Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10426 af 22/11/2022 (Gældende)

Successionsoverdragelse – pengetankreglen – udlejningsejendomme – udlejning til kontorceller og lagerceller – udlejning af landbrugsejendom – passiv eller aktiv kapitalanbringelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0518756

Successionsoverdragelse – pengetankreglen – udlejningsejendomme – udlejning til kontorceller og lagerceller – udlejning af landbrugsejendom – passiv eller aktiv kapitalanbringelse

Sagen omhandlede, om udlejningsejendomme var pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse) eller erhvervsaktiver (aktiv kapitalanbringelse) i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Spørgsmål 1 og 2 omhandlede en ejendom med konventionelle lejemål samt lejemål til lagerceller og kontorceller. Spørgsmål 3 omhandlede en landbrugsejendom, der var udlejet.

Skatterådet kunne i spørgsmål 1 og 2 ikke bekræfte, at ejendommen ikke var passiv kapitalanbringelse, da der var tale om udlejning af fast ejendom. Skatterådet bekræftede i forhold til landbrugsejendommen i spørgsmål 3, at denne kunne medregnes som en aktiv kapitalanbringelse, da den var omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., hvis der var tale om en landbrugsejendom på tidspunktet for overdragelsen.

Skatterådsmøde 22. november 2022 - SKM2022. 590. SR

Offentliggjort i redigeret form

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Selskabets ejendom X ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares med et nej, kan Skatterådet da bekræfte, at Selskabets ejendom X for 62,2 procents vedkommende ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Selskabets ejendomme Y ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene?

Svar

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Holding 1 ApS er 100 procent ejet af A.

Holding 2 ApS er 100 procent ejet af B.

Holding 3 ApS er 100 procent ejet af A's og B's far, C.

Holding 1 ApS, Holding 2 ApS og Holding 3 ApS ejer tilsammen 100 procent af Holding 4 ApS. Holding 1 ApS og Holding 2 ApS ejer hver 40 procent af Holding 4 ApS, mens Holding 3 ApS ejer 20 procent.

Holding 4 ApS ejer 100 procent af Selskabet, samt 100 procent af Drift 1 ApS.

Selskabets hovedaktivitet er udlejning af erhvervsejendomme.

Den nuværende ejerstruktur er resultatet af et generationsskifte, hvor A og B fra deres far hver erhvervede 40 procent af kapitalandelene i Holding 4 ApS. Selskabet var før generationsskiftet 100 procent ejet af C gennem en længere årrække.

Spørgerne ønsker nu Skatterådets bekræftelse på, at de ejendomme, som er nævnt i spørgsmål 1 - 3, ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse ved "næste fase" i generationsskiftet, hvor 19,8 procent af de kapitalandele i Holding 4 ApS, som C i dag ejer indirekte via det af ham 100 procent ejet Holding 3 ApS, påtænkes overdraget med succession i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Som led i det påtænkte generationsskifte vil der blive gennemført en spaltning af Selskabet, hvorefter de ejendomme, der ifølge Skattestyrelsen er successionsberettigede, overdrages til et nyt sideordnet selskab.

De ejendomme, der er nævnt i spørgsmål 1 - 3, er i årsrapporten for 2020/21 indregnet som materielle anlægsaktiver. Selskabets værdiansættelse af ejendomme sker på baggrund af differentierede forrentningsprocenter på de enkelte ejendomme.

Ejendom X

På ejendom X er der i dag 83 lejemål fordelt på 11 konventionelle lejemål samt 72 lejemål på "korttidskontrakter".

De 11 konventionelle lejemål har til sammen en størrelse på 4.423 m2 svarende til 46 procent af ejendommens samlede areal og 37,8 procent af ejendommens samlede lejeindtægter målt på seneste regnskabsår.

De 72 lejemål på korttidskontrakter har til sammen en størrelse på 5.136 m2 svarende til 54 procent af ejendommens samlede areal og 62,2 procent af ejendommens samlede lejeindtægter målt på seneste regnskabsår.

Det lejede i henhold til korttidskontrakterne omfatter "lagerceller" og "kontorceller" med et gensidigt opsigelsesvarsel på tre måneder. Korttidskontrakterne forhandles ikke individuelt.

Følgende fremgår af blandt andet af standardlejekontrakterne for lagercellerne og kontorcellerne:
- at lejemålet fortsætter indtil det skriftligt opsiges af én af parterne, jf. § 2.
- at lejer har den indvendige vedligeholdelse af det lejede, jf. § 7.
- at lejer betaler for strøm, der aflæses via bimåler opsat i lejemålet, jf. § 8.
- at lejer betaler en andel af fællesudgifterne til blandt andet rengøring, toiletartikler og elforbrug til fællesarealer, jf. § 10.

De typiske lejere er mindre virksomheder. Selskabet udlejer dog også celler til fysiske personer, der for en periode har brug for ekstra opbevaringsplads. Omsætningshastigheden for de enkelte celler er på mellem 17-22 procent pr. år.

Selskabet har ansat personale, der blandt andet servicerer lejerne i forbindelse med kontraktoprettelse, indflytninger/udflytninger, kodning og udlevering/inddragelse af elektroniske nøgler til fællesarealer, besvarelse af administrative spørgsmål, rengøring af fællesarealer samt reparationer af de enkelte celler. Lejerne har dog den indvendige vedligeholdelse af det lejede, inkl. port til det lejede, låse og Salto RW brik, jf. standardlejekontraktens § 7.

Rengøring af fællestoiletter og fælleskøkkener udføres af et eksternt rengøringsbureau, som Selskabet afholder udgifterne til.

Lejerne betaler dog en andel af fællesudgifterne til blandt andet rengøring m.m. af fællesarealerne, jf. standardlejekontraktens § 10.

Lejemålet omfatter altså dels en del af fast ejendom og dels de her beskrevne rammer med service.

Ejendommene Y

Ved den seneste ejendomsvurdering for 2020 er ejendommene Y registreret med følgende benyttelse: "Bebygget landbrug."

Ejendommene Y er i dag udlejet til Drift 2 ApS, som er ejet af Selskabet og Holding 1 ApS. Drift 2 ApS' formål er at drive handel med heste, undervisning i ridning samt dermed beslægtet virksomhed og opstaldning af heste. I ejendommen er udover det tidligere nævnte 3 lejligheder, der udlejes.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Spørgsmålet, som Skatterådet bedes besvare, er:

"Kan Skatterådet bekræfte, at Selskabets ejendom X ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene? "

Det er repræsentantens opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "Ja".

Til støtte herfor gøres det af Spørgers repræsentant overordnet gældende, at ejendom X ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse. Der er derimod tale om en aktiv virksomhedsdrift.

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, har følgende ordlyd:

"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." (Spørgers repræsentants understregning)

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev ordlyden i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, ændret fra "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign." til den nugældende ordlyd "passiv kapitalanbringelse".

Om baggrunden for den ændrede ordlyd hedder det i de almindelige lovbemærkninger til lovforslaget, jf. L 183 fremsat den 29. marts 2017 om forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love, afsnit 3.1.2.2:

"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. 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. Forslaget indebærer, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende. Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Omvendt skal fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Det vil f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger." (Spørgers repræsentants understregninger)

Som det fremgår af lovbemærkningerne, har den ændrede ordlyd alene til formål at sikre, at også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter efter en konkret vurdering kan anses for at være omfattet af bestemmelsens retsfaktum. Det kunne ubebyggede grunde og ejendomsprojekter - ifølge Skatterådets praksis - ikke efter den tidligere gældende ordlyd "udlejning af fast ejendom".

Hverken ordlydsændringen eller lovbemærkningerne siger imidlertid noget om, at det har været lovgivers intention at vedtage et "firkantet" aktiv- og indtægtskriterium, hvor alle faste ejendomme, der løbende genererer lejeindtægter, skal kvalificeres som passiv kapitalanbringelse. Det fremgår derimod af lovbemærkningerne, at fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Der kan i den forbindelse henvises til Vestre Landsrets dom gengivet i SKM2021. 537. VLR, hvor landsretten generelt udtaler:

"Vurderingen af, om selskabets virksomhed i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, beror herefter på en bedømmelse af, om selskabets aktivitet udgør en reel erhvervsaktivitet, eller om aktiviteten har karakter af passiv kapitalanbringelse. Opregningen af aktivtyper i stk. 6 er ikke udtømmende." (Spørgers repræsentants understregning)

Modsat for eksempel besiddelse af værdipapirer og traditionel udlejningsvirksomhed forudsætter en erhvervsmæssig drift af ejendom X, at Selskabet udfører flere forskellige driftsopgaver. Driften af ejendom X vil således her adskille sig fra traditionel udlejningsvirksomhed, hvor udlejers aktivitet sædvanligvis primært består af lejeopkrævning og udvendig vedligeholdelse.

Selskabet ville ikke kunne oppebære indtægter fra ejendom X, hvis selskabet ikke havde personale til at sikre administrationen samt den fysiske vedligeholdelse og service i kontor- og lagercellerne. Der kan her henvises til SKM2015. 577. SR, hvor Skatterådet fandt, at en fast ejendom i form af parkeringshus ikke skulle anses for at være en udlejningsejendom efter den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3. Det var oplyst i SKM2015. 577. SR, at driften bestod af opgaver, såsom rengøring af parkeringshuset, udlevering af P-kort til abonnenter samt service og reparation af automater, varetaget af én ansat og dennes afløser.

Skatterådets kendelse i SKM2015. 577. SR er afsagt før vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017, men da lovændringen som nævnt alene havde til formål at sikre hjemmel for, at også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter efter omstændighederne kan anses for at være et pengetanksaktiv (passiv kapitalanbringelse), må kendelsen fortsat have retskildemæssig betydning for, hvornår et ejendomsselskab udøver reel erhvervsaktivitet.

På linje hermed er afgørelsen i SKM2021. 446. SR, hvor hoteldrift blev betragtet som aktiv drift. Der var også, som tilfældet er her, tale om blandede ydelser. I SKM2021. 446. SR bestod de blandede ydelser af udlejning af fast ejendom i form af et værelse og den serviceydelse, der var omkring værelset.

Det gøres samlet gældende, at Selskabets aktivitet vedrørende ejendom X udgør en reel erhvervsaktivitet. Ejendom X skal derfor ikke medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Spørgsmål 2

Såfremt Skatterådet skulle finde, at driften af ejendom X kun delvist udgør en reel erhvervsaktivitet, gøres det gældende, at der i overensstemmelse med Skatterådets afgørelse i SKM2006. 265. SR skal foretages en forholdsmæssig fordeling, således at A og B kan succedere i den del af C's avance, der hidrører fra Selskabets reelle erhvervsaktivitet forbundet med driften af ejendom X.

Det gøres af Spørgers repræsentant gældende, at denne forholdsmæssige fordeling skal ske i forhold til lejeindtægterne.

Spørgsmål 3

Spørgsmålet, som Skatterådet bedes besvare, er:

"Kan Skatterådet bekræfte, at Selskabets ejendomme Y ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene? "

Det er repræsentantens opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med ja.

Til støtte herfor gøres det af Spørgers repræsentant overordnet gældende, at Ejendommene Y er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., og derfor ikke udgør passiv kapitalanbringelse.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., at bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses ikke som passiv kapitalanbringelse.

Om forståelsen af undtagelsesbestemmelsen udtalte Skatterådet i kendelsen gengivet i SKM2021. 450. SR:

"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." (Spørgers repræsentants understregninger)

Ejendommene Y er udlejet til Drift 2 ApS, der anvender ejendommen i selskabets stutterivirksomhed. Ved den seneste ejendomsvurdering for 2020 er Ejendommene Y registreret med følgende benyttelse: "Bebygget landbrug." Spørgers repræsentant gør derfor samlet gældende, at Ejendommene Y ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Høringssvar

Ad) spørgsmål 1 og 2

Spørgers repræsentant er ikke enig i Skattestyrelsens forslag til besvarelse af spørgsmål 1 og 2, men henholder sig til synspunkterne fremsat i anmodningen om bindende svar.

Ad) spørgsmål 3

Skattestyrelsen har indsat følgende forudsætning for besvarelse af spørgsmål 3:

"I den konkrete sag henvises der til en registrering fra 2020 for ejendommen. Skattestyrelsen finder, at en besvarelse af spørgsmålet forudsætter, at der på overdragelsestidspunktet er taget stilling til, hvorvidt en ejendom er en landbrugs- eller skovejendom efter ejendomsvurderingsloven.

Skattestyrelsen har i den følgende besvarelse forudsat, at der på overdragelsestidspunktet er tale om en landbrugsejendom efter den nye ejendomsvurderingslov og at der sker beskatning af en vurdering efter denne lov, jf. C. B. 2.13.1." (Spørgers repræsentants understregninger)

Med henvisning til ovenstående og telefonsamtale den 17. oktober 2022 med sagsbehandleren har Spørgers repræsentant noteret sig, at forudsætningen i forslaget til svar på spørgsmål 3 skal forstås på den måde, at ejendommene Y på nuværende tidspunkt ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse, medmindre der siden den seneste vurdering som bebygget landbrug er foretaget ændringer på ejendommen, der samlet set medfører, at ejendommen på overdragelsestidspunktet ikke opfylder betingelserne for at blive vurderet som landbrugsejendom efter ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 2.

Spørgers repræsentant har videre noteret sig, efter at have talt med sagsbehandleren, at Skattestyrelsen under udarbejdelsen af forslaget til afgørelse netop har vurderet, at sådanne ændringer pr. d.d. ikke er indtruffet på ejendommen.

Skattestyrelsens forudsætning er imidlertid ikke i overensstemmelse med Skatterådets praksis.

Forudsætningen skal derfor udgå af Skattestyrelsens forslag til besvarelse af spørgsmål 3.

Spørgers repræsentant henviser i denne forbindelse til Skatterådets svar på spørgsmål 1 og 2 i afgørelsen offentliggjort som SKM2021. 450. SR, hvor Skatterådet tog stilling til, om en ejendom, der ved den seneste offentlige vurdering var vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, og indtægterne herfra, skulle anses for at være omfattet af den nugældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Skatterådet fandt i SKM2021. 450. SR, at den konkrete ejendom skulle medregnes ved opgørelse af den aktive virksomhed efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3.

Skatterådet begrunder svaret på spørgsmål 1 med, at ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., der skete ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, først har virkning fra og med det skatteår henholdsvis indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6. Skatterådet udtaler konkluderende:

"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." (Spørgers repræsentants understregninger)

Skatterådet finder således, at det er ejendommens vurderingsmæssige status på overdragelsestidspunktet, der er afgørende for anvendelsen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., jf. også Skatterådets henvisning til afgørelsen offentliggjort som SKM2016. 233. SR.

Hvis der på overdragelsestidspunktet ikke foreligger en vurdering af ejendommen efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6, jf. § 3, stk. 1, nr. 2, er det vurderingen som landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, der skal lægges til grund for, om ejendommen er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Dette synspunkt følger da også af Skatterådets begrundelse i svaret på spørgsmål 2 i SKM2021. 450. SR.

Skatterådet udtaler, at det ikke er muligt at vurdere, hvorvidt indtægterne fra ejendommen kan betragtes som indkomst fra "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom", når der på tidspunktet for afgørelsen af de stillede spørgsmål ikke foreligger en offentlig ejendomsvurdering efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6.

Skatterådets "nej" til spørgsmål 2, men samtidige bekræftelse af, at ejendommen på tidspunktet for afgørelsen ikke skal anses for at være passiv kapitalanbringelse, er en kausal og i øvrigt adækvat følge af den måde, spørgsmålet er stillet på. Skatterådet kunne i den konkrete sag ikke svare "ja" til, at ejendommen er en landbrugsejendom efter ejendomsvurderingslovens § 3, da ejendommen på afgørelsestidspunktet ikke er vurderet efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6.

Der er intet i Skatterådets praksis, der antyder, at det skulle have været en forudsætning for Skatterådets afgørelser om forståelsen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at der ikke siden seneste vurdering som landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, er sket ændringer på ejendommen.

Tværtimod er Skatterådets praksis udtryk for en administrativ praksis, hvorefter man ved anvendelsen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, lægger vægt på de fremførte vurderinger, som er afgivet efter vurderingslovens § 33, stk. 1, eller de nye vurderinger efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6, alt efter hvilke bestemmelser ejendommen senest på overdragelsestidspunktet er vurderet efter.

Ejendommene Y er endnu ikke vurderet efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6. Ejendommene Y er dog vurderet som landbrug efter den tidligere gældende bestemmelse i vurderingslovens § 33, stk. 1.

Spørgerne gør sammenfattende gældende, at der konkret ikke kan opstilles en forudsætning om, at ejendommene Y på et kommende overdragelsestidspunkt skal opfylde betingelserne for at være en landbrugsejendom efter ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 2, når ejendommen på et kommende overdragelsestidspunkt ikke er vurderet efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6, men i stedet er vurderet som landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Selskabets ejendom X ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene.

Begrundelse

Det er oplyst, at Selskabet driver virksomhed med udlejning af erhvervsejendomme.

Til brug for et påtænkt generationsskifte ønskes det afklaret, om en udlejningsejendom skal anses for at være passiv kapitalanbringelse i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34. På ejendom X er der 83 lejemål fordelt på 11 konventionelle lejemål samt 72 lejemål til lagerceller og kontorceller.

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

Indskrænkning af successionsmulighederne i 2000

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.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. L 36 fremsat den 4. oktober 2000, fremgår følgende:

"Formålet med nærværende forslag er at afskære muligheden for at succedere i levende live i aktier fra såkaldte pengetanke. Dvs. selskaber hvis væsentligste aktivitet er passiv pengekapitalanbringelse og/eller udlejning af fast ejendom. (…) Det foreslås, at det fremover ikke skal være muligt at succedere, såfremt aktierne vedrører et selskab, hvis virksomhed i væsentligt omfang består i udlejning af fast ejendom, ejerskab af kontanter, værdipapirer eller lignende. På denne måde udelukkes succession i pengetanke (…)."

Af bilag 11 til L 36, folketingsåret 2000/01, fremgår, at HLB Mortensen & Beierholm har spurgt til, hvorfor Ejendomsselskaber, hvor driften typisk består i, at der aktivt købes ejendomme med henblik på udlejning, og ejendommene sælges, hvis der opstår mulighed for at realisere en fortjeneste, ikke anses for at drive reel virksomhed. Skatteministeren har blandt andet anført følgende:

"I lovforslaget sondres der mellem passiv pengeanbringelse og aktiv erhvervsvirksomhed. På tilsvarende måde som i dødsboskatteloven er der i den foreslåede bestemmelse i aktieavancebeskatningsloven lagt op til, at udlejning af fast ejendom anses som passiv pengeanbringelse. Det mener jeg også er korrekt. Uanset om udlejningen af ejendommene sker som led i handlen med disse, er udlejning en forrentning af en bestående kapital, hvilket efter min opfattelse ikke er udtryk for en aktiv erhvervsindsats. (…) Derfor er det min holdning, at der ikke ændres i lovforslaget i forhold til ejendomsselskaberne."

Justering af pengetankreglen i 2017

Pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 1. pkt. og stk. 6 er justeret ved lov nr. 683 af 8. juni 2017. Formålet med justeringen er blandt andet, at ubebyggede grunde og ejendomsprojekter og lign. skal medregnes som pengetankaktiver. Vurderet ud fra det overordnede formål med lovændringen, medfører lovændringen en yderligere indskrænkning af muligheden for successionsoverdragelse, hvor flere faste ejendomme fremadrettet vil være passiv kapitalanbringelse.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. afsnit 2.1 i L 183 fremsat den 29. marts 2017, fremgår følgende:

"Afgrænsningen af passiv kapitalanbringelse i pengetankreglen foreslås således justeret, så ubebyggede grunde, ejendomsprojekter og lign. skal medregnes som pengetankaktiver ved opgørelsen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse."

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. afsnit 3.1.2.2 i L 183, folketingsåret 2016/17, fremgår følgende:

"For det første foreslås en justering af afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse) (…). 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. 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 fremgår således af de almindelige bemærkninger, at justeringen af pengetankreglen primært har til formål at udvide omfanget af faste ejendomme, der skal betragtes som passiv kapitalanbringelse. Det fremgår tillige af de almindelige bemærkninger, at det fortsat er hovedreglen, at udlejningsejendomme efter deres art (med ganske få konkrete undtagelser) skal betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Dette bekræftes tillige i de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34 i L 183, folketingsåret 2016/17, hvor følgende er anført:

"Udlejning af fast ejendom skal ved opgørelsen efter pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, anses som passiv kapitalanbringelse."

Herudover bekræftes det specifikt i høringsskemaet i bilag 1 til L183, folketingsåret 2016/17, at justeringen af pengetankreglen ikke medfører, at ejendomsvirksomheder, hvor ejendommene udlejes, kan successionsoverdrages efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Dette uanset omfanget af aktiviteten med udlejningen af ejendommene i ejendomsvirksomheden. Dette fremgår klart af høringssvarene i bilag 1 i L183, folketingsåret 2016/17, til blandt andet Danske Advokater side 30 og Ejendomsforeningen Danmark side 46 - 49.

Se endvidere svaret til FSR på side 55 i bilag 1 i L 183, folketingsåret 2016/17, hvor følgende fremgår:

"Er ejendommen erhvervet eller opført til brug som en driftsbygning for virksomheden eller med henblik på videresalg som led i virksomhedens drift, vil der som udgangspunkt ikke være tale om passiv kapitalanbringelse. Er ejendommen erhvervet med henblik på udlejning, er der tale om passiv kapitalanbringelse også i den periode, hvor ejendommen endnu ikke er udlejet."

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det klart og specifikt fremgår af lovforarbejderne, at faste ejendomme i ejendomsvirksomheder med udlejning af fast ejendom, uanset omfanget af aktiv deltagelse i udlejningsdriften, er pengetankaktiver.

Ovenstående bekræftes tillige i SKM2020. 550. SR, hvor udlejningsejendomme og ejendomme, der er under opførsel med henblik på udlejning til beboelse, blev karakteriseret som passiv kapitalanbringelse. Dette uanset omfanget af den aktive deltagelse i udlejningsaktiviteten.

Opsummering af justering af pengetankreglen i 2017

Lovteksten i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, blev ændret, således at "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign." blev ændret til "passiv kapitalanbringelse".

Endvidere blev "udlejningsejendom" i lovteksten i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, ændret til "fast ejendom".

Ændringen er således som udgangspunkt en udvidelse af de ejendomme, der betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Samlet set, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det fremgår af den nuværende lovtekst og lovforarbejderne til L 183, at alle faste ejendomme som udgangspunkt skal betragtes som passiv kapitalanbringelse. Som undtagelser hertil nævnes blandt andet, at domicilejendomme og driftsbygninger m.m., der anvendes i driften af aktive virksomheder, ikke skal betragtes som passiv kapitalanbringelse. Endvidere vil ejendomme, der er erhvervet med henblik på et umiddelbart efterfølgende videresalg som led i selskabets sædvanlige virksomhed, f.eks. et typehusfirma, ikke blive betragtet som passiv kapitalanbringelse. Se endvidere skatteministerens endelige svar på spørgsmål 27 fra FSR i L 183, folketingsåret 2016/17, og Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1, hvor undtagelserne til hovedreglen er nærmere omtalt.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at det fremgår af lovforarbejderne til L 183, folketingsåret 2016/17, og praksis jf. SKM2020. 550. SR, at det fortsat er hovedreglen, at samtlige ejendomme, der er udlejet, med ganske få konkrete undtagelser, vil være passiv kapitalanbringelse. Undtagelserne omfatter blandt andet et typehusfirmas midlertidige (tidsbegrænsede) udlejning af nyopførte boliger, der er erhvervet og opført med henblik på videresalg, bortforpagtning af landbrug m.m. og koncernintern udlejning af ejendom, som lejer anvender i driften i en aktiv virksomhed. Se endvidere skatteministerens endelige svar på spørgsmål 27 fra FSR i L 183, folketingsåret 2016/17, og Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1, hvor undtagelserne til hovedreglen er nærmere omtalt.

Det skal herefter undersøges, om en ejendom, der blandt andet anvendes til udlejning af lagerceller og kontorceller, skal betragtes som en udlejningsejendom.

Skatterådet har i SKM2012. 728. SR udtalt følgende om den sproglige fortolkning af ordet udlejningsejendom: "Det er Skatterådets opfattelse, at den umiddelbare sproglige fortolkning af ordet udlejningsejendom skal lægges til grund, dvs. at en udlejningsejendom er en ejendom, hvor der er en indtægt ved udlejning eller er indgået en kontrakt om udlejning."

I nærværende sag har Selskabet indtægter ved udlejning, ligesom Selskabet har indgået lejekontrakter om udlejning af lagerceller og kontorceller.

I SKM2015. 577. SR, der omhandlede successionsmulighederne for et parkeringshus, hvor der både var indtægter fra parkering på timebasis og parkering via abonnement, blev det afkræftet, at parkeringshuset skulle anses for en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6. Det fremgår af sagen, at indtægterne fra parkering på timebasis udgjorde ca. 75 - 80 pct. af omsætningen vedrørende parkeringshuset.

Først og fremmest skal der ved vurderingen af SKM2015. 577. SR's betydning for nærværende sag, tages højde for, at aktieavancebeskatningslovens § 34, er ændret i 2017. Denne lovændring indebar, som beskrevet ovenfor, en udvidelse af de ejendomme, der betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Herudover er der forskelle på sagernes faktum, der skal indgå i vurderingen af SKM2015. 577. SR's betydning for nærværende sag. I nærværende sag stammer 0 pct. af indtægterne fra timebaserede indtægter. I nærværende sag stammer lejeindtægterne derimod fra de indgåede lejekontrakter. Når op til 80 pct. af indtægterne i SKM2015. 577. SR stammede fra parkering på timebasis, udgør dette en væsentlig forskel til nærværende sag. Denne forskel indebærer, at SKM2015. 577. SR, efter Skattestyrelsens opfattelse, ikke kan tages til indtægt for, at en ejendom, der anvendes til udlejning af lagerceller og kontorceller på lejekontrakter (langtidsudlejning), ikke er en udlejningsejendom.

I SKM2022. 450. SR har Skatterådet taget stilling til, hvorvidt en ejendom, hvor der sker udlejning af parkeringspladser med tilhørende aktivitet kunne klassificeres som en aktiv kapitalanbringelse. Skatterådet fandt i sagen, at der var tale om en passiv kapitalanbringelse, da der skete udlejning af fast ejendom med tilhørende aktiviteter. Der var tale om en udlejningsejendom og den skulle derfor betragtes som passiv kapitalanbringelse. Dette omfattede også de aktiviteter, der var en del af udlejningen. Afgørelsen viser, at ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 34 vedr. stk. 6, har medført en ændret vurdering af, hvad der i forhold til fast ejendom kan medregnes som en aktiv kapitalanbringelse.

SKM2021. 250. SR omhandlede successionsmulighederne for udlejningsejendomme, der fungerede som kontorhotel, hvor kontorhotellets indtægter dels bestod af indtægter fra leje af de rå lokaler uden servicering og standardmøblement og dels indtægter fra udlejning af kontormøbler, salg af kantinedrift og IT-assistance og alle de øvrige serviceydelser, der var inkluderet i lejebetalingen. Det var oplyst, at udlejning af de rå lokaler uden servicering og standardmøblement udgjorde mere end halvdelen af

indtægterne ved driften af kontorhotellet. På den baggrund fandt Skatterådet, at ejendommene, der blev anvendt til kontorhotel, primært havde karakter af at være udlejningsejendomme i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, idet indtægterne hovedsageligt stammede fra udlejningsaktiviteten. Endvidere fandt Skatterådet, at alle udlejningsejendomme med ganske få konkrete undtagelser skal betragtes som passiv kapitalanbringelse i forhold til pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, samt at kontorhoteldrift ikke var omfattet af disse få konkrete undtagelser.

I SKM2021. 250. SR blev ejendommene anset for at være udlejningsejendomme. Dette uanset, at der i lejeindtægterne var inkluderet serviceydelser, der ikke vedrørte selve udlejningsaktiviteten. Det er i nærværende sag oplyst, at lejerne serviceres med blandt andet kontraktoprettelse, indflytninger/udflytninger, kodning og udlevering/inddragelse af elektroniske nøgler til fællesarealer, besvarelse af administrative spørgsmål, rengøring samt reparationer. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at disse serviceydelser omfatter aktivitet med selve udlejningen, der ikke i forhold til pengetankreglen kan betragtes som aktiv aktivitet. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2021. 250. SR understøtter, at nærværende ejendom skal betragtes som en udlejningsejendom. Dette skyldes, at der i nærværende sag alene i lejeindtægterne er inkluderet serviceydelser, der vedrører selve udlejningen.

I SKM2021. 446. SR fandt Skatterådet, at en ejendom, der anvendes til hoteldrift med tilhørende bemanding af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m., ikke kunne sidestilles med en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. praksis, herunder at indtægterne primært stammer fra korttidsudlejning af værelser kombineret med aktivitet i form af bemanding af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. Skatterådet fandt herefter, at når ejendommen blev anvendt i lejers hoteldrift med tilhørende bemanding af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. må den anses for at være omfattet af begrebet "anvendt i lejers drift, hvis den anvendes som domicilejendom, til produktion eller lignende". Derved var den pågældende hoteldrift en aktiv virksomhed, der ikke kunne sidestilles med passiv kapitalanbringelse. Og ejendommen, der blev anvendt til den pågældende hoteldrift, kunne derfor betragtes som et erhvervsaktiv i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 6. pkt.

Det er Skattestyrelsen opfattelse, at SKM2021. 446. SR ikke kan tages til indtægt for, at en ejendom, der anvendes til udlejning af lagerceller og kontorceller, ikke er en udlejningsejendom. Dette skyldes, at korttidsudlejning af værelser kombineret med aktivitet i form af bemanding af reception, restaurant og værelsesrengøring ikke kan sidestilles med langtidsudlejning af lagerceller og kontorceller, hvor aktiviteten alene vedrører selve udlejningen.

I nærværende sag består virksomheden i udlejning af erhvervsejendomme, herunder blandt andet lagerceller og kontorceller. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en ejendom, der anvendes til udlejning af lagerceller og kontorceller, skal betragtes som en udlejningsejendom. Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at kontraktoprettelse, indflytninger/udflytninger, kodning og udlevering/inddragelse af elektroniske nøgler til fællesarealer, besvarelse af administrative spørgsmål, rengøring samt reparationer omfatter aktivitet ved selve udlejningen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse at de anførte aktiviteter, der udføres af Selskabets medarbejdere, ikke ændrer på, at der grundlæggende set er tale om en udlejningsejendom.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Selskabets ejendom X, der anvendes til udlejning af blandt andet lagerceller og kontorceller, må betragtes som en udlejningsejendom, idet indtægterne primært består af udlejningsindtægter jf. Skatterådets sproglige fortolkning i SKM2012. 728. SR.

Spørgsmålet er herefter, om udlejning af lagerceller og kontorceller er omfattet af de ganske få konkrete undtagelser til hovedreglen om, at udlejningsejendomme skal betragtes som passiv kapitalanbringelse. De få konkrete undtagelser der er til hovedreglen, omfatter blandt andet et typehusfirmas midlertidige

(tidsbegrænsede) udlejning af nyopførte boliger, der er erhvervet og opført med henblik på videresalg, bortforpagtning af landbrug m.m. og koncernintern udlejning til anvendelse i aktiv virksomhed.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udlejning af lagerceller og kontorceller i nærværende sag ikke er omfattet af de ganske få konkrete undtagelser til hovedreglen om, at udlejningsejendomme skal betragtes som passiv kapitalanbringelse efter deres art.

SKM2021. 537. VLR (anket til Højesteret) omhandlede, om selskabets andele i solcelle- og vindmøllevirksomhed skulle anses som passiv kapitalanbringelse i relation til betingelserne for skattemæssig succession i aktieavancebeskatningslovens § 34. Selskabets andele i solcelle- og vindmøllevirksomhed bestod i, at selskabets helejede datterselskab via to partnerselskaber havde investeret i solcelleanlæg og vindmøller.

Landsretten udtalte i SKM2021. 537. VLR, at vurderingen af, om selskabets virksomhed i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, beroede på en bedømmelse af, om selskabets aktivitet udgjorde en reel erhvervsaktivitet, eller om aktiviteten havde karakter af passiv kapitalanbringelse. Videre udtalte landsretten, at opregningen af aktivtyper i stk. 6, ikke er udtømmende. Landsretten udtalte herefter, at selskabets datterselskab ikke deltog aktivt i driften af solcelleanlæggene eller vindmøllerne, men alene oppebar et afkast af investeringen. På den baggrund fandt landsretten, at der ikke var tale om en reel erhvervsaktivitet for datterselskabet, men derimod en passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2021. 537. VLR ikke ændrer på, at der i forhold til vurderingen af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, fortsat eksisterer en særlig praksis for udlejningsejendomme.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2021. 537. VLR ikke ændrer på,
– at alle udlejningsejendomme, med ganske få undtagelser, skal betragtes som passiv kapitalanbringelse,
– at al aktivitet med selve udlejningen ikke tæller med som aktiv aktivitet.

Uanset, at der i nærværende virksomhed beskæftiges en eller flere personer, er det fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at aktiviteten primært omfatter udlejningsvirksomheden i Selskabet.

Samlet set, kan der hverken i lovtekst, lovforarbejder eller praksis findes støtte til, at udlejning af lagerceller eller kontorceller er omfattet af de få konkrete undtagelser, der er til, at udlejningsejendomme efter deres art skal betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsen indstiller på baggrund af ovenstående, at det ikke kan bekræftes, at Selskabets ejendom X ikke er at anse for at udgøre en udlejningsejendom (passiv virksomhed) efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Selskabets ejendom X for 62,2 procent vedkommende ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene, såfremt spørgsmål 1 besvares med et nej.

Begrundelse

Det er oplyst om ejendom X, at der er 83 lejemål fordelt på 11 konventionelle lejemål samt 72 lejemål til lagerceller og kontorceller.

De 11 konventionelle lejemål har til sammen en størrelse på 4.423 m2 svarende til 46 procent af ejendommens samlede areal og 37,8 procent af ejendommens samlede lejeindtægter målt på seneste regnskabsår.

De 72 lejemål til lagerceller og kontorceller har til sammen en størrelse på 5.136 m2 svarende til 54 procent af ejendommens samlede areal og 62,2 procent af ejendommens samlede lejeindtægter målt på seneste regnskabsår.

Skattestyrelsen skal henvise til besvarelsen af spørgsmål 1, hvor det fremgår, at ejendommen klassificeres som en udlejningsejendom og derfor som passiv kapitalanbringelse i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skattestyrelsen finder, at der ikke kan besvares bekræftende på spørgsmålet, da der er tale om udlejning af fast ejendom.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Selskabets ejendomme Y ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene.

Begrundelse

Det er oplyst om ejendommene Y, at der sker udlejning af disse ejendomme. Ejendommene Y er ved den seneste ejendomsvurdering for 2020 registreret med følgende benyttelse: "Bebygget landbrug." Ejendommene Y består bl.a. af stutteri, udlejning af bokse til heste og 3 lejligheder, der udlejes.

Udgangspunktet for ejendomme, der udlejes, er efter aktieavancebeskatningslovens § 34, at der er tale om passiv kapitalanbringelse og at disse ejendomme derfor ikke indgår i opgørelsen som aktiv kapitalanbringelse, jf. Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 1. Undtagelsen til dette er særreglen for landbrugsejendomme mv., der bliver omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. punktum, jf.:

"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:

(…)

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." (Skattestyrelsens understregning)

I SKM2021. 450. SR fandt Skatterådet, at ovenstående lovtekst, der er understreget af Skattestyrelsen, ikke var trådt i kraft endnu, da der ikke var foretaget en vurdering af ejendommen i SKM2021. 450. SR efter ejendomsvurderingsloven.

Følgende fremgår af Den juridiske vejledning 2022-2, C. B. 2.13.1 Familieoverdragelse med succession:

"Ad d. Udlejning af landbrugsejendomme mv.

Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses ikke som passiv kapitalanbringelse. Se ABL § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Det bemærkes i denne forbindelse, at den lovændring, hvorved ABL § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pk., blev ændret fra "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" til "Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse", trådte i kraft 1. januar 2018 og har virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6, jf. lov nr. 688 af 8. juni 2017, § 22, stk. 1 og 12, som senest ændret ved lov nr. 1729 af 27. december 2018." (Skattestyrelsens understregning)

I nærværende sag er ejendommene Y på tidspunktet for udarbejdelsen af det bindende svar ikke vurderet efter reglerne i ejendomsvurderingsloven. Kategoriseringen ved den seneste ejendomsvurdering for 2020, er derfor sket efter den tidligere gældende vurderingslov.

Skattestyrelsen finder, at en besvarelse af spørgsmålet forudsætter, at der er foretaget en korrekt kategorisering efter den tidligere gældende vurderingslov, hvis overdragelsen finder sted inden, der er foretaget en vurdering af ejendommene Y efter reglerne i ejendomsvurderingsloven.

Skattestyrelsen finder endvidere, at en besvarelse af spørgsmålet forudsætter, at ejendommene Y efter reglerne i den nye ejendomsvurderingslov kategoriseres som en landbrugsejendom, hvis overdragelsen finder sted efter, der er foretaget en vurdering af ejendommene Y efter reglerne i ejendomsvurderingsloven.

I sagen omfatter ejendommene Y bl.a. også 3 lejligheder, der udlejes. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at undtagelsen omfatter hele ejendommen og at der i forhold til en ejendom omfattet af undtagelsen ikke kan ske en opdeling af ejendommen, da det alene i forhold til undtagelsen er afgørende, hvorvidt ejendommen ved vurderingen er kategoriseret som en landbrugsejendom.

Skatterådet har senest i SKM2021. 450. SR bekræftet, at undtagelsen før ændringen omfattede hele ejendommen, uanset om udlejningen af dele af ejendommen er sket til ikke landbrugsmæssige formål.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at undtagelsen også efter ændringen, medfører, at det alene er afgørende, hvorvidt en ejendom bliver vurderet som en landbrugs- eller skovejendom efter ejendomsvurderingsloven, når ejendommen udlejes/bortforpagtes. Klassifikationen som landbrugsejendom omfatter hele ejendommen og medfører, at ellers passive aktiver bliver klassificeret som aktiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsen skal bemærke, at der ikke med denne afgørelse er taget stilling til, hvorvidt der kan ske opdeling af en landbrugsejendom i en aktiv og passiv del, når landbrugsejendommen ikke udlejes/bortforpagtes og derfor ikke er omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. punktum.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringssvaret.

Skattestyrelsen har ikke foretaget en vurdering af, om ejendommene Y er et landbrug efter vurderingsloven eller ejendomsvurderingsloven. Kompetencen til at vurdere dette henhører under Vurderingsstyrelsen. Der er alene foretaget en undersøgelse af, om der var overensstemmelse med det oplyste, om drift af

stutteri mv. på ejendommene Y. I den forbindelse kunne det konstateres, at der er et aktivt stutteri og at der også blev udlejet 3 lejligheder fra ejendommene Y.

Skattestyrelsen forstår høringssvaret på den måde, at det gøres gældende, at en vurdering af ejendommen som landbrug mv. kan anvendes, uanset at der efterfølgende er sket ændringer, der gør, at ejendommen ikke længere er en landbrugsejendom.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, at det er på tidspunktet, hvor der sker overdragelse af aktier, der skal foretages en vurdering af, om betingelserne for succession er opfyldte.

Dette indebærer, at det på overdragelsestidspunktet skal vurderes, om der er sket ændringer, der gør, at ejendommene Y ikke længere er en landbrugsejendom. Skattestyrelsen forudsætter i nærværende sag, at der er foretaget korrekt kategorisering efter den tidligere gældende vurderingslov, samt at der ikke efterfølgende er foretaget ændringer på ejendommene Y, der ville medføre en ændret kategorisering.

I den konkrete sag er der en ældre vurdering af ejendommene Y, hvor det er vurderet, at der er tale om blandet landbrug efter den nu ophævede vurderingslov.

Det er ud fra det oplyste uklart, hvorvidt overdragelsen kommer til at ske efter den ældre eller nye formulering af 2. pkt.

I høringssvaret henvises der til SKM2016. 233. SR, hvor der spørges til to landbrugsejendomme i forhold til successionsbetingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34. I SKATs begrundelse til spørgsmål 1 fremgår følgende:

"SKAT er enig med spørger i, at de 2 ejendomme, som anmodningen vedrører, er korrekt vurderet som landbrugsejendomme efter vurderingslovens § 33, stk. 1." (Skattestyrelsens understregning)

Det kan læses ud fra det oplyste, at der blev foretaget en prøvelse af vurderingen og om ejendommen var en landbrugsejendom efter vurderingslovens § 33, stk. 1.

Der henvises også til SKM2021. 450. SR, hvor følgende fremgår af det oplyste og Skattestyrelsens begrundelse til spørgsmål 1:

Fra det oplyste i sagen:

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

Fra begrundelsen til spørgsmål 1:

"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.

(…)

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."

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at i sagen blev det oplyste om, at ejendommene var vurderet som landbrugsejendomme lagt uprøvet til grund for besvarelsen af spørgsmål 1.

Skattestyrelsens begrundelse skal læses i sammenhæng med det oplyste, da det er den uprøvede vurdering, der lægges til grund for besvarelsen af spørgsmålet i sagen. Begrundelsen er derfor en konstatering af, at der er tale om ejendomme, der efter vurderingsloven er vurderet som landbrugsejendomme.

Hvis overdragelsen finder sted, inden ejendommene Y er vurderet efter den nye ejendomsvurderingslov, indebærer kategoriseringen "Bebygget landbrug" efter den tidligere gældende vurderingslov, at der er tale om en landbrugsejendom, der er omfattet af undtagelsen efter den gamle formulering af undtagelsen, idet det forudsættes, at denne kategorisering er korrekt på overdragelsestidspunktet.

Hvis overdragelsen finder sted, efter ejendommene Y er vurderet efter den nye ejendomsvurderingslov, er det en forudsætning for et positivt svar, at ejendommene Y efter reglerne i den nye ejendomsvurderingslov kategoriseres som en landbrugsejendom.

Skattestyrelsen finder, at spørgsmålet bør besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

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. 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."

Forarbejder

Lovforarbejder til lov nr. 1285 af 20. december 2000 - L 36

"Pengetankreglen" blev indført ved lov nr. 1285 af 20. december 2000.

Fra de almindelige bemærkninger i L 36, folketingsåret 2000/01:

"Formålet med nærværende forslag er at afskære muligheden for at succedere i levende live i aktier fra såkaldte pengetanke. Dvs. selskaber hvis væsentligste aktivitet er passiv pengeanbringelse og/eller udlejning af fast ejendom. Selskaberne er kendetegnet ved, at de ikke udfører eller kun i mindre grad udfører en reel erhvervsaktivitet. Baggrunden for at udelukke muligheden for succession er, at successionsreglerne er tiltænkt reelle erhvervsvirksomheder som en likviditetslettende generationsskifte regel. Hvis der ikke er tale om en reel erhvervsvirksomhed, bør succession efter regeringens opfattelse ikke være mulig.

(…)

Successionsreglerne vedrørende generationsskifte i levende live foreslås ændret således, at der indsættes betingelser til det underliggende selskabs aktivitet. Det foreslås, at det fremover ikke skal være muligt at succedere, såfremt aktierne vedrører et selskab, hvis virksomhed i væsentligt omfang består i udlejning af fast ejendom, ejerskab af kontanter, værdipapirer eller lignende. På denne måde udelukkes succession i pengetanke.

(…)

For så vidt angår udlodninger af aktier fra et dødsbo, foreslås det, at det ikke kan ske med succession, hvis det underliggende selskabs aktivitet består i at besidde kontanter. På denne måde omfattes beholdninger af rede penge, bankindeståender mv. direkte af lovteksten.

Det foreslås også, at der direkte i lovteksterne, både i aktieavancebeskatningsloven og i dødsboskatteloven, indsættes en objektiv væsentlighedsbedømmelse. Reglen fastlægger, at såfremt mindst 25 pct. af selskabets indtægt og/eller kapital vedrører passiv pengeanbringelse eller udlejning af fast ejendom, vil væsentlighedskravet være opfyldt. Ved at indsætte en objektiv væsentlighedsbedømmelse fjernes en usikkerhed hos skatteyderne, der nemmere kan konstatere, om der kan ske overdragelse med succession eller ej. I væsentlighedsbedømmelsen inddrages også datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen, således at datterselskabets virksomhed inddrages, i stedet for de aktier selskabet ejer i datterselskabet."

Fra de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 11 i L 36, folketingsåret 2000/01:

"Den foreslåede formulering af § 11, stk. 9, indeholder en objektiv regel for afgørelsen af, hvorvidt væsentligheden af den nævnte virksomhed er opfyldt, jf. stk. 1, nr. 4. Reglen bestemmer, at såfremt mindst 25 pct. af indtægterne eller de samlede aktiver vedrører passiv pengeanbringelse eller udlejning af fast ejendom, vil væsentlighedskravet være opfyldt. Bestemmelsen skal forstås således, at stammer 25 pct. af indtægterne eller udgøres 25 pct. af de samlede aktiver af passiv pengeanbringelse og udlejning af fast ejendom set under et, er væsentlighedskravet opfyldt og der kan ikke ske overdragelse med succession. Ved afgørelsen af, om selskabets virksomhed i væsentligt omfang består i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, inddrages også virksomhed i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen.

Ved bedømmelsen af hvorvidt væsentlighedskravet er opfyldt for selskabets indtægter, tages gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår i selskabet. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, bedømmes væsentligheden ud fra de år, selskabet har eksisteret. For selskabets aktivmasse foreslås det, at bedømmelsen både skal foretages på overdragelsestidspunktet og udregnes som gennemsnittet af de seneste 3 års regnskaber. Dvs., at er selskabets aktivmasse sammensat således, at mere end 25 pct. vedrører den passive pengeanbringelse, enten på overdragelsestidspunktet eller efter de seneste 3 års gennemsnit, er væsentlighedskravet opfyldt, og der kan ikke succederes i aktierne."

Fra bilag 11 i L 36, folketingsåret 2000/01:

HLB Mortensen & Beierholm har i brev af 27. oktober 2000 henvendt sig til Folketingets Skatteudvalg vedrørende det af skatteministeren fremsatte lovforslag, L 36. I henvendelsen blev der spurgt til, hvorfor Ejendomsselskaber, hvor driften typisk består i, at der aktivt købes ejendomme med henblik på udlejning, og ejendommene sælges, hvis der opstår mulighed for at realisere en fortjeneste, ikke anses for at drive reel virksomhed. Besvarelsen er i bilag 11 til Skatteudvalgets behandling af lovforslaget. I skatteministeren besvarelse er bl.a. anført:

"I lovforslaget sondres der mellem passiv pengeanbringelse og aktiv erhvervsvirksomhed. På tilsvarende måde som i dødsboskatteloven er der i den foreslåede bestemmelse i aktieavancebeskatningsloven lagt op til, at udlejning af fast ejendom anses som passiv pengeanbringelse. Det mener jeg også er korrekt. Uanset om udlejningen af ejendommene sker som led i handlen med disse, er udlejning en forrentning af en bestående kapital, hvilket efter min opfattelse ikke er udtryk for en aktiv erhvervsindsats.

Selskaber, der driver næring med køb og salg af ejendomme, anses derimod som udgangspunkt for at drive aktiv erhvervsvirksomhed, således at aktierne i sådanne selskaber som udgangspunkt kan overdrages med succession. Jeg ser dog ikke nogen reel mulighed for, at de ejendomsselskaber som både driver næring med hensyn til køb og salg af ejendomme, og som også udlejer disse, eventuelt i en mellemliggende periode, kan blive undtaget fra reglen om, at den passive pengeanbringelse skal udgøre mindre end 25 pct., for at aktierne kan overdrages med succession.

Det grundlæggende problem er, at både den aktive del af virksomheden -køb og salg af ejendommene- og den passive del af virksomheden -udlejning af ejendommene- udspringer af den samme aktivmasse, nemlig ejendommene. Jeg mener ikke, at det vil være muligt at opdele indkomsten og formuen således, at en del blev henført til den aktive del, mens det resterende skulle angå den passive del.

Anvendte vi den formulering, der foreslås i brevet, ville alle de selskaber, som driver næring med hensyn til køb og salg af ejendomme, blive undtaget fra bestemmelsen om, at den passive pengeanbringelse ikke må overstige 25 pct. af indkomsten og formuen. Dette vil i praksis betyde, at de selskaber, vi netop ønsker at udelukke fra disse gunstige successionsregler, ville indrette sig således, at de bliver næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom, for at aktierne dermed kan overdrages med succession. Derfor er det min holdning, at der ikke ændres i lovforslaget i forhold til ejendomsselskaberne."

Lovforarbejder til lov nr. 683 af 8. juni 2017 - L 183

Pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 1. pkt. og stk. 6 er justeret ved lov nr. 683 af 8. juni 2017. Formålet med justeringen er blandt andet, at ubebyggede grunde og ejendomsprojekter og lign. skal medregnes som pengetankaktiver.

Fra de almindelige bemærkninger i afsnit 2.1 i L 183, folketingsåret 2016/17:

"(…)

Afgrænsningen af passiv kapitalanbringelse i pengetankreglen foreslås således justeret, så ubebyggede grunde, ejendomsprojekter og lign. skal medregnes som pengetankaktiver ved opgørelsen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

(…)"

Fra de almindelige bemærkninger i afsnit 3.1.2.2 i L 183, folketingsåret 2016/17:

"(…)

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

For det første foreslås en justering af afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse), jf. forslag til aktieavancebeskatningslovens § 34, forslag til dødsboskatteloven § 29, forslag til lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto § 7, forslag til pensionsbeskatningslovens § 15 A, og forslag til virksomhedsskattelovens § 22 C. 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. 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.

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

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

(…)"

Fra de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34 i L 183, folketingsåret 2016/17:

"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.

(…)

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."

Fra høringsskemaet i bilag 1 i L 183, folketingsåret 2016/17:

Fra høringssvar fra Dansk Byggeri på side 14 og 15:

"Pengetankreglen. Vedr. forslagets § 2 nr. 3, som er en justering af pengetankreglen i ABL, så foreslås det, at ubebyggede grunde og projektejendomme fremover skal anses for såkaldt "passiv kapitalanbringelse". Samtidig fremgår det af bemærkningerne, at et typehus-firmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger bestemt for videresalg ikke er passiv kapitalanbringelse. Dansk Byggeri har - jf. også FSR's høringssvar - svært ved at se forskellen fx mellem et typehusfirma, der besidder ejendomme bestemt for videresalg, og en virksomhed, der opfører projektejendomme, ligeledes bestemt for videresalg. I begge

tilfælde vil der være tale om et omsætningsaktiv. Det afgørende må være, hvad ejendommen skal anvendes til af den virksomhed, der bedømmes i relation til pengetankreglen, og ikke hvad forskelsbehandlingen kunne indikere, hvad ejendommen skal anvendes til af køberne af ejendommen. Endvidere anføres det, at det i forbindelse med høringsprocessen bør defineres, hvad der præcis menes med "typehuse" og "projektejendomme". Endelig beklager Dansk Byggeri, at justeringen i pengetankreglen foretages ved at indføre et helt nyt begreb i bestemmelsen, nemlig "passiv kapitalanbringelse", da en sådan formulering uundgåeligt åbner for en række gråzoner og fortolkningsmæssige udfordringer."

Kommentar:

"Ifølge forslaget skal fast ejendom som udgangspunkt medregnes som pengetankaktiver. Det gælder imidlertid ikke fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse. Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, kan det f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger. Tilsvarende vil kunne gælde projektejendomme, hvis besiddelsen af ejendommene efter en konkret vurdering ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse. Der er således ikke tale om, at typehuse og projektejendomme skal behandles forskelligt. Den ændrede formulering af pengetankreglen skal på den ene side sikre, at ejendomme m.v., der ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse, ikke skal medregnes som pengetankaktiver, og på den anden side, at aktiver, der reelt er passiv kapitalanbringelse, skal medregnes, selvom der ikke er tale om en af de typer af aktiver, der udtrykkeligt er nævnt i bestemmelsen. Der henvises endvidere til kommentarerne til høringssvaret fra FSR - danske revisorer."

Fra høringssvar fra Danske Advokater på side 30:

"Hvis kravet om deltagelse i ikke uvæsentligt omfang opretholdes, bør reglen også kunne rumme yderligere mulighed for generationsskifte. Det forekommer ikke helt sjældent, at en personligt ejet virksomhed består af f.eks. udlejning af fast ejendom med 100 boligenheder, hvor ejeren sammen med 2-3 ansatte administrerer udlejningsaktiviteten. Ejeren deltager da i ikke uvæsentligt omfang i sin virksomhed. Da der imidlertid er tale om udlejning af fast ejendom, kan ejendomsporteføljen ikke generationsskiftes til den lave afgiftssats. En alternativ regulering kan derfor være, at der åbnes op for, at personligt ejede virksomheder, hvori der udøves en ikke uvæsentlig deltagelse i driften, altid kan generationsskiftes til den lave afgiftssats."

Kommentar:

"Det falder uden for rammerne af den aftale, der er indgået som led i finansloven 2016 om nedsættelse af bo- og gaveafgiften vedr. erhvervsvirksomheder at udvide kredsen af virksomheder, der kan overdrages med succession, herunder til nedsat afgift. Der henvises endvidere til kommentarerne til høringssvarene fra Danske Udlejere og Ejendomsforeningen Danmark."

Fra høringssvar fra Ejendomsforeningen Danmark på side 46-49:

"Foreningen anfører at det kan være skadeligt for landets økonomi, beskæftigelsen og i særdeleshed de familieejede ejendomsvirksomheder, at de fortsat negativt særbehandles og opfattes som pengetanke. Det er ikke rimeligt over for de familieejede ejendomsvirksomheder, deres ansatte og kunder, dansk økonomi og de familieejede ejendomsvirksomheders funktion i det danske erhvervsliv, at det kæmpe arbejde de udfører, ikke anerkendes på linje med arbejdet i andre erhvervsvirksomheder. Som reglerne for generationsskifte er i dag, har de familieejede ejendomsvirksomheder meget svært ved at videreføre deres aktive virksomheder efter et generationsskifte.

Det skyldes, at familieejede ejendomsvirksomheder ikke har samme mulighed for generationsskifte, som tilbydes alle andre aktive familieejede virksomheder. De familieejede ejendomsvirksomheder kan ikke benytte de samme lempeligere skatteregler for succession som andre familieejede erhvervsvirksomheder. I stedet bliver de familieejede ejendomsvirksomheder drænet for kapital, når børnene overtager virksomheden fra deres forældre. Et pludseligt dødsfald kan få uoverskuelige konsekvenser i små og mellemstore familieejede ejendomsvirksomheder.

Ejendomsforeningen Danmark anfører, at denne forskelsbehandling skyldes, at ejendomsvirksomhed helt urimeligt bliver betragtet som passiv kapitalanbringelse, selvom ejendommene kontinuerligt udvikles, vedligeholdes, drives og administreres for at tiltrække kunder (lejere).

Ifølge Skatteministeriets nye forslag til ændring af BAL m.v. videreføres denne urimelige forskelsbehandling af de familieejede ejendomsvirksomheder. Og for at føje yderligere spot til skade, så foreslår Skatteministeriet at udvide pengetankreglen til også at omfatte de byggegrunde og ejendomsprojekter, som de familieejede ejendomsselskaber har erhvervet og igangsat til byggeri af udlejningsejendomme. Samtidig øger man andre virksomheders fordele ved selv at eje deres lokaler frem for at leje disse ved at præcisere, at disse fortsat kan erhverve en byggegrund med henblik på at opføre et nyt domicil eller en driftsbygning på grunden, hvilket ikke betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Ejendomsforeningen Danmark anfører, at lovforslaget bygger videre på den fejlopfattelse, at investeringer i fast ejendom med henblik på udlejning er passiv kapitalanbringelse. Foreningen vil gerne invitere alle, der deler den opfattelse, til at besøge et familieejet ejendomsselskab for ved selvsyn at konstatere, at der ikke er tale om passivitet men derimod om stor aktivitet. Der henvises til, at der i investeringsejendomsbranchen er ansat 103.000 medarbejdere, der står for udlejning, vedligeholdelse, drift, porteføljestyring, transaktioner, finansiering og udvikling af de ca. 200.000 investeringsejendomme. Ejendomme, der udlejes til virksomheder som rammer om deres respektive aktiviteter og som boliger, der danner rammen om familiernes daglige liv.

Alle ejendomsvirksomheder, også de familieejede, er erhvervsvirksomheder med kunder, leverandører og medarbejdere nøjagtig ligesom andre virksomheder, og derfor bør de selvfølgelig også behandles på samme måde. At drive en ejendomsvirksomhed kræver daglig kontakt med medarbejdere, kunder (lejere) og samarbejdspartnere som fx leverandører og håndværkere. Der skal laves regnskaber, selvangivelser, lejekontrakter, vedligeholdelsesplaner, ud- og indflytningsrapporter, slutafregninger, lønindberetninger til SKAT og meget andet. Opgaver som er helt lig de opgaver, som andre aktive erhvervsvirksomheder udfører.

Ejendomsforeningen Danmark påpeger, at hvis ikke der gøres op med forskelsbehandlingen af de familieejede ejendomsvirksomheder, vil der på sigt bliver færre og færre mindre og mellemstore familieejede ejendomsvirksomheder.

Det vil ikke være til gavn for lejerne, for markedet og for den danske samfundsøkonomi. Den negative forskelsbehandling er særligt et problem for alle de mange familieejede ejendomsvirksomheder, som findes rundt om i landet, og som støtter op om beskæftigelsen i udkantsområderne. Ejendomsforeningen Danmark har, som erhvervsorganisationen for ejere, udlejere og administratorer af fast ejendom, tidligere gjort opmærksom på denne urimelige og afgørende forskelsbehandling for den del af vores medlemmer, der driver familieejet ejendomsvirksomhed.

Ejendomsforeningen Danmark har udarbejdet et forslag, som indebærer, at en familieejet ejendomsvirksomhed bliver betragtet som aktiv, hvis den har eksisteret i en sammenhængende periode på mindst tre år. Det anføres, at forslaget, der sikrer, at de små og mellemstore ejendomsvirksomheder kan videreføres efter et generationsskifte til gavn for kunderne, ejerne, medarbejderne og samfundet.

Desuden anføres det, at da der ikke er tale om en skattenedsættelse, men alene om en skatteudskydelse svarende til den, som tilbydes til alle andre familieejede erhvervsdrivende virksomheder, vil den direkte provenumæssige konsekvens være yderst begrænset for den offentlige sektor. Beskatningen vil finde sted efter de normale regler og ikke efter den særregel, som familieejede ejendomsvirksomheder er underlagt. Man vil i givet fald bevare små og mellemstore ejendomsvirksomheder på samme måde, som alle andre aktive familieejede virksomheder.

Ejendomsforeningen Danmark understreger, at der ikke tales for en særbehandling af de familieejede ejendomsvirksomheder, men alene imod den negative særbehandling, som de familieejede ejendomsvirksomheder i dag udsættes for. En negativ særbehandling, som Skatteministeriets lovforslag lægger op til at fortsætte og tillige udbygge."

Kommentar:

"En lempelse af pengetankreglen og dermed også adgangen til nedsat bo- og gaveafgift som foreslået falder uden for rammerne af den aftale, der er indgået om nedsættelse af bo- og gaveafgiften som led i finansloven 2016.

Endvidere bemærkes, at afgrænsningen af successionsadgangen ift. ejendomsvirksomheder skal ses i sammenhæng med likviditetshensynet, der ligger bag successionsreglerne. Ifølge de gældende regler anses et selskab således for en pengetank, hvis virksomheden overvejende består af aktiver, der kan sælges/belånes mhp. at finansiere den skat, der udløses ved overdragelsen (dvs. udlejningsejendomme eller kontanter, værdipapirer el.lign.).

De foreslåede ændringer af pengetankreglen skal sikre, at al besiddelse af fast ejendom anses for pengetankaktiver, medmindre de pågældende aktiver ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse (f.eks. en domicilejendom).

Hvis udlejning af fast ejendom generelt undtages fra pengetankreglen/ikke anses som passiv kapitalanbringelse, kan det skabe et incitament til, at investeringer kanaliseres til ejendomsmarkedet fra andre områder med henblik på at opnå adgang til succession og fremover også nedsat afgift.

Et 3-årigt ejertidskrav vurderes ikke at være tilstrækkeligt til at forhindre dette, men forslaget vil indgå i det videre arbejde med at sikre bedre vilkår ved generationsskifte."

Fra høringssvar fra FSR på side 55:

"Justeringen af pengetankreglen i ABL § 34, stk. 6, 1 pkt., medfører ifølge bemærkningerne til ændringsforslaget, at ubebyggede grunde og projektejendomme fremover skal anses for passiv kapitalanbringelse. Imidlertid fremgår det af bemærkningerne, at et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger bestemt for videresalg ikke er passiv kapitalanbringelse. FSR har meget vanskeligt ved at se, hvori forskellen består mellem et typehusfirma, der besidder ejendomme bestemt for videresalg, og en virksomhed, der opfører projektejendomme, der ligeledes er bestemt for videresalg. I begge tilfælde vil der være tale om omsætningsaktiv/varelager for både typehusfirmaet og projektvirksomheden."

Kommentar:

"Lovforslaget indebærer, at der også vedrørende ejendomme skal foretages en konkret vurdering af, om ejendommen skal anses for at udgøre passiv kapitalanbringelse. Er ejendommen erhvervet eller opført til brug som en driftsbygning for virksomheden eller med henblik på videresalg som led i virksomhedens drift, vil der som udgangspunkt ikke være tale om passiv kapitalanbringelse. Er ejendommen erhvervet

med henblik på udlejning, er der tale om passiv kapitalanbringelse også i den periode, hvor ejendommen endnu ikke er udlejet."

Fra endeligt svar på spørgsmål 27 fra FSR i L 183, folketingsåret 2016/17:

"(…)

Passiv kapitalanbringelse

FSR anfører, at et generationsskifte af virksomheden til næste generation med skattemæssig succession samt reduceret gave-/boafgift ofte vil være helt afgørende for en videreførelse af virksomheden med familien som ejer. Det findes derfor vigtigt, at begrebet "passiv kapitalanbringelse" er klart defineret, således det ikke er forbundet med fortolkningsusikkerhed, hvilke aktiver, der vil blive anset for "passiv kapitalanbringelse". Ifølge FSR er der ikke i L183 eller bemærkningerne hertil foretaget en klar definition af begrebet "passiv kapitalanbringelse", herunder hvor dette begreb anses for en udvidelse i forhold til "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign." FSR forstår lovforslaget og kommentarerne til høringssvarene således, at afgrænsningen af pengetankaktiver i forhold passiv kapitalanbringelse alene skal forstås som et nyt kriterie i forhold til "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign". FSR beder skatteministeren bekræfte, at andre aktiver end "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign" (f.eks. driftsmidler) således ikke vil skulle bedømmes ud fra kriteriet passiv kapitalanbringelse.

Kommentar

Der skal ifølge lovforslaget foretages en konkret vurdering vedrørende fast ejendom, således at fx ubebyggede grunde og ejendomsprojekter kan anses for passiv kapitalanbringelse. Dette svarer til gældende regler vedrørende andre aktiver, som skal anses for passiv kapitalanbringelse, hvis de må sidestilles med lovbestemmelsens afgrænsning vedrørende "kontanter, værdipapirer el.lign.", hvilket skal ske efter en konkret vurdering. Som det fremgår af bemærkningerne til L183, anses ubebyggede grunde og ejendomsprojekter i dag ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen, selv om disse aktiver reelt kan sidestilles med udlejningsejendomme. Med det fremsatte forslag justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Desuden indebærer forslaget, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Omvendt skal fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Det vil f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger. 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.

Domicilejendomme mv.

FSR anfører, at det af bemærkningerne fremgår, at et selskabs domicilejendom, uanset selskabets aktiviteter, altid skal anses for et driftsaktiv, og derfor ikke er passiv kapitalanbringelse. FSR anmoder om en præcisering af, om dette tillige er gældende, såfremt et selskab erhverver en grund til brug for opførelse af et domicil, uanset at selskabet i en periode kan have et domicil og en grund/nyt domicil under opførelse. FSR anmoder tillige om en afklaring af, om de ubebyggede grunde til videresalg før og under byggemodningen kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Kommentar

Ifølge forslaget skal fast ejendom som udgangspunkt medregnes som pengetankaktiver. Det gælder imidlertid ikke fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse. Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, kan det f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger. Tilsvarende vil kunne gælde projektejendomme, hvis besiddelsen af ejendommene efter en konkret vurdering ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse. Der er således ikke tale om, at typehuse og projektejendomme skal behandles forskelligt. Selskabets køb af en grund til opførelse af et (nyt) domicil skal ikke i byggeperioden anses for passiv kapitalanbringelse. Den gamle domicilejendom kan alt efter omstændighederne efterfølgende skulle anses for passiv kapitalanbringelse, hvis den ikke længere anvendes i selskabets aktive virksomhed. Hvis det kan lægges til grund, at ubebyggede grunde er erhvervet med henblik på byggemodning og efterfølgende videresalg som led i virksomheden, skal byggegrundene ikke i byggemodningsperioden anses for passiv kapitalanbringelse. 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 næringsskattepligtigt 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

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, ude arealer, 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 ejendommen 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 næringsskattepligtigt 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 periode 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 - Side 7 af 19 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.

(…)"

Praksis

SKM2012. 728. SR

I SKM2012. 728. SR, der blandt andet omhandlede ejendomme og pengetankreglen, havde Skatterådet udtalt følgende: "Det er Skatterådets opfattelse, at den umiddelbare sproglige fortolkning af ordet udlejningsejendom skal lægges til grund, dvs. at en udlejningsejendom er en ejendom, hvor der er en indtægt ved udlejning eller er indgået en kontrakt om udlejning."

SKM2015. 577. SR

Spørger ønskede afkræftet, at et parkeringshus, som både blev udlejet på timebasis og via abonnement i længere tid, blev anset for en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Dette kunne afkræftes i den konkrete sag, idet Skatterådet fandt, at det pågældende parkeringshus ikke kunne anses for en udlejningsejendom og dermed ikke udlejning af fast ejendom, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

SKM2020. 550. SR

Koncern med datterselskaber, hvis virksomhed består i at eje udlejningsejendomme samt ejendomme, der er under opførsel med henblik på udlejning til beboelse. Selskaberne køber og sælger ejendomme, der alle er udlejet før, under og efter datterselskabernes ejerskab. Udlejningsejendomme og ejendomme under opførsel med henblik på udlejning til beboelse anset for passiv kapitalanbringelse (pengetankaktiver) jf. pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

SKM2021. 250. SR

Sagen omhandlede, om en udlejningsejendom, der fungerede som et kontorhotel, var et pengetankaktiv (passiv kapitalanbringelse) eller et erhvervsaktiv i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Kontorhotellet fungerede ved, at der indgik visse ydelser i lejebetalingen, herunder eksempelvis kantinefaciliteter, IT-assistance og andet. Endvidere indgik der i lejemålet et standardmøblement, som mod betaling kunne blive suppleret med yderligere møblement.

Kontorhotellets indtægter omfattede derfor dels indtægter fra leje af de rå lokaler uden servicering og standardmøblement og dels indtægter fra udlejning af kontormøbler, salg af kantinedrift og IT-assistance og alle de øvrige serviceydelser, der var inkluderet i lejebetalingen.

Det var oplyst, at udlejning af de rå lokaler uden servicering og standardmøblement udgjorde mere end halvdelen af indtægterne ved driften af nærværende kontorhotel. På baggrund heraf fandt Skatterådet, at ejendommene i nærværende sag primært havde karakter af at være udlejningsejendomme, idet indtægterne hovedsageligt stammede fra udlejningsaktiviteten. Endvidere fandt Skatterådet, at alle udlejningsejendomme med ganske få konkrete undtagelser skal betragtes som passiv kapitalanbringelse i forhold til pengetankreglen, samt at kontorhoteldrift ikke var omfattet af disse få konkrete undtagelser.

SKM2021. 446. SR

Sagen omhandlede problemstillinger i forbindelse med et påtænkt generationsskifte.

Problemstillingerne omfattede blandt andet om koncerninterne udlejningsejendomme, der blev anvendt til hotel- og restaurationsdrift, var pengetankaktiver (finansielle aktiver/passiv kapitalanbringelse) eller erhvervsaktiver i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med spørgers ønske, at ejendomme, der blev anvendt til hoteldrift med tilhørende bemanding af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. ikke kunne

sidestilles med en udlejningsejendom. Samlet set fandt Skatterådet, at de omhandlede ejendomme, der blev anvendt til hotel- og restaurationsdrift, kunne betragtes som erhvervsaktiver i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

SKM2021. 537. VLR (anket til Højesteret)

Sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt en kapitalejer kunne overdrage kapitalandele i et selskab til sine døtre med skattemæssig succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34. Nærmere bestemt vedrørte sagen, om selskabets andele i solcelle- og vindmøllevirksomhed skulle anses som passiv kapitalanbringelse i relation til betingelserne for skattemæssig succession i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Selskabets andele i solcelle- og vindmøllevirksomhed bestod i, at selskabets helejede datterselskab via to partnerselskaber havde investeret i solcelleanlæg og vindmøller.

Landsretten udtalte, at vurderingen af, om selskabets virksomhed i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, beroede på en bedømmelse af, om selskabets aktivitet udgjorde en reel erhvervsaktivitet, eller om aktiviteten havde karakter af passiv kapitalanbringelse. Videre udtalte landsretten, at opregningen af aktivtyper i stk. 6, ikke er udtømmende.

Landsretten udtalte herefter, at selskabets datterselskab ikke deltog aktivt i driften af solcelleanlæggene eller vindmøllerne, men alene oppebar et afkast af investeringen.

På den baggrund fandt landsretten, at der ikke var tale om en reel erhvervsaktivitet for datterselskabet, men derimod en passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Landsretten udtalte i den forbindelse, at det af kapitalejeren anførte om partnerselskabernes skatteretlige stilling ikke kunne føre til en anden vurdering.

Skatteministeriet blev derfor frifundet. Sagen var henvist til behandling i landsretten i første instans som principiel.

SKM2022. 450. SR

Spørger ønskede Skatterådets stillingtagen til om en kælderejendom, der udlejes til parkeringspladser og lukkede garager, er et pengetankaktiv (passiv kapitalanbringelse) eller et erhvervsaktiv i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådet fandt, at en ejendom, der anvendes til udlejning af parkeringspladser og lukkede garager, skal betragtes som en udlejningsejendom. Skatterådet fandt videre, at bogholderi, fakturering, rykkerprocedure, fraflytningsafregning, rengøring, fremvisning af pladser og garager mv., samt udarbejdelse af lejekontrakter omfatter aktivitet ved selve udlejningen.

Skatterådet fandt endvidere, at SKM2021. 537. VLR (anket til Højesteret), der omhandler pengetankreglen i andele i P/S'er, der driver solcelle- og vindmøllevirksomhed, ikke ændrer på, at alle udlejningsejendomme, med ganske få undtagelser, skal betragtes som passiv kapitalanbringelse, (udlejning af parkeringspladser og lukkede garager er ikke omfattet af disse ganske få undtagelser), samt at al aktivitet med selve udlejningen ikke tæller med som aktiv aktivitet.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Forarbejder

Se spørgsmål 1.

Praksis

SKM2006. 265. SR

A spurgte ved et påtænkt salg af udlejningsejendom og ophør af forretning i samme forbindelse, om de opnåede avancer på ejendommen kan anvendes til beregning af indskud på en pensionsordning efter pensionsbeskatningslovens § 15 A. Skatterådet svarede ja.

Spørgsmål 3

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.

(…)"

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 (historisk)

"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."

Ejendomsvurderingslovens § 3

"Stk. 1. Told- og skatteforvaltningen beslutter som led i vurderingen, hvilken af følgende kategorier en ejendom skal henføres til:

1) Ejerbolig, jf. § 4.

2) Landbrugsejendom.

3) Skovejendom.

4) Erhvervsejendom, grunde, der ligger i et kolonihaveområde, jf. § 2 i lov om kolonihaver, eller anden ejendom, som ikke er omfattet af nr. 1-3.

Stk. 2. Beslutning efter stk. 1 træffes ud fra en bedømmelse af ejendommens samlede karakter. Når beslutning træffes, indgår oplysninger i Bygnings- og Boligregistret om den registrerede anvendelse af bygninger beliggende på grunden og oplysninger fra offentlige registre i øvrigt."

Ejendomsvurderingslovens § 5

"Stk. 1. 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."

Ejendomsvurderingslovens § 6

"Stk. 1. 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 m^2.

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 førstkommende 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."

Vurderingslovens § 33 (historisk)

"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.

(…)"

Forarbejder

Lovforarbejder til lov nr. 683 af 8. juni 2017 - L 183

Fra de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34 i L 183, folketingsåret 2016/17:

"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."

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

"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."

Lovforarbejder til lov nr. 688 af 8 juni 2017 - L 212

Fra de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34 i L 212, folketingsåret 2016/17:

"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."

Lovforarbejder til lov nr. 278 af 17. april 2018 - L 171

Fra de specielle bemærkninger vedrørende ikrafttrædelsestidspunktet for lov nr. 688 af 8. juni 2017:

"Det foreslås, at der indsættes et nyt stykke 12 i § 22 i lov nr. 688 af 8. juni 2017.

Efter det foreslåede 1. pkt. vil § 5, nr. 1 og 2, og §§ 6, 8, 9 og 11 i lov nr. 688 af 8. juni 2017 få virkning fra det tidspunkt, hvor der foreligger en offentlig vurdering efter ejendomsvurderingsloven.

(…)

Som følge af den nye ejendomsvurderingslov blev der foretaget en række konsekvensændringer ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, herunder ændringer i afskrivningslovens § 19, stk. 5, og § 40 C, stk. 8, aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, dødsboskattelovens § 27, stk. 2, og § 29, stk. 2 og 3, ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 6, § 5 A, stk. 1, § 6, stk. 2, og § 9, stk. 1, og kildeskattelovens § 33 C, stk. 1.

De nævnte ændringer blev alle foretaget som følge af, at den nye ejendomsvurderingslov opererer med en anden kategorisering af ejendomme og en ny fordeling af ejendomsværdien i tilfælde, hvor en ejendom både anvendes til boligformål og til erhvervsformål, end det var tilfældet efter den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme.

De nævnte ændringer har på den baggrund til formål at ændre henvisninger, således at der i de tilfælde, hvor der tidligere har været henvist til en fordeling eller en kategorisering efter lov om vurdering af landets faste ejendomme, i stedet henvises til en fordeling eller kategorisering efter ejendomsvurderingsloven. Lov nr. 688 af 8. juni 2017 trådte i kraft samtidig med ejendomsvurderingsloven den 1. januar 2018.

Fælles for de nævnte ændringer er, at de alle regulerer beskatning i forbindelse med direkte eller indirekte overdragelse af ejendomme i situationer, der falder ind under den respektive lovgivning. De pågældende regler vedrører således ikke den løbende beskatning, men derimod beskatningen på det tidspunkt, hvor overdragelsen af ejendommen, finder sted (direkte overdragelse af ejendommen), eller det tidspunkt, hvor overdragelsen af aktien i det selskab, der ejer ejendommen, finder (indirekte overdragelse af ejendommen) sted.

Ved direkte eller indirekte overdragelse af en ejendom, er det således vurderingen, herunder kategoriseringen af ejendommen på overdragelsestidspunktet, der er afgørende for den skattemæssige behandling af overdragelsen. I relation til eksempelvis adgangen til overdragelse med skattemæssig succession vil overdragelse af en ejendom, der f.eks. er vurderet som landbrug på overdragelsestidspunktet, skulle anses for at omfatte en erhvervsvirksomhed, som kan ske med succession, hvis de øvrige successionsbetingelser er opfyldt.

Fast ejendom skal endvidere som udgangspunkt anses som passiv kapitalanbringelse ved vurderingen af, om aktierne i et selskab kan overdrages med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningsloven § 34 (pengetankreglen). Dog anses bortforpagtning af fast ejendom, der er vurderet som landbrugs- eller skovejendom, ikke som passiv kapitalanbringelse. Det er således vurderingen/kategoriseringen på overdragelsestidspunktet, der er afgørende for, om den pågældende (landbrugs)ejendom skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Ifølge pengetankreglen skal der endvidere foretages en gennemsnitlig opgørelse af selskabets indtægter fra passiv kapitalanbringelse og en tilsvarende gennemsnitlig opgørelse af selskabets aktiver i form af passiv kapitalanbringelse i de seneste 3 år forud for overdragelsen. En ejendom skal ved opgørelsen i 3-årsperioden kategoriseres efter den på det relevante tidspunkt gældende offentlige vurdering.

Efter ejendomsvurderingsloven vurderes ejerboliger første gang pr. 1. september 2018 og ejerboliger, hvis grundareal udgør to hektar eller mere, ejerboliger, på hvilke der er registreret bygningsarealer til erhvervsmæssig anvendelse, samt landets øvrige ejendomme vurderes første gang pr. 1. september 2019. Fordelinger og kategoriseringer efter ejendomsvurderingsloven vil ligeledes blive foretaget første gang i forbindelse med de første vurderinger efter ejendomsvurderingsloven.

De nævnte ændringer indebærer således, at der i afskrivningslovens § 19, stk. 5, og § 40 C, stk. 8, aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, dødsboskattelovens § 27, stk. 2, og § 29, stk. 2 og 3, ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 6, § 5 A, stk. 1, § 6, stk. 2, og § 9, stk. 1, og kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, henvises til fordelinger og kategoriseringer i ejendomsvurderingsloven, der endnu ikke er foretaget.

Arbejdet med det nye ejendomsvurderingssystem pågår frem til, at der skal foretages nye vurderinger efter ejendomsvurderingslovens regler. Der er derfor heller ikke på nuværende tidspunkt etableret systemunderstøttelse til foretagelse af fordelinger og kategoriseringer efter ejendomsvurderingsloven. Der er dermed ikke på nuværende tidspunkt etableret systemunderstøttelse til foretagelse af de fordelinger og kategoriseringer, der efter ændringerne i afskrivningslovens § 19, stk. 5, og § 40 C, stk. 8, aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, dødsboskattelovens § 27, stk. 2, og § 29, stk. 2 og 3, ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 6, § 5 A, stk. 1, § 6, stk. 2, og § 9, stk. 1, og kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, skal foretages efter 1. januar 2018. Disse fordelinger og kategoriseringer vil udelukkende kunne foretages manuelt.

Intentionen med ændringerne i afskrivningslovens § 19, stk. 5, og § 40 C, stk. 8, aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, dødsboskattelovens § 27, stk. 2, og § 29, stk. 2 og 3, ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 6, § 5 A, stk. 1, § 6, stk. 2, og § 9, stk. 1, og kildeskattelovens § 33 C, stk. 1,

der er foretaget ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, har imidlertid været, at det er den senest offentliggjorte vurdering, herunder kategorisering og fordeling foretaget i medfør af lov om vurdering af landets faste ejendomme, der skal lægges til grund i overdragelsessituationer, indtil der foreligger en offentlig vurdering af ejendommen efter ejendomsvurderingsloven.

På baggrund af ovenstående foreslås det, at det i ejendomsvurderingslovens § 22, stk. 12, fastlægges, at de regler i vurderingslovgivningen, der skal danne grundlag for beskatning efter afskrivningslovens § 19, stk. 5, og § 40 C, stk. 8, aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, dødsboskattelovens § 27, stk. 2, og § 29, stk. 2 og 3, ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 6, § 5 A, stk. 1, § 6, stk. 2, og § 9, stk. 1, og kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, skal være reglerne i lov om vurdering af landets faste ejendomme, indtil der foreligger en offentlig vurdering af ejendommen efter ejendomsvurderingsloven."

Lovforarbejder til lov nr. 1729 af 27. december 2018 - L 115

Fra de specielle bemærkninger vedrørende ikrafttrædelsestidspunktet for lov nr. 688 af 8. juni 2017:

"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 kunne bekræfte, at to landbrugsejendomme i deres helhed skulle medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter § 34, stk. 1, nr. 3, i aktieavancebeskatningsloven.

SKM2021. 450. SR

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 besvarelserne, 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 besvarelserne, om ejendommen blev bortforpagtet til en og samme forpagter eller til forskellige parter.

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1

"Ad d. Udlejning af landbrugsejendomme mv.

Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses ikke som passiv kapitalanbringelse. Se ABL § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Det bemærkes i denne forbindelse, at den lovændring, hvorved ABL § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pk., blev ændret fra "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" til "Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse", trådte i kraft 1. januar 2018 og har virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6, jf. lov nr. 688 af 8. juni 2017, § 22, stk. 1 og 12, som senest ændret ved lov nr. 1729 af 27. december 2018."