

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 9825 af 29/08/2023 (Gældende)

Padel- og fitnesscenter - ikke passiv kapitalanbringelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0305173

Padel- og fitnesscenter - ikke passiv kapitalanbringelse

Spørger ønskede bekræftet, at H1 ApS' padel- og fitnesscenter, der var under opførsel, ikke skulle medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene i H2 Holding ApS.

Skatterådet bekræftede, at padel- og fitnesscentret under de konkrete omstændigheder, hvor udlejningen af padelbanerne ville ske som en integreret del af driften, hvor der ligeledes ville være øvrig aktivitet i form af bl.a. personlig træning/undervisning på bl.a. padelbanerne, turneringer mv., og hvor udlejningen af padelbanerne udgjorde en integreret og naturlig del af driften af denne type virksomhed, ville udgøre aktiv virksomhed og dermed ikke passiv kapitalanbringelse.

Skatterådsmøde 29. august 2023 - SKM2023. 441. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 ApS' padel- og fitnesscenter ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene i H2 Holding ApS?

Svar:

Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer 100 procent af selskabet H3 HOLDING ApS, som herefter ejer 100 procent af selskabet H1 ApS, ("Selskabet"). Koncernen kan illustreres som følger:



Selskabet er stiftet af H3 HOLDING ApS [...] med det primære formål at drive forretning med padeltennisbaner, motion og dertilhørende aktiviteter.

Padel- og fitnesscentret:

Spørgers vision med padel- og fitnesscentret er at etablere integrerede padeltennisbaner med et "klassisk" motionscenter. Centret vil således bestå af en indgang, hvor der er reception med tilhørende lounge og cafeområde. Receptionen vil være bemandet indenfor centrets åbningstider. Det er tanken, at Spørgers datter og svigersøn bl.a. deltager i receptionsbemandingen sammen med ansat personale.

Fitnesscentret vil være faciliteret med tilhørende bad og omklædningsrum, som kunderne kan benytte. I fitnesscentret vil der i øvrigt være mulighed for at anvende klassiske træningsmaskiner til styrketræning

samt konditionsmaskiner. Derudover vil der i fitnesscentret være mulighed for at deltage i holdundervisning i fx yoga.

Et medlemskab til fitnesscentret betales som et månedligt abonnement, som giver medlemmerne fri adgang til fitnessfaciliteterne og adgang til at opholde sig i lounge og cafeområdet.

I padelcentret kan kunderne træne padeltennis, og der vil i centret være både 2-mandsbaner og 4-mandsbaner. I padelcentret kan der ligeledes bookes professionelle trænere, ligesom der bliver afholdt turneringer [...]. Facilitering heraf forestås ligeledes af Spørgers datter og svigersøn.

Kunderne i padelcentret betaler for brug af banerne fra gang til gang, og booking af baner foretages online som Pay 'n' Play. Der vil således ikke være nogen garanti fra dag til dag, om banerne er udlejet. Dette er med henblik på, at kunderne får den største fleksibilitet. Det forhold, at der alene udlejes på timebasis, gør således også, at der er en større økonomisk risiko forbundet med udlejningen, idet der netop ikke er nogen garantier for, at banerne vil være udlejet, og derved vil omsætningen forbundet med padeltennisbanerne være mere kortsigtet.

Selskabet kommer til at forestå den daglige drift af både fitnesscentret og padelcentret. Dette vil således både være arbejdsopgaver, der relaterer sig til ledelse og markedsføring, men ligeledes arbejdsopgaverne som undervisning i fitness og padel, drift af lounge og cafeområde, den almindelige service og vedligeholdelse af maskiner samt rengøringen i centret.

Det er forventet, at padel- og fitnesscentret skal betjenes af X fuldtidsstillinger, og at der vil være et månedligt besøgstal på 5 - 8.000 kunder og medlemmer.

I forbindelse med indhentelse af tilladelser fra kommunen til opførsel af padel- og motionscentret, er det fra kommunen blevet pålagt, under hensyntagen til lokalplanen, at der skal være en andel af liberalt serviceerhverv i bygningen. Der vil således være en andel af bygningen, som udgør udlejning til et liberalt erhverv. [...] Det vil maksimalt udgøre 400 m² af den samlede bygning på ca. 2.500 m².

Opførsel af bygningen med padel- og fitnesscenter forventes at beløbe sig til omkring X mio. kr., hvoraf H3 HOLDING ApS' vil finansiere ca. halvdelen, og resten forventes finansieret ved realkredit.

[...]

Generationsskiftet:

Det er ønsket, at der gennemføres et generationsskifte af H1 ApS.

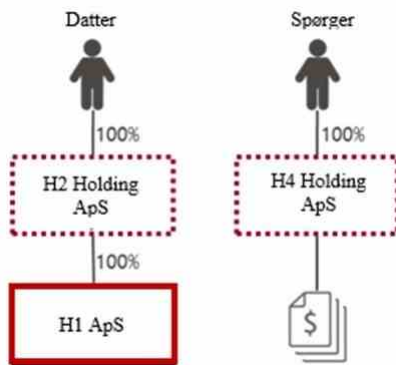
I forbindelse med generationsskiftet skal det vurderes, om H1 ApS samt H3 HOLDING ApS udgør en "pengetank" for endeligt at kunne beslutte, hvordan generationsskiftet skal gennemføres.

Det er forventningen, at H3 HOLDING ApS skal ophørsspalttes, hvor H1 ApS udspaltes til H2 Holding ApS, medens H3 HOLDING ApS' øvrige aktiver, herunder likvider og værdipapirer, udspaltes til H4 HOLDING ApS.

Selskabet H2 Holding ApS vil herefter alene eje kapitalandelene i H1 ApS og evt. en mindre post likvider, som kan generationsskiftes fra Spørger til hans datter.

Det vil efter generationsskiftet være Spørgers datter og svigersøn, der indgår i ledelsen i H2 Holding ApS, og derved ligeledes dem, der kommer til at deltage i den daglige drift af padel- og fitnesscentret.

Koncernen vil efter et forventet generationsskifte se således ud:



Spørgers opfattelse og begrundelse

Skattestyrelsen bedes svare på følgende spørgsmål:

"Kan Skatterådet bekræfte, at H1 ApS' padel- og fitnesscenter ikke skal medregnes som passiv kapitalbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene i H2 Holding ApS? "

Spørgsmålet skal efter vores opfattelse besvares med "ja", da bygningen, som rummer padel- og fitnesscentret, overvejende udgør en aktiv virksomhed, jf. aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, nr. 3.

Det følger af aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, nr. 3, at kapitalandele i selskaber, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, kan anvendes til overdragelse med skattemæssig succession.

Den nærmere definition af, hvornår en virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, følger af aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6. Af denne bestemmelse følger nærmere, at passiv kapitalanbringelse udgør omsætning fra "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign."

Det gøres for det første gældende, at et padel- og motionscenter falder udenfor den almindelige definition af passiv kapitalanbringelse, som udgør udlejning af fast ejendom, kontanter og værdipapirer eller lignende.

Ligesom det følger af aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6, følger det ligeledes af lovforslag (L78 2005-2006), bemærkninger til § 34, at:

"Overdragelse med succession er endelig for det fjerde betinget af karakteren og formuens sammensætning i det selskab, der overdrages aktier i. Der kan således ikke succederes i aktier i selskaber, hvis virksomhed i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, at eje kontanter, værdipapirer eller lignende. Med formuleringen omfattes alle passive pengeanbringelser så som kontanter, bankindeståender, finansielle kontrakter, obligationer, aktier, anparter, andelsbeviser, investeringsforeningsbeviser m.v. Bortforpagtning af landbrugsejendomme m.m. anses ikke i denne forbindelse for udlejning af fast ejendom. Begrebet "overvejende grad" er nærmere uddybet i stk. 6 - se bemærkningerne hertil." (Spørgers fremhævelse)

Hverken i aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6, eller i lovforslaget L78-2005/2006 defineres det nærmere, hvad der skal forstås ved "eller lignende".

Ved lov nr. 683 af 08.06.2017 blev reglerne for overdragelse med succession, herunder aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, nr. 3 samt stk. 6, endnu en gang justeret. Det følger af bemærkningerne i lovforslaget L183 (2016-2027) til § 2, nr. 1, at:

"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." (Spørgers fremhævelse)

Og af bemærkningerne til nr. 3 følger videre:

"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." (Spørgers fremhævelse)

Udgangspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, er således, at listen af passive kapitalanbringelser ikke er udtømmende, og at vurderingen af, hvorvidt en bygning udgør en aktiv del af virksomheden, er en konkret vurdering.

Der kan i den forbindelse henvises til L183 (2016-2017) spørgsmål 27, side 4, hvor FSR spørger ind til bygninger under opførsel, hvortil Skatteministeriet svarer:

"Ifølge forslaget skal fast ejendom som udgangspunkt medregnes som pengetanksaktiver. 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."

I nærværende sag er padel- og fitnesscentret under opbygning og skal fungere som selskabets domicilejendom, idet al drift af padel- og fitnesscentret skal foregå derfra.

Foruden lovforslaget samt bemærkninger hertil, har Skatterådet ligeledes etableret en praksis, som tilmed kan danne grundlag for, hvad der falder under begrebet "eller lignende" samt afgrænsningen af, hvornår fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. udgør en del af virksomhedens "aktive del".

Indledningsvist kan der henvises til Skatterådets afgørelse SKM2021. 446. SR. I sagen skulle Skatterådet tage stilling til, hvorvidt et hotel skulle anses for at udgøre en udlejningsejendom og dermed passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

I denne sag kunne Skatterådet bekræfte, at en ejendom, som blev anvendt til hoteldrift med dertilhørende bemanding i reception, restaurant og værelsesrengøring, ikke kunne sidestilles med en ren udlejningsejendom. Ejendommen i denne sag kunne derfor betragtes som et erhvervsaktiv i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

I nærværende sag vil Spørgers datter og svigersøn stå for den daglige drift. I øvrigt består driften i receptionsarbejde, rengøring og personlig træning, som der vil være ansat personale, der kan hjælpe med at håndtere. Det vil således ikke kun være Spørgers datter og svigersøn, der udfører dette arbejde, da man forventer at ansætte personale som supplement.

Med afsæt i SKM2021. 446. SR's afgrænsning af, hvad der kan falde under aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6's formulering omkring udlejning af fast ejendom, gøres det således gældende, at padel- og fitnesscentret udgør en aktiv del af erhvervsvirksomheden og således ikke har karakter af passiv udlejningsejendom.

Der kan ligeledes henvises SKM2021. 250. SR, hvor Skatterådet fandt, at udlejning af kontorhotel - dvs. kontorlokaler, der blev udlejet for en løbende periode - blev anset for at være passiv kapitalanbringelse.

I sagen betalte brugerne for kontorpladser, hvor lejer fik stillet et kontor til rådighed. I denne leje indgik ligeledes kantinefaciliteter og IT-faciliteter samt standard møbler. Foruden kontorlejen kunne der tilkøbes yderligere kontormøbler til indretning af de lejede lokaler. I sagen var der 25 lokaler til rådighed, og der havde på en periode på 12 måneder været 11 udskiftninger.

I denne sag fandt Skatterådet, at lejen for kontorlokalerne (dvs. uden kantine/it og møbler faciliteringen) isoleret set udgjorde mere end halvdelen af indtægterne ved driften af kontorhotellet, hvorfor der var tale om passiv kapitalanbringelse.

I nærværende sag vil padeltennisbanerne kunne bookes ind for 1 time ad gangen af kunderne, og der er således ikke tale om en reel udlejning i klassisk forstand, da der ikke betales et reelt depositum foruden padeltennisbanens timepris.

En udlejning af padeltennisbane på timebasis kan derfor ikke klassificeres som en almindelig lokaleudleje/kontorhoteludleje.

Foruden adgangen til at spille padeltennis på timebasis er der ligeledes mulighed for at booke personlig træning ind, ligesom padeltennisbanerne skal rumme turneringer. Kunderne har foruden adgangen til padeltennisbanerne adgang til lounge og cafeområdet, som ligger ved bygningens reception.

Ydermere vil det fortsat være Spørgers datter og svigersøn samt et ansat team, der betjener padeltennisbanerne, hvorved udlejning af banerne udgør en integreret aktiv del af det samlede padel- og fitnesscenter.

Det gøres således gældende, at booking af padeltennisbaner på timebasis ikke kan sammenlignes med kontorhotel/udlejning af kontorfaciliteter.

Der kan ligeledes henvises til SKM2015. 577. SR, hvor Skatterådet kunne bekræfte, at en parkeringskælder, hvor udlejningen skete på både timebasis og på månedsbasis, ikke skulle anses for at være en udlejningsejendom i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. I denne sag blev der bl.a. lagt vægt på den økonomiske risiko, som man havde ved udlejningen af parkeringspladserne. Skatterådet har ligeledes siden hen (i SKM2022. 450. SR) bekræftet, at risikoen ved udlejning af parkeringspladser på timebasis er større end ved langtidsudlejning af parkeringspladser.

I SKM2015. 577. SR blev det således bekræftet, at et parkeringshus, hvor ca. 60 procent af indtægterne stammede fra parkeringsudleje på timebasis, udgjorde et erhvervsmæssigt aktiv.

I SKM2022. 450. SR konkluderede Skatterådet modsat, at langtidsparkeringsudleje ikke var forbundet med nogen særlig økonomisk risiko, hvorfor man bl.a. fandt, at parkeringsudlejen i denne sag var klassisk udlejning af fast ejendom og derved passiv kapitalanbringelse.

Det kan således konkluderes, at det også har en betydning, hvorvidt der er en økonomisk risiko forbundet med investeringen/aktivet, herunder om man er garanteret et indtægtsgrundlag eller en forrentning ifm. med investeringen/aktivet.

I nærværende sag vil padeltennisbanerne være udlejet på timebasis, og det vil alene være ejernes risiko - eller fortjeneste - hvis der kommer kunder og anvender padeltennisbanerne.

Der er således en betydelig økonomisk risiko forbundet med en korttidsudlejning af padeltennisbaner på timebasis, idet der ingen sikkerhed er for, at sporten fortsætter sin popularitet, at H1 ApS kan holde kunderne tilknyttet netop deres center, og derved at banerne er udlejet løbende.

Samlet set gøres det således som det første gældende, at bygningen, som skal rumme padel- og fitness-center, i overvejende grad udgør en aktiv del af H1 ApS' erhvervsvirksomhed.

Det gøres for det andet gældende, at padeltennisbaner i andre skatteretlige henseender er anerkendt som driftsaktiver, som er afskrivningsberettiget.

Der kan i den forbindelse henvises til SKM2022. 308. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at padeltennisbaner (både udendørs- og indendørs) på lejede grund kunne anses for at være driftsaktiver, som kunne afskrives efter afskrivningslovens § 2.

Af afskrivningslovens § 2 fremgår det, at driftsmidler kan afskrives, hvis driftsmidlerne udelukkende eller delvist bruges erhvervsmæssigt. I henhold til afskrivningsloven går sondringen på, om der er tale om driftsmidler eller bygninger.

Skatterådet bekræftede i sagen, at padeltennisbaner kunne anses for driftsmidler, som kunne afskrives efter § 2 i afskrivningsloven. I sagen blev det afgørende, at padeltennisbanerne var flytbare, idet man modsætningsvist ikke kunne konkludere, at der var tale om bygninger omfattet af afskrivningslovens kapitel 3.

Skatterådet bekræftede således, at padeltennisbanerne var afskrivningsberettigede, idet padeltennisbanerne blev anvendt erhvervsmæssigt af spørger.

Det gøres således gældende, at padeltennisbanerne i kombinationen med et fitnesscenter skal anses for at være et driftsaktiv, som indgår i H1 ApS' erhvervsvirksomhed.

Samlet set gøres det således gældende, at padel- og fitnesscentret i overvejende grad vil udgøre en erhvervsvirksomhed, og at padel- og fitnesscentret derfor ikke skal anses for at være passiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at H1 ApS' padel- og fitnesscenter ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandele i H2 Holding ApS.

Begrundelse

Spørgsmålet angår, hvorvidt H1 ApS' padel- og fitnesscenter skal anses for passiv kapitalanbringelse i relation til betingelserne for skattemæssig succession i aktieavancebeskatningslovens § 34 ved en overdragelse af anparter i H2 Holding ApS til Spørgers datter.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at overdragelse med succession bl.a. forudsætter, at der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6.

Det fremgår videre af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, at der ved målingen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, udarbejdes en opgørelse over, dels hvor stor en andel af selskabets indtægter, der stammer fra pengetankaktiver, og dels hvor stor en andel af selskabets aktiver, der består af pengetankaktiver. Som eksempler på pengetankaktiver er der i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, nævnt fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.

Endvidere fremgår det af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, at afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., ikke medregnes. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Dette medfører, at et holdingselskab for et datterselskab, der anses for et reelt erhvervsaktivt driftsselskab i relation til bestemmelsen, vil kunne overdrages med succession, såfremt de øvrige betingelser er opfyldt, jf. også de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34 i lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06.

Spørger vil efter det oplyste på tidspunktet for den påtænkte overdragelse være eneanpartshaver i H2 Holding ApS, der vil eje alle anparter i H1 ApS. H1 ApS' padel- og fitnesscenter vil således skulle anses for aktiv kapitalanbringelse ved overdragelsen af anparterne i H2 Holding ApS, såfremt det udgør aktiv kapitalanbringelse for datterselskabet H1 ApS.

Den pågældende bygning, der skal huse padel- og fitnesscentret, er under opførsel, og det er oplyst, at det i forbindelse med indhentelse af tilladelser til opførslen af padel- og fitnesscentret er blevet pålagt fra kommunens side, under hensyntagen til lokalplanen, at den pågældende bygning ligeledes skal huse en andel af liberalt serviceerhverv. På baggrund heraf vil der være en andel af bygningen [...], som vil blive udlejet til liberalt serviceerhverv.

Spørger har alene spurgt til klassifikationen af det pågældende padel- og fitnesscenter og aktiviteten, der udøves her.

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

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

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget 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 (...)."

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., og stk. 6, justeret og fik sin nuværende affattelse.

Af de almindelige bemærkninger, afsnit 2.1. 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 specielle bemærkninger til § 2, nr. 1, fremgår endvidere følgende:

"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." (Skattestyrelsens fremhævelser)

Af Skatteministerens svar på henvendelsen af 21. april 2017 fra FSR - danske revisorer i forbindelse med behandlingen af lovforslaget fremgår følgende, jf. lovforslag 183, folketingsåret 2016/17, spørgsmål 27:

"Ifølge forslaget skal fast ejendom som udgangspunkt medregnes som pengetanksaktiver. 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 (...) Selskabets køb af en grund til opførelse af et (nyt) domicil skal ikke i byggeperioden anses for passiv kapitalanbringelse." (Skattestyrelsens fremhævelse)

Af Skatteministerens kommentar til høringssvar fra FSR fremgår følgende, jf. lovforslaget 183, folketingsåret 2016/17, bilag 1, side 55:

"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 (...), 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." (Skattestyrelsens fremhævelser)

Det er oplyst, at H1 ApS vil have som formål at drive forretning med padeltennisbaner, motion og dertilhørende aktiviteter.

Den pågældende ejendom vil være selskabets domicilejendom. Det er uden betydning for nærværende vurdering, at ejendommen ikke er færdigopført, jf. skatteministerens svar på henvendelsen af 21. april 2017 fra FSR - danske revisorer i forbindelse med behandlingen af lovforslaget fremgår følgende, jf. lovforslag 183, folketingsåret 2016/17, spørgsmål 27, som citeret ovenfor.

Spørgers vision med padel- og fitnesscentret er efter det oplyste at etablere integrerede padeltennisbaner med et "klassisk" motionscenter. Centret vil bestå af en indgang med reception, lounge og cafeområde. Receptionen vil være bemanded indenfor centrets åbningstider. Bemandingen vil bestå i Spørgers datter og svigersøn såvel som ansat personale.

Fitnesscentret vil være faciliteret med tilhørende bad og omklædningsrum, som kunderne kan benytte. Fitnesscentret vil bestå i klassiske træningsmaskiner til styrke- og konditionstræning, ligesom der vil være mulighed for at deltage i holdundervisning i fx yoga. Fitnesscentrets tjenester udbydes som månedligt abonnement, hvor medlemmerne får fri adgang til at benytte fitnessfaciliteterne og adgang til at opholde sig i lounge og cafeområdet.

Padelcentret vil være med både 2-mandsbaner og 4-mandsbaner. Der vil være mulighed for at booke professionelle trænere, ligesom der bliver afholdt turneringer [...]. Booking af banerne foretages på

timebasis. Betalingen for benyttelse af banerne sker fra gang til gang, og booking af banerne foretages online som Pay n' Play.

H1 ApS kommer til at forestå den daglige drift af både padel- og fitnesscentret. Der vil både være arbejdsopgaver, der relaterer sig til ledelse og markedsføring, men ligeledes arbejdsopgaver som undervisning i fitness og padel, drift af lounge og cafeområde, den almindelige service og vedligeholdelse af maskiner samt rengøring af centret. Det er oplyst, at det forventes, at der vil være X fuldtidsansatte til at varetage opgaverne. Det forventede månedlige besøgstal er på 5-8.000 kunder og medlemmer. [...]

Skatterådet har i SKM2020. 446. SR taget stilling til, om koncerninterne udlejningsejendomme, der blev anvendt til hotel- og restaurationsdrift, var passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med spørgers ønske, at ejendomme, der blev anvendt til hoteldrift med tilhørende bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m., kunne betragtes som erhvervsaktiver i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Følgende fremgår af Skattestyrelsens indstilling, som Skatterådet tiltrådte:

"Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en ejendom, der anvendes til hoteldrift med tilhørende bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m., ikke kan sidestilles med en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. førnævnte praksis, herunder at indtægterne primært stammer fra korttidsudlejning af værelser kombineret med aktivitet i form af bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. Det er dermed Skattestyrelsens opfattelse, at når ejendommen anvendes i lejers hoteldrift med tilhørende bemanning 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". Den pågældende hoteldrift udgør en aktiv virksomhed, der ikke kan sidestilles med passiv kapitalanbringelse. Ejendommen Y1 kan derfor betragtes som et erhvervsaktiv i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 6. pkt."

I nærværende sag vil H1 ApS drive et sammenhængende padel- og fitnesscenter. Selskabets aktivitet i relation til driften heraf vil som beskrevet bestå af en lang række opgaver herunder almindelig drift af centret, bemanning af reception, personlig træning/undervisning, facilitering af turneringer, markedsføring, vedligeholdelse af maskiner, rengøring m.m.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at padel- og fitnesscentret under de konkrete omstændigheder, hvor udlejningen af padelbanerne sker som en integreret del af driften af et padel- og fitnesscenter, hvor der ligeledes er øvrig aktivitet i form af bl.a. personlig træning/undervisning på bl.a. padelbanerne, turneringer mv., og hvor udlejningen af padelbanerne udgør en integreret og naturlig del af driften af denne type virksomhed, udgør aktiv virksomhed og dermed ikke passiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsen finder således, at H1 ApS' padel- og fitnesscenter ikke skal medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, ved en overdragelse af kapitalandelene i H2 Holding ApS.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Afskrivningslovens § 2

Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe afskrives efter reglerne i dette kapitel, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervsmæssigt.

Stk. 2. Udgifter til anskaffelse af edb-software afskrives efter reglerne i dette kapitel, uanset om der er tale om erhvervelse af en tidsubegrænset brugsrettighed i henhold til en softwarelicensaftale eller lignende.

Stk. 3. Antikviteter og andre aktiver, der efter deres art og anvendelse normalt ikke udsættes for værdiforringelse, kan ikke afskrives. Kunstværker kan dog afskrives efter §§ 44 A og 44 B.

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

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

(...)

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

(...)

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

Forarbejder

Lovforslag nr. 36, folketingsåret 2000/01

De almindelige bemærkninger (uddrag):

"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."

Lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06

De specielle bemærkninger til § 34 (uddrag):

"Overdragelse med succession er endelig for det fjerde betinget af karakteren og formuens sammensætning i det selskab, der overdrages aktier i. Der kan således ikke succederes i aktier i selskaber, hvis virksomhed i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, at eje kontanter, værdipapirer eller lignende. Med formuleringen omfattes alle passive pengeanbringelser så som kontanter, bankindeståender, finansielle kontrakter, obligationer, aktier, anparter, andelsbeviser, investeringsforeningsbeviser m.v. Bortforpagtning af landbrugsejendomme m.m. anses ikke i denne forbindelse for udlejning af fast ejendom. Begrebet "overvejende grad" er nærmere uddybet i stk. 6 - se bemærkningerne hertil.

(...)

Holdingselskaber vil som udgangspunkt opfylde betingelsen om passiv pengeanbringelse i overvejende grad, dvs. ingen adgang til overdragelse med succession, idet deres aktivitet oftest udelukkende er at besidde aktier i et datterselskab. De kan derfor ikke anses for et reelt erhvervsaktivt selskab. Reglen om, at det er indtægter og aktiver i datterselskabet, der skal medregnes ved bedømmelsen og ikke afkastet og værdien af datterselskabsaktierne, betyder imidlertid, at aktierne i et holdingselskab, som er holdingselskab for et reelt erhvervsaktivt datterselskab, vil kunne overdrages med succession, såfremt de øvrige betingelser er opfyldt."

Lovforslag nr. 183, folketingsåret 2016/17

De almindelige bemærkninger, afsnit 2.1. (uddrag):

"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."

De almindelige bemærkninger, afsnit 3.1.2.2. (uddrag):

"For at sikre, at nedsættelsen af bo- og gaveafgiften forbeholdes reelle erhvervs-virksomheder, 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 dødsboskatteoven § 29, forslag til lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto § 7, forslag til pensionsbeskatningslovens § 15 A, og forslag til virksomhedsskatte-lovens § 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 udlejnings-ejendomme. 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 typehusfirms midlertidige udlejning af nyopførte boliger."

De specielle bemærkninger til § 2, nr. 1 (uddrag):

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

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

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

De specielle bemærkninger til § 2, nr. 3:

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

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

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

Forslaget indebærer, at det præciseres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Opregningen i bestemmelsen af hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må

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

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

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

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

Skatteministerens kommentar til høringssvar fra FSR, jf. lovforslagets bilag 1, side 55:

"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."

Skatteministerens svar på henvendelsen af 21. april 2017 fra FSR - danske revisorer i forbindelse med behandlingen af lovforslaget (spørgsmål 27)(uddrag):

"Ifølge forslaget skal fast ejendom som udgangspunkt medregnes som pengetanksaktiver. 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."

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. B. 2.13.1 (uddrag)

"Højesteret har i SKM2023. 168. HR taget stilling til, hvorvidt et selskabs virksomhed måtte anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse.

Højesteret fandt, at muligheden for succession er møntet på reelle erhvervsvirksomheder, og opregningen i stk. 6 af, hvad der anses for "pengetankaktiver" og dermed passiv kapitalanbringelse, ikke er udtømmende.

Er der således tale om andre end de i stk. 6 udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), skal der foretages en konkret vurdering af, hvorvidt investeringen i disse aktiver, skal anses for en passiv kapitalanbringelse.

Er der investeret i de udtrykkeligt nævnte aktiver, er der - henset til at lovgiver direkte har oplistet disse aktivtyper i lovteksten - efter Skattestyrelsens opfattelse en formodning for, at investeringen skal anses for passiv kapitalanbringelse. Denne formodning kan dog afkræftes konkret. Forarbejderne til bestemmelsen oplister eksempelvis en række situationer, hvor ejendomme ikke udgør passiv kapitalanbringelse, dvs. situationer, hvor aktiviteten vedrørende ejendommen har en sådan karakter, at ejendommen ikke udgør passiv kapitalanbringelse."

SKM2023. 168. HR

Sagen angik, om overdragelsen af kapitalandele kunne ske med skattemæssig succession efter § 34 i aktieavancebeskatningsloven. Spørgsmålet var, om investeringen i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber måtte anses for passiv kapitalanbringelse.

Følgende fremgår bl.a. af Højesterets præmisser i sagen:

"Efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, er det en betingelse for familieoverdragelse med succession, at der er tale om kapitalandele i et selskab mv., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6. Det følger af stk. 6, at selskabets virksomhed må anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 % af selskabets indtægter stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, eller hvis handelsværdien af sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Det fremgår af forarbejderne til den tidligere § 11 i aktieavancebeskatningsloven (Folketingstidende 2000-01, tillæg A, lovforslag nr. L 36, s. 940 og 942), at formålet med bestemmelsen 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. Det fremgår også, at successionsreglerne er møntet på reelle erhvervsvirksomheder som en likviditetslettende generationsskifteregulering. Endvidere fremgår det, at det ikke vil være muligt at succedere i kapitalandele i et selskab, hvis virksomhed i væsentligt omfang består af "udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende", og at denne formulering omfatter alle passive pengeanbringelser så som kontanter, bankindeståender, finansielle kontrakter, obligationer, aktier, anparter, andelsbeviser, investeringsforeningsbeviser mv.

Aktieavancebeskatningslovens § 34 fik sin nuværende affattelse ved lov nr. 683 af 8. juni 2017. Med lovændringen, der ikke ændrede formålet med reglen, ønskede man ved en ændret ordlyd at tydeliggøre, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Opregningen i § 34, stk. 6, af, hvilke aktiver der anses for pengetankaktiver, er efter forarbejderne ikke udtømmende, og det fremgår, at aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), således også medregnes ved vurderingen af, om selskabets virksomhed i

overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse (Folketingstidende 2016-17, tillæg A, lovforslag nr. L 183, afsnit 3.1.2.2., s. 12).

Højesteret finder, at der ikke i ordlyden af eller forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 34 er holdepunkter for som anført af A at anlægge en snæver fortolkning af, hvad der skal forstås ved passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende.

Det må herefter bero på en konkret vurdering, om investering i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber må anses for passiv kapitalanbringelse."

SKM2022. 450. SR

Spørger ønskede Skatterådets stillingtagen til, om en kælderejendom, der udlejes til parkeringspladser og lukkede garager, var passiv kapitalanbringelse efter 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 (nu afgjort som SKM2023. 168. HR), 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. Skatterådet fandt således, at der var tale om passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

SKM2022. 308. SR

Spørger opsatte indendørs og udendørs padeltennisbaner, der blev indkøbt i moduler og opført i etaper. Banerne bestod af et limet kunstgræs ovenpå et fundament samt hegn, plexiglas, net. De udendørs baner havde yderligere fire lysmaster. De udendørs baner blev boltet fast i et støbt drænfundament, men kunne frigøres og flyttes. Banerne blev opført på lejet grund med en lejekontrakt på fem år. De indendørs baner blev opført i en allerede eksisterende hal på separate fundamenter bestående af flydespartel. Banerne blev opført i en lejet hal med en lejekontrakt, der løb i syv år. Begge lejemål skulle tilbageleveres uden spor fra banerne i samme forfatning som ved overtagelse. Banerne ville samtidig kunne opføres andre steder. Det var uvist, om lejekontrakterne kunne forlænges. Skatterådet bekræftede, at både de indendørs og udendørs padeltennisbaner var driftsmidler, der kunne afskrives efter afskrivningslovens kapitel 2, da de var flytbare og blev leveret i moduler, var midlertidigt etablerede og ikke blev vurderet som selvstændige bygninger.

SKM2021. 446. SR

Sagen omhandlede blandt andet, om koncerninterne udlejningsejendomme, der blev anvendt til hotel- og restaurationsdrift, var passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med spørgers ønske, at ejendomme, der blev anvendt til hoteldrift med tilhørende bemanning 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.

Følgende fremgår af Skattestyrelsens indstilling, som Skatterådet tiltrådte:

"Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en ejendom, der anvendes til hoteldrift med tilhørende bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m., ikke kan sidestilles med en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. førnævnte praksis, herunder at indtægterne primært stammer fra korttidsudlejning af værelser kombineret med aktivitet i form af bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. Det er dermed Skattestyrelsens opfattelse, at når ejendommen anvendes i lejers hoteldrift med tilhørende bemanning 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". Den pågældende hoteldrift udgør en aktiv virksomhed, der ikke kan sidestilles med passiv kapitalanbringelse. Ejendommen Y1 kan derfor betragtes som et erhvervsaktiv i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 6. pkt."

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 kontorhotellet. På baggrund heraf fandt Skatterådet, at ejendommene 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.

SKM2020. 550. SR

Sagen omhandlede successionsmulighederne for udlejningsejendomme. Udlejningsejendomme og ejendomme under opførsel med henblik på udlejning til beboelse blev anset for passiv kapitalanbringelse.

SKM2015. 577. SR

Spørger ønskede afkræftet, at et parkeringshus, som både udlejes på timebasis og via abonnement i længere tid, skulle anses for en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Sagen vedrørte den forud for lov nr. 683 af 8. juni 2017 gældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Skatterådet afkræftede i den konkrete sag, at der var tale om en udlejningsejendom i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.