

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9735 af 24/08/2021 (Gældende)

Generationsskifte - landbrugsejendom i selskabsregi

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0188425

Generationsskifte - landbrugsejendom i selskabsregi

Spørger ønskede Skatterådets stillingtagen til, (1) om en ejendom, der ved den seneste offentlige vurdering var vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, og hvor al jord og bygninger, herunder boliger på ejendommen, ville blive bortforpagtet/udlejet, udgjorde passiv kapitalanbringelse, (2) om indtægterne fra ejendommen udgjorde indkomst fra "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom", og (3) om det havde betydning for besvarelsene, om ejendommen blev bortforpagtet til en og samme forpagter eller til forskellige parter.

Skatterådet havde i SKM2016. 233. SR fundet, at det afgørende i forhold til, om en landbrugsejendom udgjorde passiv kapitalanbringelse, var ejendommens vurderingsmæssige status som landbrugsejendom, når denne var vurderet som benyttet til landbrug i henhold til vurderingslovens § 33, stk. 1. Udlejede dele af sådanne landbrugsejendomme skulle således henregnes til "den reelle del", uanset om udlejningen var sket til ikke-landbrugsmæssige formål. Skatterådet kunne ud fra den foreliggende praksis således bekræfte, at ejendommen ikke udgjorde passiv kapitalanbringelse.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at indtægterne fra ejendommen udgjorde indkomst fra "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom", idet der på tidspunktet for afgørelsen ikke forelå en offentlig ejendomsvurdering, hvoraf det fremgik, hvorvidt ejendommen efter ejendomsvurderingsloven blev anset for en landbrugs- eller skovejendom. Idet de pågældende indtægter stammede fra ejendommen, der ikke på tidspunktet for afgørelsen blev anset for passiv kapitalanbringelse, ville de pågældende indtægter dog ikke på tidspunktet for afgørelsen skulle anses for indkomst fra passiv kapitalanbringelse.

Idet det afgørende i forhold til, om ejendommen udgjorde passiv kapitalanbringelse, var ejendommens vurderingsmæssige status som landbrugsejendom, når denne var vurderet efter vurderingslovens § 33, stk. 1, jf. SKM2016. 233. SR, kunne Skatterådet endvidere bekræfte, at det ikke havde betydning for besvarelsene, om ejendommen blev bortforpagtet til en og samme forpagter eller til forskellige parter.

Skatterådsmøde 24. august 2021 - SKM2021. 450. SR

Offentliggjort i redigeret form

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at landbrugsejendommen Y i sin helhed, ikke skal betragtes som passiv kapitalanbringelse, når det skal vurderes, om Spørger kan overdrage sine aktier i H1 A/S med skattemæssig succession?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at indtægterne på landbrugsejendommen Y i sin helhed, kan betragtes som indkomst fra "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom", når det vurderes, om Spørger kan overdrage sine aktier i H1 A/S med skattemæssig succession?
3. Har det betydning for besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, om ejendommen bortforpagtes til en og samme forpagter, eller om selskabet bortforpagter jord og bygninger til forskellige parter?

Svar

1. Ja
2. Nej, se dog begrundelse
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 A/S påtænker at indgå købsaftale om køb af landbrugsejendommen Y.

Spørger har i de kommende år planer om at foretage generationsskifte med sit barn eller børnebørn vedrørende hans ejerskab af selskabet H1 A/S, hvorfor der er behov for at få afklaret, om anskaffelsen af landbrugsejendommen Y vil blive anset for passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, eller om aktiverne og indtægterne fra ejendommen kan betragtes som "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom".

Det kan lægges til grund for besvarelsen, at landbrugsejendommen Y ikke skal drives af selskabet. Al jord og bygninger, herunder boliger på ejendommen, vil blive bortforpagtet/udlejet. Der vil være tale om flere forpagtere/lejere.

Ejendommen kan specificeres således:

- Zonestatus: Landzone.
- Anvendelse: Bebygget og ubebygget landbrug.

Ejendommene er omfattet af kommunens planstrategi, som lægger op til fortsat landbrugsmæssig benyttelse af området.

Ejendommene var ved den seneste offentlige vurdering pr. 1. oktober 2019 vurderet som følger:

- Den bebyggede landbrugsejendom Y var pr. 1. oktober 2019 vurderet som bebygget landbrug

og

- Den ubebyggede landbrugsejendom, Y1 var pr. 1. oktober 2019 vurderet som ubebygget landbrug

Begge ejendomme (herefter "ejendommen") er ved seneste vurdering vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1.

I den betingede købsaftale vedrørende ejendommen fremgår det hvilken udlejning af ejendommen, der finder sted ved dokumentets udarbejdelse: Udlejningen omfatter flere lejemål med udlejning til beboelse, bortforpagtning af EU-støtteberettiget landbrugsjord med tilhørende EU-enkeltbetalingsrettigheder, udlejning af jagt, udlejning af fredet græsningsarealer, udlejning af hestebokse samt græsningsfolde, udlejning af lader og værksted, samt udlejning af pladser til henstilling af campingvogne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Begrundelse spørgsmål 1 og 2

Det er en betingelse for at kunne overdrage aktier med succession, at selskabet ikke i

overvejende grad ejer udlejningsejendomme og finansielle aktiver, jf. § 34, stk. 6, jf. § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., i aktieavancebeskatningsloven.

Ved målingen af, om virksomheden i overvejende grad (50 pct. eller mere) kan anses for at være en udlejningsvirksomhed m.m., foretages 3 målinger på basis af:

- Gennemsnitlig indkomst (netto omsætning m.m.) i de seneste 3 afsluttede indkomstår.
- Gennemsnitlig handelsværdi af aktiverne i ultimo status i de seneste 3 afsluttede indkomstår.
- Handelsværdien af aktiverne på tidspunktet for salget af aktierne.

Udlejningsvirksomheden m.m. omfatter både udlejede ejendomme samt finansielle aktiver. Denne del af virksomheden kaldes normalt "pengetanksvirksomhed". Den øvrige del af virksomheden kaldes her "den reelle del" af virksomheden.

Det fremgår af § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., i aktieavancebeskatningsloven, at bortforpagtning af fast ejendom, der benyttes til landbrug m.m., i denne forbindelse ikke anses som udlejning af fast ejendom. Dette medfører, at helt eller delvist udlejede landbrugsejendomme ikke medregnes til pengetanksvirksomheden.

Succession er således betinget af karakteren af og formuens sammensætning i det selskab, der overdrages aktier i. Bestemmelsen er ændret ved L 2017 683, hvorefter det tidligere kriterium - at virksomheden i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende med virkning for overdragelser foretaget 1. juli 2017 eller senere - er erstattet af et nyt kriterium:

- At virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Ændringen har sin baggrund i den omstændighed, at Skatterådet i flere afgørelser har anset ubebyggede grunde og ejendomsprojekter for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen.

Det har været formålet med ændringen at præcisere, at afgørende for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse.

Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses ikke for passiv kapitalanbringelse i relation til pengetanksvurderingen efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Afgrænsning af, hvad der er landbrug m.m. og anden type ejendom, blev indtil 22. april 2009 også brugt i relation til genanbringelsesreglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A og § 6 C. Det følger af SKM2008. 1033. SKAT, at der kunne ske genanbringelse af ejendomsavance også i den del af en landbrugsejendom mv., der på genanbringelsestidspunktet blev anvendt til ikke-landbrugsmæssige formål mv.

Det var dog forudsat, at der var tale om udlejning af en ejendom eller del af en ejendom, der på genanbringelsestidspunktet benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7. Det var således ejendommens vurderingsmæssige status på genanbringelsestidspunktet, der var afgørende for, om der kunne ske genanbringelse i ejendommen.

Da der i øvrigt blev brugt samme formulering i bl.a. genanbringelsesreglerne (indtil 22. april 2009) som i relation til bl.a. successionsbestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 4, 2. punktum, (i dag dog nr. 3), vil også udlejede dele på landbrugsejendom skulle henregnes til "den reelle del", uanset om udlejningen er sket til ikke landbrugsmæssige formål.

Spørgsmål 1 kan derfor besvares bekræftende.

Spørgsmål 2 kan derfor besvares bekræftende.

Begrundelse spørgsmål 3

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at det ikke har betydning for besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, om ejendommen bortforpagtes til en forpagter, som driver den samlede ejendom, eller om selskabet vælger at forpagte/udleje ejendommen til flere parter.

Spørgsmål 3 kan derfor besvares benægtende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at landbrugsejendommen Y i sin helhed, ikke skal betragtes som passiv kapitalanbringelse, når det skal vurderes, om Spørger kan overdrage sine aktier i H1 A/S med skattemæssig succession.

Begrundelse

Spørgsmålet angår, hvorvidt ejendommen Y i sin helhed skal anses for passiv kapitalanbringelse i relation til betingelserne for skattemæssig succession i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Bestemmelsen om succession ved overdragelse af aktier i levende live blev oprindeligt indsat ved lov nr. 763 af 14. december 1988 i § 11 i den dagældende aktieavancebeskatningslov.

Ved lov nr. 1285 af 20. december 2000 blev reglerne om overdragelse af aktier med succession indskrænket. Overdragelse af aktier med succession forudsætter efter indskrænkningen, at selskabet ikke er en pengetank, jf. definitionen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 og stk. 6, justeret. Af forarbejderne hertil, jf. de specielle bemærkninger til § 2, nr. 1, i lovforslag nr. 183, folketingsåret 2016-17, fremgår bl.a. følgende:

“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.”

Med lovændringen fik aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, følgende ordlyd (Skattestyrelsens fremhævelse):

“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 benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.”

I sine kommentarer til Danske Advokaters høringssvar i forbindelse med behandlingen af lovforslaget angav Skatteministeriet følgende (Skattestyrelsens fremhævelser):

"Der ændres med lovforslaget ikke på reglerne vedrørende bortforpagtning, hvorefter fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. VUL § 33, stk. 1, eller 7, ikke anses som udlejning af fast ejendom og henregnes derfor ikke til passiv kapitalanbringelse, jf. ABL § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Den nuværende praksis i relation til sådanne ejendomme vil således fortsat finde anvendelse."

I forbindelse med indførslen af den nye ejendomsvurderingslov blev formuleringen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, § 6, ændret fra "Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7 (...)" til "Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom (...)".

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen i det fremsatte lovforslag fremgår følgende (lovforslag nr. 212, folketingsåret 2016-17, de specielle bemærkninger til § 6):

"Vurderingsmyndigheden skal efter § 33, stk. 1, i lov om vurdering af landets faste ejendomme, træffe afgørelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvis må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres.

Denne kategorisering anses ikke for at være operationel i den kommende vurderingsordning i det samtidigt fremsatte forslag til en ny ejendomsvurderingslov. Det foreslås derfor i § 3, stk. 1, i forslag til en ny ejendomsvurderingslov, at vurderingsmyndigheden som led i vurderingen skal beslutte, hvilken af følgende kategorier en ejendom skal henføres til:

1) Ejerbolig. -2) Landbrugsejendom. -3) Skovejendom. -4) Erhvervsejendom eller anden ejendom, som ikke er omfattet

af nr. 1-3.

I § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., i aktieavancebeskatningsloven anvendes begrebet landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Det foreslås som konsekvens heraf, at henvisningen ændres i overensstemmelse hermed.

Herudover er der tale om ændringer af teknisk karakter af hensyn til strukturen og dermed paragrafhenvisningerne i det samtidigt fremsatte forslag til en ny ejendomsvurderingslov."

Den ændring af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., der skete ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, har først virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6, jf. lov nr. 688 af 8. juni 2017 § 22, stk. 12, som senest ændret ved lov nr. 1729 af 27. december 2018.

Ejendomsvurderingslovens § 81, stk. 3, bestemmer, at vurderinger foretaget i medfør af hidtidig lovgivning gælder, indtil der er foretaget vurdering efter §§ 5 og 6.

Ejendomsvurderingslovens § 83, stk. 1, bestemmer, at ejendomme, der er vurderet som landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, første gang vurderes efter ejendomsvurderingsloven, jf. § 5, pr. 1. marts 2021.

Ejendomsværdibeskatningen i et år sker på grundlag af ejendomsvurderingen for det forudgående år. Se ejendomsværdiskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1. Ligeledes opkræves grundskyld på grundlag af ejendomsvurderingen for det forudgående år. Se ejendomsbeskatningslovens § 26, stk. 2.

Da den konkrete ejendom først vurderes efter ejendomsvurderingslovens § 5 pr. 1. marts 2021, jf. ejendomsvurderingslovens § 83, stk. 1, foretages beskattningen i form af ejendomsværdiskat og grundskyld endnu ikke på grundlag af en vurdering efter ejendomsvurderingslovens § 5, jf. ejendomsværdiskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og ejendomsbeskatningslovens § 26, stk. 2.

Da den konkrete ejendom endnu ikke beskattes på grundlag af en vurdering foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6, er det afgørende for, om ejendommen udgør passiv kapitalanbringelse, hvorvidt der er tale om "Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7(...)".

Det er vurderingen/kategoriseringen på overdragelsestidspunktet, der er afgørende for, om den pågældende (landbrugs)ejendom skal anses for passiv kapitalanbringelse. Nærværende besvarelse tager alene stilling til, hvorvidt ejendommen på nuværende tidspunkt udgør passiv kapitalanbringelse.

Den pågældende ejendom er på nuværende tidspunkt vurderet som benyttet til landbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1.

Det er oplyst, at selskabet ikke skal drive landbrugsejendommen. Al jord og bygninger, herunder boliger på ejendommen, vil derimod blive bortforpagtet/udlejet. Der vil være tale om flere forpagtere/lejere.

I SKM2016. 233. SR bekræftede Skatterådet, at to landbrugsejendomme i deres helhed skulle medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3.

Den ene ejendom (Ejendom 1) var vurderet som landbrug. På Ejendom 1 var bygning 1 en beboelsesbygning på ca. 350 m². Spørger brugte ca. ¼ del af denne bygning som sin egen bolig. Derudover fandtes på denne ejendom en beboelsesbygning på ca. 250 m². Denne bygning var ikke omfattet af selve stuehusvurderingen på denne ejendom, idet stuehusværdien måtte anses for at vedrøre bygning 1 på ejendommen. Alle beboelsesbygningerne var udlejet til beboelse bortset fra den del, der anvendtes til spørgers egen bolig.

I sagen fremgår følgende af det daværende SKATs indstilling i forhold til de udlejede dele af ejendommen, som blev tiltrådt af Skatterådet:

"Det følger af aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, nr. 3, at det er en betingelse for overdragelse ved succession efter bestemmelsen, at der er tale om aktier i et selskab, mv., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom mv.

Det fremgår videre af bestemmelsen, at bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, ikke i denne forbindelse anses som udlejning af fast ejendom.

Som anført af spørger blev denne afgrænsning af, hvad der er landbrug m.m. og anden type ejendom, indtil 22. april 2009 også brugt i relation til genanbringelsesreglerne i § 6 A og § 6 C i lov om ejendomsavance. Det følger af SKM 2008.1033. SKAT, at der kunne ske genanbringelse af ejendomsavance også i den del af en landbrugsejendom mv., der på genanbringelsestidspunktet blev anvendt til ikke-landbrugsmæssige formål mv.

Det var dog forudsat, at der var tale om udlejning af en ejendom eller del af en ejendom, der på genanbringelsestidspunktet benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7. Det var således ejendommens vurderingsmæssige status på genanbringelsestidspunktet, der var afgørende for, om der kunne ske genanbringelse i ejendommen.

Da der i øvrigt blev brugt samme formulering i bl.a. genanbringelsesreglerne (indtil 22. april 2009) som i relation til bl.a. successionsbestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 4, 2. punktum (i dag dog nr. 3) vil også udlejede dele på landbrugsejendom skulle henregnes til "den reelle del", uanset om udlejningen er sket til ikke landbrugsmæssige formål.

Dertil kommer, at det ikke fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, at der skal foretages en opdeling mellem beboelse og erhvervsmæssig anvendelse, hvilket er tilfældet for så vidt angår såvel ejendomsavancebeskatningslovens § 6A og successionsbestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C.

SKAT skal dermed indstille til Skatterådet, at spørgsmål 1 skal besvares Ja, idet Ejendom 1 kan medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter § 34, stk. 1, nr. 3, i aktieavancebeskatningsloven."

Det afgørende er således ejendommens vurderingsmæssige status som landbrugsejendom, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, idet udlejede dele af landbrugsejendomme efter den nugældende formulering af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., skal henregnes til "den reelle del", uanset om udlejningen var sket til ikke-landbrugsmæssige formål.

Der ses ikke at være ændret ved denne praksis ved ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, ved lov nr. 683 af 8. juni 2017, jf. Skatteministeriets bemærkninger til Danske Advokaters høringssvar, hvoraf det fremgår, at den nuværende praksis i forhold til landbrugsejendomme fortsat vil finde anvendelse.

Det er på baggrund heraf Skattestyrelsens opfattelse, at da ejendommen er vurderet som benyttet til landbrug, jf. vurderingslovens §§ 33, stk. 1, er den konkrete ejendom på nuværende tidspunkt omfattet af undtagelsesbestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., og udgør dermed på nuværende tidspunkt ikke passiv kapitalanbringelse.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at indtægterne på landbrugsejendommen Y i sin helhed, kan betragtes som indkomst fra "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom", når det vurderes, om Spørger kan overdrage sine aktier i H1 A/S med skatemæssig succession.

Begrundelse

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, bestemmer, at "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 (...)".

Som det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 1, har den ændring af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., der skete ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, hvorved "Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7 (...)" blev ændret til "Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom (...)", endnu ikke virkning, idet ejendommen endnu ikke beskattes på grundlag af en vurdering foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6.

Da der endnu ikke foreligger en offentlig ejendomsvurdering, hvoraf det fremgår, hvorvidt ejendommen efter ejendomsvurderingsloven anses for en landbrugs- eller skovejendom, er det ikke muligt at foretage en vurdering af, hvorvidt indtægterne fra ejendommen kan betragtes som indkomst fra "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom". Spørgsmålet kan på baggrund heraf ikke besvares bekræftende.

Idet de pågældende indtægter stammer fra den pågældende ejendom, der ikke efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, på nuværende tidspunkt anses for passiv kapitalanbringelse, jf. besvarelsen af spørgsmål 1, vil de pågældende indtægter ikke på nuværende tidspunkt skulle anses for indtægter fra passiv kapitalanbringelse.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se dog begrundelse".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, om det har betydning for besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, om ejendommen bortforpagtes til en og samme forpagter, eller om selskabet bortforpagter jord og bygninger til forskellige parter.

Begrundelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det er uden betydning for vurderingen af spørgsmål 1 og 2, om landbrugsejendommen bortforpagtes til en og samme forpagter, eller om landbrugsejendommen bortforpagtes til forskellige parter. Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 1 i sin helhed.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 og stk. 6

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 benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.

(...)

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.

Ejendomsbeskatningslovens § 26, stk. 2

Ansættelserne ved de i medfør af ejendomsvurderingsloven foretagne almindelige vurderinger, jf. lovens § 5, og omvurderinger, jf. lovens § 6, lægges til grund ved opgørelsen af det afgiftspligtige grundlag fra og med det første skatteår, der tager sin begyndelse i det kalenderår, der følger efter det, i hvilket vurderingen er foretaget, jf. dog § 1, stk. 2, nr. 2, og 32 A.

Ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6

§ 5.

Der foretages almindelig vurdering af fast ejendom, jf. dog § 9, hvert andet år. Vurderingerne foretages pr. 1. januar i vurderingsåret, jf. dog § 81, stk. 7, og §§ 87 og 88.

Stk. 2. Ejerboliger vurderes i lige år. Dog vurderes ejerboliger i ulige år, hvis ejendommens grundareal udgør 2 ha eller mere, hvis der på ejendommen er registreret bygningsarealer til erhvervsmæssig anvendelse, eller hvis der på ejendommen er opført eller er ret til at opføre en eller flere produktionsvindmøller eller et eller flere erhvervsmæssige solenergianlæg. Andre ejendomme end ejerboliger vurderes i ulige år.

Stk. 3. Ejendommene vurderes på grundlag af ejendommenes størrelse og forholdene i øvrigt på vurderingstidspunktet. Vurderingen sker efter prisforholdene på dette tidspunkt.

§ 6.

Der foretages omvurdering pr. 1. januar i året efter en almindelig vurdering af følgende ejendomme, jf. dog stk. 2 og §§ 87 og 88:

1) Nyopståede ejendomme, jf. § 2. -2) Ejendomme, hvis grundareal er ændret med mindst 25 m². -3) Ejerlejligheder, hvis fordelingstal er ændret. -4) Ejendomme, på hvilke nybyggeri er opført. -5) Ejendomme, på hvilke der er foretaget nedrivning eller om- eller tilbygning i henhold til byggetilladelse. -6) Ejendomme, hvis anvendelse er ændret, når dette er af væsentlig betydning for vurderingen. -7) Ejendomme, hvis ejendomsværdi eller grundværdi er ændret som følge af ændrede anvendelses- eller udnyttelsesmuligheder. -8) Ejendomme, på hvilke væsentlig, ikke hidtil kendt forurening dokumenteres, eller hvor afhjælpning af væsentlig forurening konstateres. -9) Ejendomme, som har lidt væsentlig skade på grund af brand, storm, oversvømmelse eller anden pludseligt opstået hændelse. -10) Ejendomme, hvor en samlet vurdering, jf. § 2, stk. 3, ændres eller ophører. -11) Ejendomme, hvor fordeling eller ansættelse efter §§ 35, 36 eller 37 skal foretages, eller hvor fordeling eller ansættelse efter §§ 35, 36 eller 37 skal ændres på grund af en ændring i de arealmæssige fordelinger, der har dannet grundlag for den fordeling eller ansættelse, der skal ændres. -12) Ejendomme, hvor byggemodning er færdiggjort.

Stk. 2. Der foretages ikke omvurdering som nævnt i stk. 1, nr. 4 og 5, hvis der efter § 10 ikke skal ansættes en ejendomsværdi for den pågældende ejendom. Der foretages dog omvurdering efter stk. 1, nr. 4 og 5, af boliger beboet af ejere på landbrugsejendomme og skovejendomme og af fritidsboliger beliggende på sådanne ejendomme, jf. § 30. For ejendomme som nævnt i 1. og 2. pkt. foretages der alene omvurdering efter stk. 1, nr. 9, i det omfang den opståede begivenhed vedrører grundarealet eller en bolig beboet af ejendommens ejer. Der foretages ikke omvurdering efter stk. 1, nr. 8 og 9, af produktionsjord, jf. § 28, stk. 2 og 3.

Stk. 3. Begivenheder som nævnt i stk. 1, nr. 6, 8 og 9, anses for væsentlige eller af væsentlig betydning, hvis den pågældende begivenhed medfører en ændring af ejendomsværdi eller grundværdi med mere end 20 pct. Ændrer en ejendom kategori, så den ikke vurderes efter § 5, stk. 1 eller 2, og ikke har opfyldt betingelserne for omvurdering i § 6, stk. 1, skal den enten vurderes eller omvurderes ved den førstkomende vurderingstermin i henhold til den ændrede kategori, uanset at ændringen ikke anses for væsentlig eller af væsentlig betydning, jf. 1. pkt.

Stk. 4. De oplysninger, der er gældende pr. 1. januar i omvurderingsåret, jf. § 7, lægges til grund for omvurderingen.

Ejendomsvurderingslovens § 81, stk. 3

Vurderinger foretaget i medfør af hidtidig lovgivning gælder, indtil vurdering efter denne lovs §§ 5 eller 6 er foretaget.

Ejendomsvurderingslovens § 83, stk. 1

Alle ejendomme, som efter §§ 87 eller 88 er vurderet som landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, vurderes første gang efter denne lov pr. 1. marts 2021, jf. § 5.

Ejendomsværdiskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1

Som beregningsgrundlag for ejendomsværdiskatten for ejendomme omfattet af § 4, nr. 1-10, anvendes den laveste af følgende værdier:

1) 80 pct. af den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom i året før indkomståret.

Vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7

Stk. 1. I forbindelse med vurderingen træffer told- og skatteforvaltningen bestemmelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvis må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres. I forbindelse med vurderingen af ejendomme omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4 a, stk. 1-4, træffes ligeledes bestemmelse om, hvorvidt en nybygning er færdigbygget. En ejendom skal vurderes som færdigbygget, når den kan anvendes som bolig.

(...)

Stk. 7. For skovejendomme foretages i forbindelse med vurderingen fordeling af ejendomsværdien på den del, der tjener til bolig for ejeren, og på den øvrige ejendom. Stk. 5, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse. For skovejendomme omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, eller § 16 A, stk. 10, foretages ligeledes en fordeling af ejendomsværdien på den del, der tjener til bolig for den ansatte eller hovedaktionæren, og på den øvrige ejendom. For skovbrugsejendomme, som omfatter mindst 25 ha skov, og som ejes af andre end stat og kommune, foretages desuden en fordeling af ejendomsværdien på den del af ejendommen, der benyttes til skov, og på den øvrige del af ejendommen.

Lov nr. 688 af 8. juni 2017, § 6

I aktieavancebeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016, foretages følgende ændring:

1. I § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., ændres »benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7« til: »efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom«.

Lov nr. 688 af 8. juni 2017, § 22, stk. 12, som senest ændret ved lov nr. 1729 af 27. december 2018

Stk. 12. § 5, nr. 1 og 2, §§ 6-9, § 10, nr. 1-4, § 11, § 12, nr. 2-4, §§ 13 og 14, § 15, nr. 1 og 3, § 20, nr. 2, og § 21 har virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6. Indtil da gælder reglerne i den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013, som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017, jf. dog 3. pkt. (...)

Forarbejder

Lovforslag nr. 183, folketingsåret 2016-17, de specielle bemærkninger til § 2, nr. 1 (uddrag)

”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.”

Skatteministeriets kommentarer til Danske Advokaters høringssvar i forbindelse med behandlingen af lovforslag nr. 183, folketingsåret 2016-17 (bilag 2, side 36) (uddrag)

”Der ændres med lovforslaget ikke på reglerne vedrørende bortforpagtning, hvorefter fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. VUL § 33, stk. 1, eller 7, ikke anses som udlejning af fast ejendom og henregnes derfor ikke til passiv kapitalanbringelse, jf. ABL § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Den nuværende praksis i relation til sådanne ejendomme vil således fortsat finde anvendelse.”

Lovforslag nr. 212, folketingsåret 2016-17, de specielle bemærkninger til § 6

”Vurderingsmyndigheden skal efter § 33, stk. 1, i lov om vurdering af landets faste ejendomme, træffe afgørelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvis må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres.

Denne kategorisering anses ikke for at være operationel i den kommende vurderingsordning i det samtidigt fremsatte forslag til en ny ejendomsvurderingslov. Det foreslås derfor i § 3, stk. 1, i forslag til en ny ejendomsvurderingslov, at vurderingsmyndigheden som led i vurderingen skal beslutte, hvilken af følgende kategorier en ejendom skal henføres til:

1) Ejerbolig. -2) Landbrugsejendom. -3) Skovejendom. -4) Erhvervsejendom eller anden ejendom, som ikke er omfattet

af nr. 1-3.

I § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., i aktieavancebeskatningsloven anvendes begrebet landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Det foreslås som konsekvens heraf, at henvisningen ændres i overensstemmelse hermed.

Herudover er der tale om ændringer af teknisk karakter af hensyn til strukturen og dermed paragrafhenvisningerne i det samtidigt fremsatte forslag til en ny ejendomsvurderingslov."

Lovforslag nr. 115, folketingsåret 2018-19, bemærkninger til ændringsforslag til 3. behandlingen vedrørende lov nr. 688 af 8. juni 2017 § 22, stk. 12

"Med lovforslagets § 10, nr. 4, foreslås det, at der indsættes et nyt stk. 14 i § 22 i lov nr. 688 af 8. juni 2017, hvorefter § 5, nr. 1 og 2, §§ 6-9, § 10, nr. 4, § 11, § 12, nr. 2, §§ 13 og 14, § 15, nr. 1 og 3, og §§ 18-21 i lov nr. 688 af 8. juni 2017 har virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6. Af § 22, stk. 12, 1. pkt., i lov nr. 688 af 8. juni 2017 fremgår det, at § 5, nr. 1 og 2, og §§ 6, 8, 9 og 11 i lov nr. 688 af 8. juni 2017 har virkning fra det tidspunkt, hvor der foreligger en offentlig vurdering efter ejendomsvurderingsloven. Det i lovforslagets § 10, nr. 4, foreslåede stk. 14 og det gældende § 22, stk. 12, 1. pkt., i lov nr. 688 af 8. juni 2017 omhandler således delvis de samme bestemmelser. Efter lovforslagets § 10, nr. 4, skal § 5, nr. 1 og 2, og §§ 6, 8, 9 og 11 i lov nr. 688 af 8. juni 2017 have virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6. Efter det gældende § 22, stk. 12, 1. pkt., i lov nr. 688 af 8. juni 2017 vil de nævnte bestemmelser imidlertid have virkning fra det tidspunkt, hvor der foreligger en offentlig vurdering efter ejendomsvurderingsloven. Bestemmelserne vil således, som lovforslaget ser ud nu, have virkning fra to forskellige tidspunkter. Dette er ikke hensigten. Det gældende § 22, stk. 12, i lov nr. 688 af 8. juni 2017 skal i stedet ændres, således at der indsættes nogle yderligere bestemmelser, og virkningstidspunktet konsekvensrettes i forhold til lovforslagets § 1, nr. 22-35, så bestemmelserne vil få virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6. Desuden skal enkelte af de bestemmelser, der er henvist til i lovforslagets § 10, nr. 4, udgå af bestemmelsen, da virkningstidspunktet for disse ikke skal udskydes. Det drejer som om §§ 18 og 19 og § 20, nr. 1, som ved en fejl er medtaget i bestemmelsen. Det foreslås på den baggrund, at lovforslagets § 10, nr. 4, ændres, så de ønskede ændringer foretages i § 22, stk. 12, 1. pkt., i lov nr. 688 af 8. juni 2017. Efter ændringsforslaget vil § 5, nr. 1 og 2, §§ 6-9, § 10, nr. 1-4, § 11, § 12, nr. 2-4, §§ 13 og 14, § 15, nr. 1 og 3, § 20, nr. 2, og § 21 i lov nr. 688 af 8. juni 2017 således alle have virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6. Indtil det tidspunkt, hvor de omfattede bestemmelser efter lovforslaget vil have virkning, dvs. det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6, vil de tidligere gældende formuleringer i de forskellige loves bestemmelser være gældende. Det vil eksempelvis betyde, at der henvises til visse bestemmelser i den tidligere gældende vurderingslov. Denne lov er

imidlertid ophævet. Det foreslås derfor med ændringsforslaget, at hvor der i de nævnte bestemmelser i den foreslåede affattelse af § 22, stk. 12, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, henvises til vurderingsloven, vil det i overgangsperioden, indtil det nye ejendomsvurderingssystem er klart, være reglerne efter den tidligere gældende vurderingslov, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013, som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017, der henvises til. Det vil betyde, at hvor der eksempelvis er tale om en henvisning til vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, som det er tilfældet i § 5, nr. 2, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, som ændrer i afskrivningslovens § 40 C, stk. 8, 1. pkt., så vil henvisningen til vurderingsloven skulle forstås således, at der er tale om en henvisning til den tidligere gældende vurderingslovs § 33, stk. 1 og 7, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013."

Praksis

SKM2016. 233. SR

Skatterådet bekræftede, at to landbrugsejendomme i deres helhed skulle medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter § 34, stk. 1, nr. 3, i aktieavancebeskatningsloven. Det afgørende i sagen var alene ejendommens vurderingsmæssige status, idet udlejede dele af landbrugsejendommene skulle henregnes til "den reelle del", uanset om udlejningen var sket til ikke-landbrugsmæssige formål.

SKM2008. 1033. SKAT

Der er tale om et genoptagelsesstyresignal på baggrund af to kendelser fra Landsskatteretten. Landsskatterettens kendelser betød, at der kunne ske genanbringelse af ejendomsavance også i den del af en landbrugsejendom mv., der på genanbringelsestidspunktet blev anvendt til ikke-landbrugsmæssige formål mv. Det var dog forudsat, at der var tale om udlejning af en ejendom eller del af en ejendom, der på genanbringelsestidspunktet benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7. Det var således ejendommens vurderingsmæssige status på genanbringelsestidspunktet, der var afgørende for, om der kunne ske genanbringelse i ejendommen.