aktier, anparter, finansielle kontrakter, obligationer, investeringsforeningsbeviser mv. Se lov nr. 1413 af 21/12 2005, bemærkningerne til § 34, stk. 6. Bedømmelsen er dermed ikke begrænset til værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

En likvid pengebeholdning i et selskab bliver altid anset for passiv pengeanbringelse, uanset den driftsmæssige tilknytning til selskabets virksomhed. (...)

Litteratur

Liselotte Madsen: Den skatteretlige behandling af personselskaber, 2011, Jurist og Økonomforbundets Forlag.

Nikolaj Vinther og Mogens Busk: Pengetankreglen – Udvalgte problemstillinger, SR. 2012.0025.