

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10280 af 24/09/2019 (Gældende)

## Succession - pengetankreglen - vindmøller og solceller

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0265056

## Succession - pengetankreglen - vindmøller og solceller

I sagen ønskede det bekræftet, at de solcelleanlæg og vindmøller, der danner grundlag for et ApS' elproduktionsvirksomhed, ikke skulle kvalificeres som passiv kapitalanbringelse ved vurderingen af successionsbetingelserne for overdragelse af ejerandele i holdingselskabet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådet fandt, at solcelleanlægget og vindmøller var omfattet af begrebet "fast ejendom e.lig." og derfor som udgangspunkt var en passiv kapitalanbringelse. Vedrørende solcelleanlægget fandt Skatterådet, at der var tale om et aktivt aktiv, når der henses til det oplyste om aktivet. Andelene i vindmøller var et passivt aktiv ud fra en konkret vurdering.

*Skatterådsmøde 24. september 2019 - SKM2020. 52. SR*

### Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at de solcelleanlæg og vindmøller, der danner grundlag for Energiselskabets elproduktionsvirksomhed, ikke skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse ved vurderingen af successionsbetingelserne for overdragelse af ejerandele i Selskabet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34?

### Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgerne ejer via deres personlige holdingselskab ("Selskabet"), det helejede datterselskab, ("Energiselskabet"), der driver elproduktionsvirksomhed via ejerskab til et fuldt solcelleanlæg (100 % af K/S Solenergi ("K/S Sol") og en ejerandel i en vindmøllepark ("P/S Vind"). P/S Vind er ikke et datterselskab af energiselskabet. Ifølge årsrapporten for 2018 er P/S Vind medtaget som "andre værdipapirer".

Ifølge årsrapporten for 2018 er finansielle anlægsaktiver i energiselskabet opgjort som følger:

Kapitalandele i dattervirksomheder	12.300.000 kr.
Andre værdipapirer	1.200.000 kr.
Finansielle anlægsaktiver i alt	13.500.000 kr.

Energiselskabets solcelleanlæg består af en solcellepark i Tyskland, der på årlig basis producerer strøm svarende til det årlige forbrug i ca. 2.000 danske husstande. Den solproducerede strøm afsættes på det offentlige elnet i Tyskland. Der er tale om en jordbaseret solcellepark, hvor selve solcellerne er monteret på stativer på jorden.

Af prospektet for K/S Sol fremgår bl.a., at:

"(ikke medtaget i offentliggørelsesteksten)".

Spørgerne og deres børn, særligt et af børnene, foretager månedlige kontrolbesøg på anlæggene og afholder møder med den ansvarlige driftstekniker, når det er relevant. Spørgerne har desuden elektronisk adgang til drifts- og produktionstallene og kontrollerer og følger op på disse under løbende kontakt med driftscontrolleren. Beslutninger vedrørende solcelleparken om vedligehold, nye investeringer, salg af el, refinansieringer osv. træffes af bestyrelsen, som består af spørgerne og deres børn.

Energiselskabet har indgået aftale med et selskab om bogføring, overvågning af parkens produktionstal mv. og varetagelse af den daglige kontakt med servicepartneren.

Energiselskabet har derudover indgået aftale med en lokal driftstekniker om løbende tilsyn af parken og håndtering af eventuel udskiftning af solceller. Der henvises herudover til det i anmodningen anførte om de faktiske forhold.

Selskabet påser løbende, at aftalepartnerne lever op til aftalt kvalitet mv. Selskabet kan indgå aftaler med andre partnere eller om nødvendigt selv tage over.

Som supplement til den solafhængige elproduktion har Energiselskabet investeret i vindbaseret elproduktion via P/S Vind, der ejer et mindre antal landbaserede vindmøller i tyske vindmølleparker. Den vindproducerede strøm afsættes på det offentlige elnet i Tyskland.

Om P/S Vind fremgår det bl.a. af årsrapporten for 2018., at spørgerne ikke er en del af bestyrelsen. Videre fremgår bl.a., at:

”(ikke medtaget i offentliggørelsesteksten)”

Energiselskabet hæfter med den indskudte kapital, i alt 13.450.000 kr., og har en resthæftelse på 18.750.000 kr. op til den fulde stamkapital.

Spørgerne ønsker at overdrage kapitalandelene i Selskabet til deres børnebørn med skattemæssig succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34. Overdragelsen påtænkes gennemført i foråret 2019.

Det er i den forbindelse afgørende for Selskabets opfyldelse af pengetankskriteriet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at Energiselskabets solcelleanlæg og vindmølleandele ikke skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

Spørgernes repræsentant har på vegne af spørgerne fremsat anmodning om, at det bekræftes, at de solcelleanlæg og vindmøller, der danner grundlag for Energiselskabets elproduktionsvirksomhed, ikke skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse ved vurderingen af successionsbetingelserne for overdragelse af ejerandele i Selskabet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

Repræsentanten har i det følgende redegjort for retsgrundlaget i aktieavancebeskatningslovens § 34 og kvalifikationen af de omhandlede solcelleanlæg og vindmølleandele.

I den forbindelse er det for god ordens skyld bemærket, at den aktuelle anmodning har fællestræk med SKM2018. 459. SR, men den skal afgøres på selvstændigt grundlag og derfor anderledes end SKM 018.459. SR, der er genstand for anmodning om genoptagelse, fordi den er afgjort på ukorrekt og utilstrækkelig sagsoplysning og derfor materielt forkert.

#### **1.1 Retsgrundlaget i ABL § 34**

Der består efter ABL § 34 almindelig adgang til aktieoverdragelse med skattemæssig succession, *medmindre* selskabets virksomhed skal kvalificeres som ”passiv kapitalanbringelse”, således som dette kriterium er teknisk udmøntet i ABL § 34, stk. 6.

Lovens *hovedregel* er således, at der kan ske successionsoverdragelse af aktier i ethvert selskab, medmindre selskabets virksomhed skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse. Kriterier herfor er defineret objektivt og forudsætter blandt andet, at mere end 50 % af selskabets aktiver består i

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

Dette objektive aktivkriterium er ”firkantet” og giver ikke mulighed for nogen skønsudøvelse. Hvis et aktiv ikke kan kvalificeres som ”fast ejendom”, ”kontanter”, ”værdipapirer” eller ”lign. ”, udgør det ikke passiv kapitalanbringelse og kan ikke lovligt begrunde afskæring af succession, blot fordi ejerskabet til aktivet må anses for mere eller mindre passivt.

Der er således *ikke hjemmel* til at indlægge noget selvstændigt meningsindhold i udtrykket ”passiv kapitalanbringelse”, der blev introduceret allerede i forarbejderne til Lov 2000.1285 (”passiv pengeanbringelse”) som samlebetegnelse for de konkret definerede aktivkategorier. Det ses således også af den gældende lovtekst, at der ikke er hjemmel til at stille krav om arbejdsdeltagelse eller hæftelse mv., jf. nærmere nedenfor. Det afgørende er udelukkende, om mere end 50 % af selskabets aktiver rummes af den objektive definition *”fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. ”*.

Det fremgår dog af forarbejderne til Lov 2017.683, at et aktiv, der efter definitionen skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse, efter en konkret vurdering kan anses som aktiv kapitalanbringelse, hvis det på en nærmere kvalificeret måde indgår i en aktiv virksomhed, jf. nedenfor. Der er imidlertid *ikke hjemmel* til den modsatte omkvalifikation, så et aktiv kan anses som passiv kapitalanbringelse, selv om det ikke kan rummes af lovens objektive definition. Denne sondring er afgørende for forståelsen og forvaltningen af successionsbetingelserne.

Ved den nærmere afgrænsning af passiv kapitalanbringelse er det umiddelbart indlysende, at begreberne ”fast ejendom”, ”kontanter” og ”værdipapirer” skal forstås efter deres naturlige sproglige indhold og således, som de i øvrigt anvendes i lovgivningen, herunder skattelovgivningen.

Det er imidlertid sprogligt mere usikkert, hvilket indhold begrebet ”el.lign. ” rummer, når det sammenstilles med de øvrige begreber.

Det ligger efter praksis siden indførelsen af ”pengetankskriteriet” i dødsboskattelovens § 29, jf. Lov 1998.431, fast, at ”el.lign. ” skal fortolkes meget *indskrænkende*:

- SKM2012. 728. SR: ”udlejningsejendomme” omfatter ikke ubebyggede grunde og heller ikke ejendomsprojekter, der endnu ikke har været genstand for udlejning.
- SKM2014. 261. SR: ”udlejningsejendomme” omfatter ikke udlejning af driftsmidler (biler).
- SKM2015. 577. SR: ”udlejningsejendomme” omfatter ikke ”udlejning” af parkeringspladser i P-hus.

Praksis viser således, at ”el.lign. ” har et meget *begrænset selvstændigt indhold*. Begrebet ”udlejningsejendomme” omfatter kun ”udlejningsejendomme” og altså end ikke ejendomme, der er bestemt til udlejning. Og begrebet omfatter ikke driftsmidler, selv om disse udelukkende anvendes til udlejning.

Denne meget indskrænkende fortolkning var netop baggrunden for, at ”udlejningsejendomme” ved Lov 2017.683 blev ændret til ”fast ejendom”, men som forarbejderne viser, havde ændringen et helt specifikt formål og tilsigtede ingen ændring af rækkevidden af ”el.lign. ”.

Det fremgår således af lovbemærkningerne, at lovændringen var målrettet præcist mod resultatet i SKM2012. 728. SR, så også ikke-udlejet fast ejendom skulle anses for et pengetanksaktiv:

*”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. ...*

*I dag anses ubebyggede grunde og ejendomsprojekter ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen, selv om disse aktiver reelt kan sidestilles med udlejningsejendomme. Selska-*

*ber, 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.* ”

Som det ses, var der tale om en meget målrettet justering i forhold til en helt specifik type af aktiver, dvs. ubebyggede grunde og ejendomsprojekter.

Samtidig er det særligt relevant, at suppleringsbegrebet ”el.lign.” blev videreført uden nogen ændringer:

*”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.”* (min understregning)

Som det ses, forudsættes ”el.lign.” blot videreført, og der er intet holdepunkt for, at begrebet ikke fortsat skal fortolkes indskrænkende, så pengetankkriteriet bevarer sin objektive karakter. Efter lovændringen skal ”fast ejendom” fortolkes som ”fast ejendom”, og suppleringsbegrebet ”el.lign.” rummer ikke hjemmel til at indbefatte aktiver, der ikke i alle relevante karakteristika kan sidestilles med ”fast ejendom”. Når ”udlejningsejendomme” og ”el.lign.” ikke tidligere kunne rumme fast ejendom, der var bestemt til udlejning, er der også efter lovændringen tilsvarende snævre grænser for, hvilke aktiver der kan omfattes af ”fast ejendom” og ”el.lign.”.

I den forbindelse – og helt centralt for denne sag – er det tillige helt afgørende at forstå, at det allerede forud for Lov 2017.683 var fastslået i praksis, at solcelleanlæg og vindmøller ikke kan kvalificeres som passiv kapitalanbringelse:

- SKM2003. 48. LR: virksomhedsejer kunne indskyde på ophørspension på grundlag af vindmøllevirksomhed, pensionsbeskatningslovens § 15A, stk. 3.
- Ministersvar nr. 46 om VE-anlæg (solceller og vindmøller mv.), jf. L86/2012 (klimaministeren):  
*”Skatteministeriet oplyser, at det indledningsvis skal bemærkes [..], at lovforslaget ikke ændrer reglerne for, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at der kan succederes. Skatteministeriet oplyser endvidere, at det derfor kan bekræftes, at VE-anlæg, der anses for erhvervsmæssige efter ligningslovens § 8P, stk. 5, også i forhold til successionsreglerne anses for en erhvervsmæssig virksomhed, der kan overdrages med succession, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.”*
- SKM2013. 398. SR: arvinger kunne succedere i en vindmøllevirksomhed, jf. dødsboskattelovens § 36, jf. § 29, stk. 1.

Det har derfor ved fremsættelsen af lovforslag L183/2017, der førte til Lov 2017.683, ligget fast og været klart, at elproduktionsvirksomhed baseret på vedvarende energi som solceller og vindmøller er *aktiv virksomhed* og ikke passiv kapitalanbringelse, og der er intet i lovbemærkningerne eller forarbejderne i øvrigt, der giver holdepunkt for ændret retlig kvalifikation på dette område.

Hvis Skatteministeriet havde tilsigtet en så væsentlig forandring af retsgrundlaget, ville – og skulle – det have fundet udtryk i både lovtæst og lovbemærkninger, således at forandringen var tydeligt beskrevet for Folketinget, herunder ikke mindst i lyset af Skatteministeriets svar til klimaministeren i 2012, jf. citatet ovenfor.

Denne forståelse af lovbemærkningerne og det meget begrænsede formål med lovændringen understreges af forløbet forud for fremsættelsen af lovforslag L 183/2017. Der blev således udtrykt politisk bekymring for, om Skatteministeriets forslag til ændret ordlyd (”fast ejendom” i stedet for ”udlejningsejendomme”) ville få en for stor rækkevidde. Derfor udarbejdede Skatteministeriet den 26. oktober 2016, forud for den

endelige udformning af lovforslaget, et notat, der beskrev den begrænsede rækkevidde af den påtænkte ændring:

*”Der var derfor i det udkast til lovforslag, der inden sommerferien er sendt til ordførerne, medtaget ændringer af pengetankreglen vedrørende 1) ubebyggede grunde mv., 2) bortforpagtede landbrug, 3) skattefri omstruktureringer (3-års kravet) og 4) selskaber, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed.*

...

*Fast ejendom – herunder ubebyggede grunde og ejendomsprojekter – handles på et rimeligt velfungerende marked og kan forholdsvis let belånes og kan således sammenlignes med udlejningsejendomme, der efter pengetankreglen kvalificeres som passiv kapitalanbringelse.*

*Ubebyggede grunde og ejendomsprojekter skal derfor, tilsvarende hvad der i dag gælder for bl.a. udlejningsejendomme, ifølge forslaget anses for passiv kapitalanbringelse. ”*

Som det ses, var der ifølge Skatteministeriets oplæg tale om en særdeles målrettet ændring *alene for at sidestille ubebyggede grunde og ejendomsprojekter* med udlejningsejendomme. Og det var denne begrænsede ændring, skatteministeren fik opbakning til blandt de politiske partier (Venstre, Konservative, Liberal Alliance og Dansk Folkeparti), som i november 2015 havde indgået politisk aftale om sænkning af bo- og gaveafgifterne for familieejede virksomheder. Og det var den begrænsede ændring, der blev lagt frem for og vedtaget af Folketinget.

Derfor er der heller ikke efter Lov 2017.683 hjemmel til at kvalificere hverken solcelleanlæg eller vindmøller – eller andre typer af aktiver, der udlejes mere eller mindre passivt, jf. fx SKM2018. 113. SR omtalt nedenfor – som passiv kapitalanbringelse.

1.2 SKM2018. 459. SR er forkert som følge af mangelfuld sagsoplysning mv.

Skatterådet har i SKM2018. 459. SR behandlet spørgsmålet om kvalifikationen af solceller og vindmøller, men som følge af mangelfuld sagsoplysning fra Skattestyrelsen har Skatterådet truffet en afgørelse, der er helt uforenelig med retsgrundlaget, jf. ovenfor. Afgørelsen kan derfor ikke tillægges betydning for den aktuelle anmodning.

*For det første* overser eller undertrykker Skattestyrelsen, at det allerede forud for Lov 2017.683 var fastslået, at solcelleanlæg og vindmøller ikke kan kvalificeres som passiv kapitalanbringelse, jf. praksis og ministersvar citeret ovenfor. Dermed analyseres ordlydsændringen og lovbemærkningerne heller ikke i det rette lys, og styrelsen præsenterer Skatterådet for en fordrejet/forkert udlægning af retsgrundlaget. Skatterådet får slet ikke mulighed for at forholde sig til den kendsgerning, at lovbemærkningerne ikke indeholder ét eneste ord, der kan underbygge, at lovændringen skulle have voldsom betydning for den mangeårige praksis mv. vedrørende elproduktionsvirksomheder.

*For det andet* leverer Skattestyrelsen en fundamentalt uholdbar juridisk analyse af udtrykket ”fast ejendom” som begrundelse for at kvalificere solcelleanlæg og vindmøller som passiv kapitalanbringelse:

*”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”. (min understregning)*

Det forhold, at noget er ”stort og stationært”, kan simpelthen ikke udgøre en kvalificeret juridisk begrundelse for at sidestille det med ”fast ejendom”. Det er en juridisk set mangelfuld analyse, der helt overser både hjemmelsgrundlaget for at sidestille (”el.lign. ”) og samtidig helt ignorerer de meget afgørende forskelle, der samtidig kan være, selv om noget er ”stort og stationært”.

I relation til *hjemmelsgrundlaget* overser Skattestyrelsen, at ”el.lign. ” skal fortolkes så indskrænkende, at ejendomme, der er bestemt til udlejning, ikke kan kvalificeres som ”udlejningsejendomme”, og at udlejningsdriftsmidler ikke kan kvalificeres som ”udlejningsejendomme”. Dette må og skal selvfølgelig have en betydning, når lovgiver har valgt at formulere et meget firkantet og objektivt kriterium.

Når selv en så hårfin forskel mellem to aktivtyper ikke kunne omfattes af ”el.lign. ”, og dette førte til ændring af ”udlejningsejendomme”, er der også meget snævre grænser for, hvilke aktiver man efter bestemmelsen kan sidestille med ”fast ejendom”. En mindstebetingelse må være, at det pågældende aktiv opfylder en række af de grundkarakteristika, der både juridisk og efter en sproglig forståelse definerer begrebet ”fast ejendom”. Denne analyse har Skattestyrelsen slet ikke foretaget.

I relation til *analysen af forskellene* ser Skattestyrelsen bort fra det helt afgørende, nemlig at solceller og vindmøller – i modsætning til fast ejendom – er *elproduktionsvirksomheder* og ikke blot stationære mursten (eller jord). Der er tale om aktive produktionsvirksomheder og ikke passiv fast ejendom. I lyset af det meget snævre område for ”el.lign” er det alene af den grund åbenbart, at solceller og vindmøller ikke kan sidestilles med fast ejendom.

*For det tredje* undertrykker Skattestyrelsen, at Skatteministeriet rent faktisk har fastslået udtrykkeligt, at solceller ikke er bestemt til varig forbliven på stedet og derfor *ikke* kan anses som fast ejendom, jf. SKM2011. 565. SR:

*”Solcellerne er monteret på en række jernstolper, som er funderet i jorden. Men konstruktionen har hverken fast gulv eller tag [.. ]. Der er efter Skatteministeriets opfattelse ikke tale om en konstruktion, som er beregnet til varig forbliven på stedet, jf. Vurderingsvejledningen. Det er således Skatteministeriets opfattelse, at solcelleanlæggene er driftsmidler, som kan afskrives, såfremt de almindelige betingelser for at afskrive er opfyldt.”* (min understregning)

Det er i den forbindelse også tankevækkende, at Skattestyrelsen i sin indstilling til Skatterådet henviser til vurderingsvejledningens definition, der netop udtrykkeligt fastslår, at solcelleanlæg ikke kan betragtes som fast ejendom, jf. Juridisk Vejledning H. A. 1.4.2. Anvender man sædvanlig juridisk metode, er det umuligt blot at se bort fra dette fortolkningsbidrag. Opfattelsen i SKM2011. 565. SR harmonerer i øvrigt med, at Spørgernes solcelleanlæg står på *lejet* jord, ligesom man påregner indtægter fra salg af silicium fra modulerne og stativerne efter udløb af anlæggets forventede holdbarhed.

*For det fjerde* er det juridisk uholdbart, at Skattestyrelsen uden hjemmelmæssig begrundelse ser bort fra, at solcelleanlæg og vindmøller i Juridisk Vejledning og en lang række afgørelser, der udtrykker en fast administrativ praksis, er fast kvalificeret som *driftsmidler* og ikke fast ejendom, jf. fx SKM2008. 926. SR, SKM2011. 619. SR, SKM2013. 701. SR og SKM2013. 785. SR samt fx:

SKM2010. 340. SR: *”Afgrænsningen af begrebet ”fast ejendom” følger vurderingsloven, og ved de offentlige ejendomsvurderinger indgår vindmøller ikke i ejendomsværdien, da de betragtes som driftsmidler. Afgrænsningen af begrebet ”fast ejendom” i ejendomsavancebeskatningsloven må antages at være sammenfaldende med afgrænsningen i afskrivningsloven.”*

Det er helt oplagt, at denne forståelse af solceller og vindmøller er et afgørende ”bagtæppe” for forståelsen af lovbemærkningerne for Lov 2017.683, og at fraværet af kommentering på dette forhold

understreger, at lovændringen *ikke* skulle føre til en særskilt omkvalifikation fra driftsmidler til fast ejendom specifik i relation til pengetankskriteriet.

I den forbindelse må det også bemærkes, at hvis man blot efter fortolkningsmæssigt forgodtbefindende kan anse driftsmidler for fast ejendom, er der jo intet til hinder for at udstrække fortolkningen, så alle mulige typer af driftsmidler blot skal anses som fast ejendom og dermed som passiv kapitalanbringelse. I forhold til den fortolkningstankegang, Skattestyrelsen har lagt til grund i SKM2018. 459. SR, er det derfor grundlæggende ulogisk og uforeneligt – men dog juridisk korrekt – at det i SKM2018. 113. SR er fastslået, at udlejning af driftsmidler *ikke* kan kvalificeres som passiv kapitalanbringelse. Og altså heller ikke efter Lov 2017.683.

*For det femte* undlader Skattestyrelsen at reflektere over *konsekvenserne* af den meget målrettede fortolkning, man leverer til Skatterådet. Hvis alle aktiver, der opfylder kriteriet ”stort og stationært”, skal kvalificeres som ”fast ejendom”, vil det også omfatte – og ramme – biomasseanlæg, havnekraner, vaskehaller, tankstationsanlæg, grusgravningsanlæg mv. Igen: dette er der ganske enkelt ikke noget holdepunkt for i lovtekst eller lovbemærkninger. Tværtimod.

Endelig – *for det sjette* – er det problematisk, at Skatterådet ved læsning af Skattestyrelsens indstilling kan få den opfattelse, at der kan stilles betingelse om aktiv *driftsdeltagelse* og personlig *hæftelse*, hvis en investering ikke skal kvalificeres som 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.”*

Der er absolut *ikke hjemmel* til at håndhæve krav om aktiv driftsdeltagelse og personlig hæftelse. Ud over at et sådant krav slet ikke har støtte i lovtekst og lovbemærkninger, ligger det jo fast, at der netop ved Lov 2017.683 blev indført et særligt deltagelseskrav som betingelse for nedsat bo-/gaveafgift, jf. BGL § 1a og § 23a, uden at et tilsvarende krav blev indføjet som betingelse for succession efter ABL § 34.

### 1.3 Bindende svar i december 2018

Skattestyrelsen har i et ikke-offentliggjort bindende svar i december 2018 fastslået, at tre vindmøller ud fra en konkret vurdering skulle anses som aktiv kapitalanbringelse.

Det bindende svar baserer sig i sagens natur på SKM2018. 459. SR, men når frem til det modsatte resultat, fordi man lægger vægt på den aktive driftsdeltagelse og personlige hæftelse i den konkrete sag.

Afgørelsen er materielt forkert af de grunde, der er gennemgået ovenfor pkt. 3.2, men i relation til den aktuelle anmodning har svaret betydning i lyset af den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrund-sætning. Samtidig understreger det bindende svar behovet for, at Skatterådet forholder sig noget mere indgående til den samlede problemstilling, så afklaring ikke skal afvente en langvarig klagesagsbehand-ling i Landsskatteretten.

På samme måde som i Skattestyrelsens bindende svar er situationen i den aktuelle sag den, at Energisel-skabet udelukkende har til formål at drive elproduktionsvirksomhed, og at man ejer og driver et fuldt solcelleanlæg mv.



Hvis Skatterådet – på trods af lovgrundlaget, jf. bemærkningerne ovenfor - måtte finde de kriterier lovlige, som Skattestyrelsen har afgivet bindende svar ud fra, fører de samme kriterier til, at der skal afgives positivt svar i den aktuelle sag.

Det bemærkes, at der kan hentes bidrag fra kravet i boafgiftslovens § 23 a, stk. 2, nr. 2 ved vurderingen af, om der foreligger aktiv deltagelse - i det omfang der antages, at være hjemmel til et sådant krav i den foreliggende sag. Det er utvivlsomt, at spørgerne opfylder dette krav.

#### 1.4 Sammenfatning

Repræsentanten finder af de ovenfor gennemgåede grunde, at Skatterådet skal besvare det stillede spørgsmål bekræftende med henvisning til, principalt at der ikke er hjemmel til at kvalificere elproduktionsvirksomheder som passiv kapitalanbringelse, subsidiært at Energiselskabet ud fra en konkret bedømmelse skal anses som aktiv kapitalanbringelse.

*Repræsentantens høringsvar af 17. august 2019:*

”Jeg har modtaget Skattestyrelsens indstilling af 12. august 2019 til bindende svar.

I relation til den juridiske kvalifikation af solceller har Skattestyrelsen i sin indstilling udelukkende henvist til Skatterådets afgørelse i SKM2018. 459. SR, som jo er påklaget til Landsskatteretten.

Da Skatterådet har truffet denne afgørelse uden at være forelagt en række af de forhold, som spørger i den aktuelle sag har fremhævet, følger det af almindelig forvaltningsret og god forvaltningsskik, at Skattestyrelsen skal inkludere og forklare de nævnte forhold, så Skatterådet nu kan træffe en ny afgørelse på et behørigt oplyst grundlag.

Jeg beder derfor om, at Skattestyrelsen supplerer indstillingen med et afsnit, der positivt forholder sig til:

- (i) at Ligningsrådet i SKM 2003.48. LR fastslog, at vindmøller skal anses som aktiv kapital
- (ii) at Skatteministeriet i 2012 fastslog, at solceller skal anses som aktiv kapital
- (iii) at Skatterådet i SKM 2013.398. SR fastslog, at vindmøller skal anses som aktiv kapital
- (iv) at Skatteministeriet i sit notat til forligspartierne i 2016 forud for fremsættelsen af lovforslag L 183/2017 udelukkende begrundede den ændrede ordlyd af pengetankreglen med, at denne skulle inddække ubebyggede grunde mv.
- (v) at der ikke er ét eneste holdepunkt for, at den ændrede ordlyd skulle have betydning for den gældende faste praksis vedrørende vindmøller og solceller.

Som jeg har redegjort for i anmodningen, er disse væsentlige fortolkningsbidrag uforenelige med det fortolkningsresultat, Skattestyrelsen fremlagde for Skatterådet i SKM2018. 459. SR. Skattestyrelsen er forpligtet til at gøre Skatterådet opmærksom på dette forhold, så Skatterådet får mulighed for at drøfte, hvilken konsekvens dette skal have for praksis på området.

I relation til selskabets ejerandel i P/S Vind bør der efter min opfattelse lægges afgørende vægt på, at selskabet skal kvalificeres som et energiproduktionsselskab, og at den pågældende ejerandel knytter sig naturligt til selskabets virksomhed og derfor skal anses som aktiv kapital.

Det må jo lægges til grund, at Energiselskabet, har til formål at drive elproduktionsvirksomhed, og at man, som det er fastslået i Skattestyrelsens indstilling, skal anses som aktiv med hensyn til denne virksomhed.

Selskabets investering i P/S Vind skal ses i lyset af selskabets formål og er udtryk for en balanceret risikospredning. Derfor skal investeringen også kvalificeres i lyset af selskabets virksomhed og formål.

Forholdet kan sidestilles med en projektudviklingsvirksomhed indenfor fast ejendom, som udover egne projekter ejer en byggegrund sammen med en investor. Som det også fremgår af Skattestyrelsens indstilling, skal en sådan projektudviklingsvirksomhed kvalificeres som aktiv i relation til pengetankreglen, og dette gælder selvfølgelig også aktiver, der knytter sig naturligt til den pågældende virksomhed.

På den baggrund henstiller jeg, at Skattestyrelsen ændrer indstillingen og svarer ”Ja” til det stillede spørgsmål. ”

## **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at de solcelleanlæg og vindmøller, der danner grundlag for Energiselskabets elproduktionsvirksomhed, ikke skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse ved vurderingen af successionsbetingelserne for overdragelse af ejerandele i Selskabet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

### *Begrundelse*

Det er spørgsmålet, om den andel af holdingselskabets aktiver, der ligger i energiselskabet, kan kvalificeres som aktiv virksomhed ved opgørelsen af, om der kan ske overdragelse med skattemæssig succession af aktier i Spørgernes holdingselskab til deres børnebørn efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Ved en overdragelse af aktier (eller anparter) med succession udskydes avancebeskatningen til en efterfølgende afståelse af aktierne. Der sker således ingen avancebeskatning hos overdrageren i forbindelse med afståelsen af aktierne, mens modtageren af aktierne indtræder i erhververens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum mv.

Af aktieavancebeskatningsloven § 34 fremgår bl.a., at det er en betingelse for overdragelse af aktier med succession, at der er tale om aktier i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, er der tale om passiv kapitalanbringelse, hvis mindst 50 pct. af virksomhedens indtægter eller aktiver hidrører fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. Det bemærkes, at ved opgørelsen efter aktieavancebeskatningslovens § 34 medregnes afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at begrebet fast ejendom el. lign. efter aktieavancebeskatningslovens § 34 også kan omfatte aktiver, der ikke i sig selv skattemæssigt kan kvalificeres som fast ejendom i relation til andre dele af skattelovgivningen, men som ligger i grænsefeltet mellem fast ejendom og fx driftsmidler mv.

Skatterådet har således i et bindende svar, SKM2018. 459. SR, fundet, at investering i et solcelleanlæg gennem et P/S, skulle anses for passiv kapitalanbringelse, idet et solcelleanlæg efter Skatterådets opfattelse kunne sidestilles med en fast ejendom el.lign. i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Af begrundelsen for afgørelsen er vindmøller endvidere omtalt, idet det fremgår, at:

”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.” Sagen er påklaget til Landsskatteretten.

Skattestyrelsen finder på baggrund heraf, at de omhandlede solcelleanlæg og vindmøller tilsvarende skal medgå ved opgørelsen af, om der er tale om passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Af forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. Lovforslag L 183, FT 2016/17, fremgår bl.a., at:

”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.”

Derudover fremgår det af et bindende svar fra Skatterådet, SKM2015. 577. SR, at udlejning af et parkeringshus på såvel timebasis som langtidsudlejning på baggrund af abonnement i det konkrete tilfælde ikke skulle anses for udlejning af fast ejendom i relation til successionsreglerne i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at dette indebærer, at såvel fast ejendom som fast ejendoms lignende aktiver i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34, efter en konkret vurdering vil kunne anses for at indgå i en aktiv virksomhed.

I den foreliggende sag ejer Spørgerne via deres personlige holdingselskab det helejede datterselskab Energiselskab. Energiselskabet ejer 100 pct. af anparterne i K/S Sol, der igen ejer 100 pct. af ejerandelene i Tysk GmbH & Co. KH, som besidder en solcellepark i Tyskland.

Det er oplyst til sagen, at Spørgerne og et af deres børn sidder i bestyrelsen for K/S Sol, og at beslutningerne vedrørende vedligeholdelse og driften af solcelleparken træffes af bestyrelsen. Derudover fremgår det bl.a., at Spørgerne og særligt et af deres børn foretager månedlige kontrolbesøg på anlæggene samt varetager kontakten til teknikere og servicepartnere.

Derudover har selskabet en ejerandel i P/S Vind, der via et P/S investerer i vindmøller placeret i Tyskland. Spørgerne sidder ikke i bestyrelsen i vindmøleselskabet, og der er ikke oplysninger i sagsmaterialet eller det tilgængelige regnskabsmateriale, der underbygger, at Spørgerne deltager i den løbende drift af vindmølevirksomheden, ligesom der ikke er øvrige omstændigheder i sagen, der taler for, at andelen i vindmøleparken kan anses for at være aktiv virksomhed i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

På baggrund af ovenstående indstiller Skattestyrelsen, at aktiviteten med drift af virksomhed med energiproduktion gennem solcelleanlæg i det pågældende tilfælde kan anses for aktiv virksomhed, mens Spørgernes besiddelse af andele i vindmøleparken må anses for at være passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34. Det indstilles på baggrund heraf, at det stillede spørgsmål besvares med: Nej, se dog indstilling og begrundelse.

Der er ikke herved taget stilling til, om virksomheden med drift af solcellepark udgør mere end 50 pct. af indtægterne eller aktiverne i holdingselskabet, således at der kan ske overdragelse med succession af anparterne i holdingselskabet, idet det bemærkes, at holdingselskabet udover energiselskabet tillige har et andet datterselskab, der ikke er omfattet af nærværende anmodning.

*Skattestyrelsens bemærkninger til repræsentantens høringsvar af 17. august 2019:*

Skattestyrelsen bemærker indledningsvist, at det fremgår af reglerne for begrundelse i forvaltningslovens § 24, at en begrundelse for en afgørelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. Begrundelseskravet har til formål at sikre, at begrundelsen fremtræder som en forklaring på, hvorfor en afgørelse har fået det indhold, den har.

Skattestyrelsen har på denne baggrund i sin indstilling henvist til de retsregler og den praksis, der har dannet grundlag for Skattestyrelsens indstilling til afgørelse af sagen og sammenholdt dette med den del af sagens oplysninger, som Skattestyrelsen har anset for væsentlige for sagens afgørelse.

I hørings svarets pkt. (i) og (iii) henviser repræsentanten til, at afgørelser (SKM2003. 48. LR og SKM2013. 398. SR) fra Ligningsrådet og Skatterådet.

Resume fra SKM2003. 48. LR – pkt. (i) i hørings svaret:

”Ligningsrådet fandt ikke, at A’s erhvervsmæssige virksomhed med drift af vindmøller i væsentligt omfang havde bestået i finansiel virksomhed, jf. pensionsbeskatningslovens § 15A, stk. 3 og 4. Pensionsbeskatningslovens § 15 A, stk. 4, var derfor ikke til hinder for, at A kunne få fradrag for indskud på en pensionsordning.”

Resume fra SKM2013. 398. LR – pkt. (iii):

”Skatterådet bekræftede bl.a., at arvingerne kunne succedere i fortjenesten på en vindmølle i forbindelse med udlæg af en ideel andel på 50 pct. til hver. Succession kunne endvidere ske, såfremt den ene arving fik landbrugsejendommen og den anden vindmølleandelen.”

Skattestyrelsen skal bemærke vedr. de nævnte afgørelser, at de ligger forud for vedtagelsen af ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 34 i lov nr. 683 af 8. juni 2017 (lovforslag L 183, FT 2016/17), der danner grundlag for Skatterådets afgørelse i SKM2018. 459. SR.

Lovforslaget fra 2017 medfører en udvidelse, så reglen kommer til at omfatte aktiver, der ligner fast ejendom.

Afgørelserne i SKM2013. 48. LR og SKM2013. 398. SR tager således ikke højde for den - med den nævnte lovændring - ændrede ordlyd af aktieavancebeskatningslovens § 34. Derimod har Skatterådet positivt taget stilling til den ændrede ordlyd i SKM2018. 459. SR.

Skatterådets afgørelse i SKM2018. 459. SR er påklaget til Landsskatteretten. Indtil Landsskatteretten afsiger sin afgørelse i sagen, vil det således foruden lovens ordlyd og forarbejderne hertil være Skatterådets afgørelse i SKM2018. 459. SR, der udgør retsgrundlaget for Skattestyrelsens indstilling i relation til fortolkning af begrebet fast ejendom el.lign. i aktieavancebeskatningslovens § 34.

I hørings svaret henvises der i pkt. (ii) til, at Skatteministeriet i 2012 skulle have fastslået, at solceller skal anses for som aktiv kapital.

I Ministersvar nr. 46 om VE-anlæg (solceller og vindmøller mv.), jf. L86/2012 (klimaministeren) blev følgende bemærket:

”Skatteministeriet oplyser, at det indledningsvis skal bemærkes [.. ], at lovforslaget ikke ændrer reglerne for, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at der kan succederes. Skatteministeriet oplyser endvidere, at det derfor kan bekræftes, at VE-anlæg, der anses for erhvervsmæssige efter ligningslovens § 8P, stk. 5, også i forhold til successionsreglerne anses for en erhvervsmæssig virksomhed, der kan overdrages med succession, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.”

Skattestyrelsen skal bemærke, at udtalelsen ligger forud for vedtagelsen af ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 34 i lov nr. 683 af 8. juni 2017 (lovforslag L 183, FT 2016/17). Ændringen medfører at flere aktiver bliver omfattet af bestemmelsen, idet begrebet udvides til *fast ejendom el.lign.* i aktieavancebeskatningslovens § 34. Det enkelte aktiv kan efter en konkret vurdering blive anset for en aktiv kapitalanbringelse, hvis det er en del af en aktiv virksomhed.

Til det af repræsentanten nævnte notat (pkt. iv i høringssvaret - notatet er gengivet bagerst i sagen) bemærker Skattestyrelsen, at dette ikke er en del af de officielle forarbejder til det pågældende lovforslag og derfor ikke indgår i Skattestyrelsens lovforklaring. Det ses i øvrigt ikke at indeholde fortolkningsbidrag til forståelsen af ”fast ejendom el. lign.”.

I høringssvaret henviser rådgiver til, at Skattestyrelsen er enig i, at Energiselskabet har til formål at drive elproduktionsvirksomhed. Selskabets investering i P/S Vind bør efter rådgivers opfattelse også klassificeres som en del af dette formål og derfor være en aktiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsen skal bemærke, at vurderingen, hvorvidt et aktiv er et aktiv eller passivt aktiv, skal foretages i forhold til det enkelte aktiv. Fx kan der godt være ens aktiver i et selskab, der klassificeres forskelligt.

Hvorvidt et aktiv udgør en del af den aktive virksomhed, må bedømmes ud fra en konkret vurdering af det enkelte aktiv.

I SKM2018. 215. SR, der omhandlede, hvorvidt ejendomme i et selskab kunne være aktiv kapitalanbringelse, indstillede SKAT:

*”Om et aktiv udgør en del af den aktive virksomhed, må bedømmes ud fra en konkret vurdering.*

*At en virksomhed fx driver næring med køb og salg af fast ejendom medfører således ikke på det grundlag, at alle virksomhedens faste ejendomme ikke er passiv kapital anbringelse efter stk. 6.”*

Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet med følgende begrundelse:

*”Da der i sagen ikke er oplysninger om virksomhedens aktiver, afviser Skatterådet at tage stilling til spørgsmålet jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1, da det ikke er muligt at foretage en konkret vurdering.”*

At en virksomhed fx har flere faste ejendomme medfører således ikke på det grundlag, at alle virksomhedens faste ejendomme er passiv kapital anbringelse eller omvendt efter stk. 6. Det afgørende er en individuel konkret vurdering af aktivet.

I den konkrete sag har Skattestyrelsen foretaget en konkret vurdering af investeringen i P/S Vind og fundet, at der er tale om en passiv kapitalanbringelse.

På baggrund af ovenstående bemærker Skattestyrelsen, at repræsentantens bemærkninger ikke ses at føre til en ændret indstilling i sagen.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med ”Nej, se dog indstilling og begrundelse”.

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

## Personligt fremmøde

Spørgers repræsentant har givet personligt møde for Skatterådet og er mundtligt fremkommet med sine kommentarer overfor medlemmerne af Skatterådet.

Spørgers repræsentants indlæg er, jf. § 11, stk. 1, nr. 4, i Skatterådets forretningsorden, refereret i den protokol der føres over forhandlingerne i Skatterådets møder. Indlægget er derfor ikke indarbejdet i nærværende sagsfremstilling.

## **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

### Spørgsmål 1

#### *Lovgrundlag*

#### Aktieavancebeskatningslovens § 34

Stk. 1. 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:

1. Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.
2. Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.
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.
4. Aktierne er ikke omfattet af §§ 19 B eller 19 C.

Stk. 2. Gevinst ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren. Erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen. Det gælder, uanset hvornår erhververen afstår aktierne. Ved opgørelsen af erhververens gevinst eller tab ved afståelse af aktierne behandles aktierne som anskaffet for den anskaffelse sum og på det tidspunkt, som de blev anskaffet til af overdrageren.

[...]

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.

#### Forvaltningsloven § 22

En afgørelse skal, når den meddeles skriftligt, være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.

#### Forvaltningslovens § 24, stk. 1 og 2

Stk. 1. En begrundelse for en afgørelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. I det omfang, afgørelsen efter disse regler beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen tillige angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

Stk. 2. Begrundelsen skal endvidere om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen.

#### *Forarbejder*

Lovforslag 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. ”

#### 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 næringskattepligtig 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 passivkapitalanbringelse.

#### 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. ”

#### Ministersvar nr. 46 om VE-anlæg (solceller og vindmøller mv.), jf. L86/2012 (klimaministeren)

”Skatteministeriet oplyser, at det indledningsvis skal bemærkes [.. ], at lovforslaget ikke ændrer reglerne for, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at der kan succederes. Skatteministeriet oplyser endvidere, at det derfor kan bekræftes, at VE-anlæg, der anses for erhvervsmæssige efter ligningslovens § 8P, stk. 5, også i forhold til successionsreglerne anses for en erhvervsmæssig virksomhed, der kan overdrages med succession, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. ”

#### *Praksis*

#### SKM2018. 459. SR

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.

Sagen er påklaget til Landsskatteretten.

#### SKM2018. 215. SR

Skatterådet afviser at tage stilling til spørgsmålet om succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, da det ikke er muligt at foretage en konkret vurdering.

Følgende er hele besvarelsen af spørgsmålet i sagen:

### ”Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at XXX A/S’ aktiviteter med køb, besiddelse, udstykning og salg af grunde til bolig- og erhvervsformål anses for driftsaktiver i relation til pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

### *Begrundelse*

Sagen angår, om XXX A/S’ virksomhed ikke i overvejende grad består af 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. ”

I vurderingen af om aktivet indgår i virksomhedens aktive del nævnes det i lovbemærkningerne i relation til fast ejendom, 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. 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. ” (SKATs fremhævelse).

Det følger af bemærkningerne, at et aktiv, der er en del af den aktive virksomhed, ikke er passiv kapitalanbringelse.

Om et aktiv udgør en del af den aktive virksomhed, må bedømmes ud fra en konkret vurdering.

At en virksomhed fx driver næring med køb og salg af fast ejendom medfører således ikke på det grundlag, at alle virksomhedens faste ejendomme ikke er passiv kapitalanbringelse efter stk. 6.

I forbindelse med høringen af L 183 stillede FSR i bilag 6 spørgsmål vedrørende fortolkningen af reglen. Af Skatteministerens svar fremgår det, at der skal foretages en konkret vurdering af, om aktivet er en del af den aktive virksomhed:

”Eksempel 1:

Et selskab erhverver et grundareal. Der foretages byggeri 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 næringskattepligtig 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.” (SKATs fremhævelse).

Det er oplyst, at XXX A/S ejer grunde til bolig- og erhvervsformål. Det er et krav for at avende successionsreglerne i aktieavancebeskatningslovens § 34, at der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3. Det er SKATs opfattelse, at en grund må sidestilles med en fast ejendom efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Dette følger også af lovbemærkningerne til bestemmelsen.

Det forhold, at XXX A/S udøver aktiviteter med køb, besiddelse, udstykning m.v., medfører ikke, at XXX A/S’ aktiver (grunde) nødvendigvis ikke er passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Det er SKATs opfattelse, at en grund efter en konkret vurdering af aktivet kan udgøre et driftsaktiv. Det forhold, at XXX A/S udøver næring med køb og salg m.v. af grunde indebærer ikke, at en grund altid anses for virksomhedens driftsaktiv.

Det kan således ikke bekræftes, at XXX A/S’ virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, idet det afhænger af en konkret vurdering af hvert enkelt aktiv. Der er ikke foretaget sådanne konkrete vurderinger, hvorfor det ikke er muligt at drage en bekræftende konklusion.

*Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Da der i sagen ikke er oplysninger om virksomhedens aktiver, afviser Skatterådet at tage stilling til spørgsmålet jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1, da det ikke er muligt at foretage en konkret vurdering.”

SKM2015. 577. SR

Skatterådet fandt, at udlejning af et parkeringshus på såvel timebasis som via abonnement i længere tid ikke skulle anses for udlejning af fast ejendom i henhold til ABL § 34, stk. 6.

SKM2013. 398. SR

Skatterådet bekræftede bl.a., at arvingerne kunne succedere i fortjenesten på en vindmølle i forbindelse med udlæg af en ideel andel på 50 pct. til hver. Succession kunne endvidere ske, såfremt den ene arving fik landbrugsejendommen og den anden vindmølleandelen.

#### SKM2003. 48. LR

Ligningsrådet fandt ikke, at A's erhvervsmæssige virksomhed med drift af vindmøller i væsentligt omfang havde bestået i finansiell virksomhed, jf. pensionsbeskatningslovens § 15A, stk. 3 og 4. Pensionsbeskatningslovens § 15 A, stk. 4, var derfor ikke til hinder for, at A kunne få fradrag for indskud på en pensionsordning.

#### Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit A. A. 7.1.1 Baggrund for lighedsgrundsætning og praksisændring

[...]

#### Definition på lighedsgrundsætningen

Lighedsgrundsætningen er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, der skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder. En myndighed må derfor ikke udøve usaglig forskelsbehandling. Lighedsgrundsætningen tilsidesættes i det omfang, en borger kan støtte ret på en ukorrekt individuel tilkendegivelse og således bliver stillet bedre end andre med identiske forhold. Se afsnit A. A. 4.

#### Afledte virkninger af lighedsgrundsætningen

Det er en direkte følge af lighedsgrundsætningen, at en borger under nærmere betingelser kan støtte ret på Skatteforvaltningens administrative afgørelsespraksis, herunder beskrivelsen af praksis i Skatteforvaltningens juridiske vejledninger, styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis. Se SKM2018. 348. SKTST, hvoraf bl.a. fremgår, at da Den juridiske vejledning, herunder styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser, fastlægger gældende praksis, kan borgere og virksomheder støtte ret herpå i det omfang, at denne praksis ikke klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder. Dette er fastslået i domspraksis.

#### Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit A. A. 7.1.2 Lighedsgrundsætning

[...]

#### Betingelsen om identitet

For det første er det en betingelse, at de tilsvarende sager er helt identiske. [...]

#### Betingelsen om materiel rigtighed

For det andet er det en betingelse, at de afgørelser, henholdsvis den praksis, der henvises til, er i overensstemmelse med Skatteforvaltningens offentligt tilkendegivne praksis. [...]

#### Betingelsen om lovlighed

For det tredje er det en betingelse, at de afgørelser, henholdsvis den praksis, der henvises til, ikke er direkte ulovmedholdelig. [...]

#### Undtagelse fra lighedsgrundsætningen

Der gælder endvidere den undtagelse fra lighedsgrundsætningen, at der kan forekomme situationer, hvor en borger kan støtte ret på en individuel tilkendegivelse fra Skatteforvaltningen, uanset om dette fører til et resultat, der ikke er i overensstemmelse med den generelle praksis. Se nærmere i afsnit A. A. 4.

#### Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. B. 2.13.1 Familieoverdragelse med succession

[...]

#### Betingelser

En række betingelser skal være opfyldt, før der kan ske overdragelse med succession. Se ABL § 34, stk. 1. nr. 2-4:

- a) Den enkelte aktieoverdragelse skal udgøre mindst 1 pct. af aktie eller anpartskapitalen
- b) Aktierne må ikke være omfattet af ABL § 19
- c) Der må ikke konstateres et tab ved overdragelsen
- d) Selskabets virksomhed må ikke i overvejende grad bestå af passiv kapitalanbringelse.

[...]

#### Ad d. Virksomhedskravet

Det er ikke muligt at overdrage aktier i et selskab med succession, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. Se ABL § 34, stk. 1.nr. 3.

[...]

Et selskab bliver i praksis omtalt som en pengetank, når aktiviteten i selskabet i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del. 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.

Besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om reglen er opfyldt. Hvis en erhvervs virksomhed erhverver en byggegrund med henblik på f.eks. at opføre et nyt domicil eller en driftsbygning på grunden, vil der dog 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.

[...]

Bedømmelsen af, hvornår et selskab i overvejende grad driver virksomhed med passiv kapitalanbringelse er objektiveret og fremgår ABL § 34, stk. 6.

Vurderingen foretages ud fra selskabets indtægter (indtægtskriteriet) og selskabets regnskabsmæssige balance (aktivkriteriet).

Et selskab anses for at være en pengetank hvis mindst én af følgende betingelser er opfyldt:

Indtægtskriteriet:

- Hvis mindst 50 pct. af selskabets indtægter, beregnet som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår, stammer fra passiv kapitalanbringelse. Indtægter er i denne sammenhæng defineret som den regnskabsmæssige nettoomsætning med tillæg af øvrige regnskabsmæssige indtægter. Se ABL § 34, stk. 6. 1. pkt.

Aktivkriteriet:

- Hvis handelsværdien af selskabets fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, beregnet som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se ABL § 34, stk. 6. 1. pkt.
- Hvis handelsværdien af selskabets fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, på tidspunktet for overdragelsen af aktierne, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se ABL § 34, stk. 6. 1. pkt.

[...]

Ad a. Konsolideringsreglen af datterselskaber

Ved bedømmelsen af, om et holdingselskabs indtægter fra passive pengeanbringelser udgør mindst 50 pct. af de samlede indtægter, skal der ses bort fra afkastet fra datterselskaber. I stedet medregnes den andel af datterselskabets indtægter, der svarer til ejerforholdet, ved opgørelse af holdingselskabets indtægter (konsolidering). Se ABL § 34, stk. 6. 4. pkt.

Ved datterselskaber forstås selskaber, hvori holdingselskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. Se ABL § 34, stk. 6. 3. pkt.

Tilsvarende gælder, at handelsværdien af aktierne i datterselskabet ikke skal medregnes ved opgørelsen af holdingselskabets aktiver. I stedet regnes den andel af datterselskabets aktiver, der svarer til ejerforholdet ved opgørelse af handelsværdien af holdingselskabets aktiver.

Bedømmelsen af, om holdingselskabets virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse foretages for holdingselskabet og datterselskabet under ét. Denne bedømmelse sker som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår for holdingselskabet og datterselskabet.

[...]

Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. C. 4.5.5 Afskrivning på vindmøller og andre VE-anlæg

[...]

Afskrivning på vindmøller

Vindmøller anses vurderings- og afskrivningsmæssigt for driftsmidler, der kan afskrives efter afskrivningslovens kapitel 2.

[...]

Afskrivning på andre VE-anlæg, herunder solceller

[...]

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at solcelleejeren kunne afskrive afholdte tømrerudgifter til at sikre taget mod indtrængende vand i forbindelse med installationen. Skatterådet havde i sin afgørelse lagt vægt på, at parcelhustaget først og fremmest tjener bygningen, der benyttes privat, at bygningen ikke kunne anses for at være erhvervsmæssig, at et solcelleanlæg anses for et driftsmiddel, at et parcelhustag i almindelig stand forudsættes at kunne bære et solcelleanlæg også uden vandindtrængning, og at den valgte konstruktion ansås for æstetisk i højere grad at tjene bygningen end solcelleanlægget. Se SKM2013. 916. SR

#### Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. H. 2.1.2 Fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven

[...]

#### Fast ejendom omfattet af loven

Begrebet fast ejendom eller begrebet ejendomsret til fast ejendom er ikke defineret specielt i ejendomsavancebeskatningsloven og heller ikke i forarbejderne til loven. Ved afgrænsning af begrebet tages der derfor udgangspunkt i det tingsretlige ejendomsbegreb suppleret med begrebets anvendelse i udstykningsloven og i ejerlejlighedsloven. Afgrænsningen af fast ejendom i forhold til løsøre sker på baggrund af begrebernes anvendelse i relation til afskrivningsloven og vurderingsloven.

[...]

#### Andet materiale

I rådgivers hørings svar under pkt. (iv) har rådgiver henvist til et notat, der indsendt af rådgiver til Skattestyrelsen. Det indsendt af rådgiver er her gengivet:

”Bilag 2: Pengetankreglen – ubebyggede grunde mv. og selskaber, der er næringsdrivende med køb og salg af værdipapirer mv.

Det er generelt kritiseret, at successionsreglerne ændres, og det foreslås, at disse stramninger helt udgår af forslaget. Det er desuden kritiseret, at ubebyggede grunde ifølge forslaget skal anses for passiv kapitalanbringelse i pengetankreglen, da dette indebærer, at fx typehusfirmaer ikke skal kunne generationsskiftes inden for familien.

#### *Model præsenteret for aftalepartierne inden sommerferien*

De eksisterende successionsregler (pengetankreglen) vil ikke i tilstrækkelig grad sikre, at afgiftsnedsettelsen alene omfatter reelle erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed[1].

Der var derfor i det udkast til lovforslag, der inden sommerferien er sendt til ordførerne, medtaget ændringer af pengetankreglen vedrørende 1) ubebyggede grunde mv., 2) bortforpagtede landbrug, 3) skattefri omstruktureringer (3-års kravet) og 4) selskaber, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed.

For at sikre, at modellen for afgiftsnedsettelsen er robust i forhold til at sikre, at afgiftsnedsettelsen forbeholdes overdragelse af erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed, fastholdes det i den nye model for afgiftsnedsettelsen, at pengetankreglen ændres i relation til ubebyggede grunde og ejendomsprojekter mv. samt selskaber, der er næringsdrivende med køb og salg af værdipapirer. De øvrige ændringer af pengetankreglen indgår ikke, jf. bilag 1.

#### *Ad 1 – ubebyggede grunde mv.*



Ubebyggede grunde mv., kan ifølge praksis fra Skatterådet ikke behandles som udlejningsejendomme i forhold til pengetankreglen (passiv kapitalanbringelse). Ved investering i denne type aktiver og gennemførelse af skattefri omstruktureringer kan pengetankreglen i dag relativt nemt omgås, herunder inden for kort tid, *jf. eksempel 1 nedenfor*.

#### Eksempel 1 – ubebyggede grunde og skattefri omstrukturering

En person ejer et pengetankselskab, som han gerne vil overdrage til sine 3 børn. Derfor erhverver selskabet ubebyggede grunde, der ikke i dag i relation pengetankreglen anses for passiv kapitalanbringelse.

For at komme udenom 3-års reglen i pengetankreglen spaltes selskabet i 3 selskaber, hvorved historikken nulstilles i hvert af de udspaltede selskaber. De ubebyggede grunde overdrages herefter på skift til hvert af disse selskaber. Selskaberne kan således på skift overdrages med succession.

Fast ejendom – herunder ubebyggede grunde og ejendomsprojekter – handles på et rimeligt velfungerende marked og kan forholdsvis let belånes og kan således sammenlignes med udlejningsejendomme, der efter pengetankreglen kvalificeres som passiv kapitalanbringelse.

Ubebyggede grunde og ejendomsprojekter skal derfor, tilsvarende hvad der i dag gælder for bl.a. udlejningsejendomme, ifølge forslaget anses for passiv kapitalanbringelse.

Det bemærkes, at forslaget ikke vil medføre, at fx et typehusfirma ikke kan generationsskiftes. Et typehusfirmas besiddelse af byggegrunde mhp. opførelse af salg af typehuse må anses for besiddelse af reelle erhvervsaktiver og ikke passiv kapitalanbringelse.

#### *Ad 2 – selskaber, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed*

Selskaber som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, er i dag ikke omfattet af pengetankreglen. Undtagelsen har til formål at sikre, at selskaber, hvor selve virksomheden er handel med aktier og værdipapirer, kan overdrages med succession.

Det foreslås, at fritagelsen forbeholdes selskaber, der er underlagt lov om finansiel virksomhed, dvs. primært pengeinstitutter mv. Herved præciseres det, at pengetankreglen ikke kan omgås ved, at et selskab – fx en pengetank – ansætter en person, der har eller har haft professionel tilknytning til det finansielle marked, og derefter foretager handler i det finansielle marked alene med henblik på, at selskabet betegnes som næringsdrivende med køb og salg af værdipapirer.

[1] Begrundelsen for pengetankreglen er, at det likviditetshensyn, der ligger bag successionsreglerne – og dermed adgangen til at beskætningen kan udskydes – ikke gør sig gældende, hvis der er tale om likvide aktiver, som let kan omsættes eller belånes.