

Udskriftsdato: 25. december 2025

AFG nr 9374 af 23/04/2024 (Gældende)

Pengetankreglen - bortforpagtning - afgrænsning af skovbrugsmæssig virksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0735906

Pengetankreglen - bortforpagtning - afgrænsning af skovbrugsmæssig virksomhed

Spørgerne påtænkte at generationsskifte deres virksomhed. Forinden ville Spørgerne bl.a. foretage en skattefri anpartsombytning. På overdragelsestidspunktet ville Spørgerne hver eje 50 pct. af H4, der ville eje 100 pct. af H1. H1 ville eje 100 pct. af henholdsvis H2 og H3. Spørgerne ønskede bl.a. bekræftet, at en af H1 ejet ejendom, der var udlejet til H3, i sin helhed ikke skulle anses som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Det var oplyst, at ejendommen blev anvendt i H3's virksomhed med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter. Den del af ejendommen, der blev anvendt hertil, blev efter en konkret vurdering af de fremlagte oplysninger ikke anset som passiv kapitalanbringelse. Det blev samtidig oplyst, at der var fire selvstændige beboelsesejendomme på ejendommen, hvoraf to blev anvendt som tjenesteboliger, én blev udlejet til turister og besøgende jægere, mens den sidste beboelsesdel blev anvendt af Spørgerne, når de besøgte ejendommen. Disse ejendomme blev videreudlejet af H3 og udgjorde dermed som udgangspunkt passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, 5. pkt., og forarbejderne hertil. Den særlige undtagelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., hvorefter bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, ikke skulle anses som passiv kapitalanbringelse, fandt på baggrund af SKM2023. 590. HR ikke anvendelse på de fire selvstændige beboelsesejendomme. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at den pågældende ejendom i sin helhed ikke skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse, idet de fire selvstændige beboelsesdele udgjorde passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådsmøde 23. april 2024 - SKM2024.299.SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at betingelserne for en skattefri anpartsombytning uden tilladelse efter aktieavancebeskatningsloven § 36 er opfyldt, som beskrevet nedenfor.
2. Kan Skatterådet bekræfte, at landbrugsejendommen i Y1-land ejet af H1 i sin helhed ikke skal anses som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, når det skal vurderes, om Spørgerne kan overdrage sine anparter i H4 med skattemæssig succession under de nedenfor anførte forudsætninger?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at man ved vurderingen af, om Spørgernes anparter i H4 kan overdrages med succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, kun skal tage hensyn til pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, på overdragelsestidspunktet, når overdragelsen sker i H4's første regnskabsår, som beskrevet nedenfor?

Svar:

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgerne er skattemæssig hjemmehørende i og fuldt skattepligtige til Danmark. Spørgerne ejer på nuværende tidspunkt 50 procent hver af H1.

H1 ejer 100 procent af H2 og 100 procent af H3 beliggende på adressen Y1-land. H1 og H2 er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. H3 er skattemæssigt hjemmehørende i Y2-land.

H1's formål er at besidde aktier, anparter og andre værdipapirer samt investering i fast ejendom. Selskabet har endvidere til formål at eje og drive jordbrug og dermed beslægtet virksomhed. Selskabet skal til enhver tid opfylde reglerne for landsbrugsanpartsselskaber.

H2 har til formål at investere i fast ejendom samt enhver efter direktionens skøn dermed forbundet virksomhed.

H3 er registreret som Agricultural Holding i Y1-land. Selskabet er registreret med følgende "branchekoder" i Y1-land - xx.

Landbrugsejendommen i Y1-land består af xxxx hektar og ejes af H1. H1 leaser jord og bygninger til H3. Selve ejerskabet er således placeret i H1, mens selve driften bliver administreret af H3.

Al drift tilknyttet landbruget og ejendommene er udført og administreret af H3. Alle beslutninger vedrørende landbruget træffes af H3. Spørgerne er som direktører i H3 dem, der fører tilsyn med hele virksomheden og instruerer den daglige drift, bortset fra beslutninger, der er delegeret til de ansatte.

Alle indtægter og omkostninger kører igennem H3, der også er forsikret som handelsenhed i Y1-land. Alle ejendomsforbedringer/ændringer, der er udført efter det oprindelige køb af ejendommen, er alle aktive-ret som forbedring af "leasehold".

Den pågældende ejendom består af en beboelsesdel, et værksted, garageanlæg og nyt game larder (slagtehus med lager til skudte og slagtede krondyr til videre salg).

Beboelsesdelen på ejendommen består af fire selvstændige beboelser. To af disse anvendes af de ansatte som tjenesteboliger. Den tredje udlejes til turister og besøgende jægere, og den sidste beboelsesdel råder Spørgerne over, når de besøger ejendommen.

Den beboelsesdel, der udlejes til turister og besøgende jægere, er et ca. xxx kvm hus i kampesten. Huset er fra ca. xxxx. Der er plads til xx sovende gæster i x soverum. Der er et køkken, opholdsrum og baderum i almindelig Y1-landsk standard. Udlejningen af boligen sker typisk i én uge ad gangen. Huset udlejes med håndklæder, linned og rengøring inkluderet. Rengøring og vask foretages med virkning fra 1. september 2023 af en deltidsansat hustru til den nye skytte på ejendommen. Der tilbydes i begrænset omfang udflugter i terrængående køretøj med mulighed for at opleve ejendommens mange krondyr, kongeørn og den flotte natur på ejendommen.

Skattestyrelsen har forespurgt en opgørelse over, hvor mange gange om året den pågældende beboelsesdel har været udlejet til besøgende jægere, dvs. jægere, der har deltaget i jagtaktiviteter på ejendommen, og oplysninger om længden af sådanne ophold, samt en opgørelse over hvor mange gange om året den pågældende beboelsesdel har været udlejet til turister og oplysninger om længden af sådanne ophold.

Spørgers repræsentant har hertil oplyst følgende:

"1) Udlejning til besøgende jægere

Jagtsæsonen er opdelt i 2 perioder. Første periode fra primo/midt august og 2. periode fra medio oktober til medio februar.

Grundet Covid-19 i en årrække var turisme hårdt ramt, hvilket også har påvirket udlejningstallene til jægere i årene hvor Covid-19 ramte. Det kan dog ses af nedenstående, at i takt med samfundet åbnede op, har udlejningstallene også været stigende, hvilket også kan ses af nedenstående.

I det kommende regnskabsår fra 1. maj 2024 til 30. april 2025, er der på nuværende tidspunkt bestillinger til jægere i xx uger. Disse bestillinger ligger i perioden 15. august til 15. februar. Derudover forventes der yderligere xx uger i hundyrssæsonen.

For 2023 har der været booket xx uger med jægere.

I 2022 var der xx uger booket med jægere.

Opholdene er stort set altid med ankomst søndag og afrejse fredag eller lørdag.

Der er som noget nyt blevet etableret en hjemmeside, hvor turist og jægere, kan gå ind og booke besøg til den kommende sæson.

I perioderne hvor der ikke er booket til besøgende jægere eller turister, henstår boligerne tomme.

2) Udlejning til turister

Der forventes i det kommende regnskabsår xx ugers udlejning til turister. Ophold til turister er typisk af en uges varighed, enkelte af 5 dages varighed.

Grundet Covid-19 i en årrække var turismen hårdt ramt, hvilket også har påvirket udlejningstallene til turister i årene hvor Covid-19 ramte. Det kan dog ses af nedenstående, at i takt med samfundet åbnede op, har udlejningstallene også været stigende, hvilket også kan ses af nedenstående.

I 2023 var der udlejning til turister med xx uger.

I 2022 var der xx ugers udlejning til turister."

Den beboelsesdel, som Spørgerne råder over, er en ejendom bygget i ca. xxxx med stuer, køkken, soveværelser, badeværelse og bryggers. Ejendommen anvendes alene i forbindelse med erhvervsmæssigt ophold på ejendommen. Beboelsesdelen udlejes således ikke til Spørgerne til privat benyttelse.

Spørgerne opholder sig ejendommen xx måneder årligt. Mens Spørgerne opholder sig på ejendommen, deltager de i rent fysisk vedligeholdelsesarbejde og deltager i øvrigt i planlægningen af driften i enhver henseende.

Når Spørgerne er i Danmark, deltager de i stort set samme omfang i planlægningsarbejdet, som når de opholder sig på ejendommen. De er i kontakt via mail og telefon adskillige gange om ugen med deres estate manager. Det økonomiske arbejde håndteres på dagligdagsniveau af estate manageren, men alle investeringer og arbejder på en pris over xx skal vendes med Spørgerne.

Spørgerne deltager i godkendelsesprocesser, der vedrører indkøb. Det omfatter blandt andet køretøjer til brug for udførelsen af arbejdet på ejendommen, indkøb af dyr, inventar til udlejningsbeboelsen, våben og kikkerter mv.

Ved gennemførelse af ombygningerne skal dette ligeledes godkendes og aftales med Spørgerne.

Ovenstående er alle eksempler på investeringer og arbejder på xx eller over, der skal godkendes af Spørgerne.

Desuden omfatter Spørgernes arbejdsindsats på ejendommen deltagelse i møder omkring beplantning, skovene og i Dear Management gruppen. De varetager processerne omkring annoncering, interviews og ansættelse af nye folk. De varetager selv opgradering og nødvendige reparationer af medarbejdernes bolig.

Desuden har de på det seneste været særdeles aktive i møder med et firma, (...), omkring en eventuel windfarm på ejendommen.

Der er to fuldtidsansatte på ejendommen - en estate manager og en skytte, som bl.a. tager kunder med på jagt på estatens.

Estate managerens arbejdsopgaver omfatter en lang række forskelligartede arbejdsopgaver, herunder bl.a. indberetning af løn og udarbejdelse af momsregnskab samt vedligeholdelse af ejendommens installationer, bl.a. varmesystem mv. og ansvaret for alle køretøjer og maskiner, der er tilknyttet ejendommen. Derudover varetager han ansvaret for kvæget, herunder køb og salg af køer og kalve samt indgåelse af aftaler med aftagere af det nedlagte og slagtede vildt. Desuden har han den løbende kontakt med Forest Commission omkring tilskudsordninger ved skovrejsning, indberetning af vildtudbytte og deltagelse i Dear Management Group mv.

I perioden 2007 og frem til implementering af den sidst indførte EU Landbrugsreform i 2016-2017 er der årligt modtaget mellem xx-xx kr. i hektarstøtte. Dette beløb blev dog reduceret drastisk som følge af den nye EU-reform.

Den væsentligste aktivitet på ejendommen er skovdrift. Der er modtaget ca. x mio. kr. i tilskud i forbindelse med beplantning i xxxx. Værdien af skovarealerne er i den forbindelse steget betragteligt.

H3 er tildelt xx CO2 kvoter á en forventet handelsværdi på cirka xx mio. kr. i alt.

H3 har et igangværende projekt, hvor der arbejdes med beplantning af yderligere ca. xx hektar, hvor der forventes genereret et pænt afkast over tid.

I indkomstårene 2020, 2021 og 2022 har ejendommen en handelsværdi på henholdsvis xx mio. kr., xxx mio. kr. og xxx mio. kr.

Udover skovdrift har H3 ca. xx stk. kødkvæg, som berettiger til et mindre tilskudsbeløb til kalveproduktion.

Endelig er der "sporting activities", der kan defineres som jagtaktivitet. Der modtages betaling for afskydning af ca. xx hjorte og xx-xx hinder og kalve årligt. Aktiviteten foregår under vejledning af H3's ansatte, som i tillæg selv afskyder xx-xx hinder og kalve. Kødet sælges efter grov klargøring i eget slagtehus og efterfølgende lagring i eget kølerum. Yderligere udlejes jagt på ænder og fasaner.

I 2021 bestod den samlede bestand af hjorte, hinder og kalve af ca. xx dyr.

Opgaver i relation til skovdriften

Aktiviteten skovdrift omfatter andre opgaver end blot beplantning.

Ved nyplantning skal alt indhegnes. Dette er en nødvendig arbejdsopgave for at sikre væksten af den nye beplantning. I modsat fald vil beplantningen blive ødelagt af krondyrene.

Indhegningen omfatter lidt over 12 km dyrehegn. Dette dyrehegn skal efterses ugentlig og repareres, såfremt der er opstået skader på heget.

I tilfælde af at et eller flere dyr er trængt igennem hegnet, er det skytternes opgave omgående at bortskyde dyret/dyrene.

Desuden omfatter skovdriften gødning af arealerne, behandling af insektangreb, og erstatning af udgåede træer med nye træer.

Arbejdsopgaver i relation til den bestående dyrebestand

Vildtbestanden:

H3 har en forpligtigelse til at holde bestanden af dyr på et bestemt niveau, som bestemmes af staten. Tilbage i 2008 var det tilladt at have xx dyr pr. km², hvilket for Spørgernes vedkommende betyder mere end xx dyr. I dag er målsætningen ca. xx dyr pr. km².

På Spørgernes jord er der et areal på ca. xx hektar, der anses som et fredet moseareal. Et krondyr betragtes og er reelt et skadedyr. Når dyrene spiser og beskadiger plantelivet og tramper rundt på mosearealet, afgives der store mængder CO₂. H3's ansatte skyder eller vejleder i afskydning af vildtet i jagtsæsonen, der løber fra 1. august til 20. oktober.

Efter nedlæggelse af et dyr, udtager skytten indvolde, og dyret fragtes til ejendommens slagtehus, hvor dyret gøres klar til afhentning. I perioden 21. oktober og frem til februar nedlægges og forarbejdes ca. xx hinder og kalve for at holde bestanden nede på det tilladte niveau. Antallet af dyr dækker både over dyr nedlagt på en udlejet jagt og dyr nedlagt af H3's skytte.

Kvægbestanden:

Kvægbestanden, der er tilknyttet H3, er kødkvæg. I sommerperioden holdes disse selv ved kost ved afgræsning af ejendommens græsarealer. I løbet af efteråret, vinteren og det tidlige forår består arbejdsopgaverne i fodring af dyrene 2 gange dagligt og medicinering af dyrene hvis nødvendigt. Ved kælvning assisteres der, hvis dette er nødvendigt.

Arbejdet omfatter endvidere mærkning af kalvene og journalisering til brug for udarbejdelse af ansøgninger om kalvetilskud.

Desuden er det nødvendigt for at varetage ovenstående arbejdsopgaver, at køretøjerne på ejendommen er i stand til at komme rundt på arealerne. De ansattes arbejde omfatter således også nødvendige reparationerne af traktor og argo. En argo er et ottehjulet køretøj, der er egnet til at køre i meget vådt og mudret terræn.

Beskrivelse af jagtaktiviteten

Jagt af krondyr:

Som nævnt er jagtsæsonen af krondyr opdelt i 2 perioder. Fra 1. august til 20. oktober jages der hjorte, hvor der nedlægges ca. xx dyr. Fra 21. oktober til midten af februar skydes der kalve og hinder.

Jagten på hjorte lejes ud til gæster, der typisk bor en uge i cottage no. 2. Forud for jagten aftales hvor mange hjorte, den pågældende gruppe skal skyde, og selve jagtdagen starter typisk omkring 9.30.

De(n) gæstende skytte(r) kører sammen med den ansatte skytte ud i terrænet, hvor jagten foregår. Afskydningen af, hvilken hjort man ønsker at nedlægge, er selektiv. Efter selve nedlæggelsen af dyret er jagten ikke slut. På selve nedskydningsstedet skal indvoldene udtages, hvorefter dyret(ne) køres til H3's slagtehus.

I slagtehuset skal dyret vejes, hovedet afskæres og renses for skind og kød, hvorefter det koges og kan tages med hjem som et trofæ.

Den øvrige del af dyret gøres klar til afhentning af den endelige slagter. Det er sædvanen, at de(n) gæstende skytte(r) og eventuelt medrejsende bliver ved slagtehuset, mens dyret gøres klar, og drikker et par glas af den lokale whisky i fællesskab med H3's skytte.

I de sidste uger af hjortesæsonen er det muligt at nedlægge flere dyr pr. dag grundet hindernes brunstperiode. I disse jagtuger lejes jagten oftest af flere personer. Eksempelvis får H3 i år for fjerde gang besøg af xx jægere fra Y3-land, der har bestilt xx hjorte til afskydning. Typisk tager de xx mand ud om dagen og skyder xx hjorte pr. dag.

Prisen for en hjort afregnes pr. nedlagt dyr, hvortil kommer betaling for skytten for afkogning af trofæet.

Jagten på hinder og kalve lejes ud i mindre grad, omkring 4 ugers jagt. De øvrige dyr nedlægges af H3's skytte. Det drejer sig om xx dyr pr. sæson. En enkelt dags jagt kan betyde nedlæggelse af op til xx dyr, og selve jagten foregår efter samme princip som ovenfor beskrevet på hjortene.

En rudel (flok af større hjortevildt) kan dog være helt op til xx dyr, hvor den erfarne skytte kan nedlægge xx dyr af en rudel.

Udlejning af fuglejagt:

H3 udlejer typisk xx jagter på fugle og har netop ansat en ny skytte med stor erfaring indenfor netop fugle, hvorfor Spørgerne forventer at nå op på det dobbelte antal fuglejagter.

Der foreligger aftaler med xx beatere (drivere), der kommer med deres hunde for at støde fuglene (få dem til at fugle op), og andre er med for at samle de nedskudte fugle op.

Jagten på fugle foregår fra 1. november til jul. Der jages 2 timer før frokost, hvilket er en del af arrangementet og 2 timer efter frokost, hvorefter dagen afsluttes med lidt varmt at drikke og måske en bolle.

Fuglejagterne udlejes til en aftalt pris for dagen og ikke pr. nedlagt fugl.

Påtænkte dispositioner

Man planlægger et samlet generationsskifte i xxxx. Inden gennemførelsen af generationsskiftet vil Spørgerne dog frasælge ejendommen beliggende i Y3-land ejet af H2 til markedsværdien.

Dernæst vil man foretage en skattefri anpartsombytning uden tilladelse fra Skattestyrelsen af Spørgernes anparter i H1 med anparter i H4, som stiftes ved apportindskud af anparterne i H1. H4 vil herefter eje alle anparterne i H1.

Umiddelbart efter denne anpartsombytning er foretaget, vil Spørgerne overdrage anparterne i H4 med skattemæssig succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, til børn og børnebørn med forventet henholdsvis 15 procent til hver af Spørgernes to børn, i alt 30 procent og 60 procent samlet til Spørgernes i alt 6 børnebørn (fordelingen af procenter er endnu ikke fastlagt). Både Spørgernes børn og børnebørn er skattemæssig hjemmehørende i og fuldt skattepligtige til Danmark. Overdragelsen af anparterne vil ske til markedsværdien.

Overdragelserne med skattemæssig succession vil blive gennemført, når positivt bindende svar er modtaget fra Skatterådet, og koncernstrukturen vil efter overdragelsen se ud som angivet nedenfor:

[...]

Spørgernes opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det gøres gældende, at spørgsmål 1 skal besvares med "JA", idet samtlige betingelserne for at gennemføre en skattefri anpartsombytning uden tilladelse efter aktieavancebeskatningslovens § 36 er opfyldt.

Kvalificeret til at deltage, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, 1.pkt., og stk. 6.

Der er tale om en ombytning af anparter i et dansk anpartsselskab, H1, med anparter i et andet dansk anpartsselskab, H4. Såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er derfor kvalificeret til at deltage i en skattefri anpartsombytning uden tilladelse.

Stemme flertal, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, 1. pkt.

H4 vil efter anpartsombytningen erhverve samtlige anparter i H1 og har således flertallet af stemmerne i H1.

Det er vores klare opfattelse, at betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, skal anses for opfyldt.

6-måneders frist, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4

I overensstemmelse med aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4, vil anpartsombytningen af anparter i H1 blive gennemført i en samlet transaktion, hvorfor kravet om, at anpartsombytningen skal være gennemført inden for en 6-måneders periode, vil være opfyldt.

Dato for anpartsombytningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, 2. pkt.

Anpartsombytningen kan ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft skattemæssigt, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4, 2. pkt. Datoen for anpartsombytningen vil i skattemæssig henseende være vedtagelsestidspunktet for anpartsombytningen. Den skattefri anpartsombytning vil dog blive gennemført med regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft pr. den xx.xx.xxxx. Der vil som følge heraf ikke skulle udarbejdes delårsopgørelse vedrørende den skattepligtige indkomst for koncernen.

Handelsværdi, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. pkt.

Det er en betingelse for, at en ombytning kan gennemføres skattefrit uden tilladelse, at værdien af de tildelte vederlagsanparter svarer til handelsværdien af de ombyttede anparter.

Anpartsombytningen vil ske til de bogførte værdier, og der vil ved anpartsombytningen ikke ske nogen formueforskydninger mellem aktionærerne eller opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved anvendelse af de regnskabsmæssigt bogførte værdier.

Det er derfor vores opfattelse, at handelsværdikravet er opfyldt.

Holdingkrav, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3.-5.pkt.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, er det en forudsætning for, at anpartsombytningen er skattefri, at H4 ikke afstår anparter inden for en 3-års periode fra ombytningstidspunktet, og det er vores opfattelse, at betingelsen er opfyldt. Det er dog tilladt efterfølgende at foretage skattefri omstruktureringer, hvis der ved en efterfølgende omstrukturering ikke sker vederlæggelse med andet end anparter.

På baggrund af ovennævnte er det vores opfattelse, at betingelserne for en skattefri anpartsombytning uden tilladelse er opfyldt, og spørgsmål 1 skal besvares med et "JA".

Spørgsmål 2

Det gøres gældende, at spørgsmål 2 skal besvares med et "JA".

Det er ikke muligt at overdrage aktier i et selskab med skattemæssig succession, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom, eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende - såkaldt passiv pengeanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3. Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at 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 ikke som udlejning af fast ejendom og henregnes derfor ikke til passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det er vurderingen/kategoriseringen på overdragelsestidspunktet, der er afgørende for, om den pågældende (landbrugs)ejendom skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Et selskab bliver i praksis omtalt som en pengetank, når aktiviteten i selskabet i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Vurderingen foretages ud fra selskabets indtægter (indtægtskriteriet) og balance til handelsværdien (aktivkriteriet). Et selskab anses for at være en pengetank, hvis mindst én af følgende betingelser er opfyldt:

Indtægtskriteriet:

Hvis mindst 50 pct. af selskabets indtægter, beregnet som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår, stammer fra udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer og lignende. Indtægter er i denne sammenhæng defineret som den regnskabsmæssige nettoomsætning med tillæg af øvrige regnskabsmæssige indtægter.

Aktivkriteriet:

Hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende, beregnet som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6, 1. pkt.

Hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende, på tidspunktet for overdragelsen af aktierne, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6, 1. pkt. (...)

I SKM2020. 425. SR fandt Skatterådet, at bortforpagtning af skovejendomme i Sverige kunne omfattes af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 under den forudsætning, at skovejendommen i Sverige efter en vurdering efter ejendomsvurderingsloven kunne sidestilles med en skovejendom, der havde været beliggende i Danmark. Det fremgår af det bindende svar, at Skatterådet fortolker undtagelsen til § 34 stk. 1, nr. 3, 2. pkt. - Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som en passiv kapitalanbringelse

- på den måde, at alle skovejendomme, uanset om der er tale om fast ejendom i Danmark eller i andet land, skal kvalificeres i forhold til ejendomsvurderingslovens klassifikation af skovejendomme. Dette understøttes af, at stk. 1, nr. 3, 2. pkt. siger "som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom". Der er i det nævnte ikke noget krav om, at den faste ejendom skal befinde sig i Danmark. Skatterådet finder på den baggrund, at en fast ejendom, der er erhvervet i Sverige, og som er en skovejendom, der vil blive vurderet som en skovejendom, der havde været beliggende i Danmark, er omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningsloven § 34 stk. 1, nr. 3, 2. pkt., når den bortforpagtes.

Skovejendommen indgik derfor i vurderingen af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 3, som en aktiv pengeanbringelse.

I SKM2016. 233. SR fandt Skatterådet ligeledes, at to landbrugsejendomme i deres helhed kunne medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3. Det var ejendommens vurderingsmæssige status på overdragelsestidspunktet, der var afgørende.

H3 er i Y1-land registreret som xx, hvilket efter vores vurdering kan vurderes som en skov- og landbrugsejendom som forstået efter de danske regler. Den væsentligste aktivitet på ejendommen består af skovdrift, herudover kvægavl og "sporting activities".

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

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

Spørgernes ejendom benyttes som anført ovenfor til landbrug og skovbrug, hvorfor det er vores opfattelse, at ejendommen skal indgå i vurderingen af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, som en aktiv pengeanbringelse. Spørgerne forestår selv driften af ejendommen, og der foreligger således ikke en bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, skovbrug mv., hvorfor der efter vores opfattelse heller ikke kan være tale om udlejning af fast ejendom. Herudover deltager de i den daglige planlægning af driften i enhver henseende, udfører fysisk arbejde på ejendommen, og endelig skal alle væsentlige økonomiske beslutninger godkendes af Spørgerne. Efter disse oplysninger må det lægges til grund, at Spørgerne deltager aktivt i driften af ejendommen.

Det bemærkes, at undtagelsen i stk. 1, nr. 3, 2. pkt., skal fortolkes på den måde, at alle skov- og landbrugsejendomme, uanset om der er tale om en fast ejendom i Danmark eller i et andet land, skal kvalificeres i forhold til ejendomsvurderingslovens klassifikation af skov- og landbrugsejendomme. Der kan ikke indfortolkes et krav om, at den faste ejendom skal befinde sig i Danmark.

På baggrund af dette finder vi, at Spørgernes ejendom, der er beliggende i Y1-land, og som er en skov- og landbrugsejendom, skal indgå i vurderingen af pengetankreglen i stk. 6 som en aktiv pengeanbringelse og dermed, at anparterne i H4 kan overdrages med skattemæssig succession til børn og børnebørn.

Spørgsmål 2 skal derfor efter vores opfattelse besvares med et "JA".

Spørgernes repræsentant har i sit høringssvar af 12. februar 2024 til Skattestyrelsens tidligere indstilling angivet følgende:

Skattestyrelsen indstiller, at Skatterådet svarer "Nej, se dog indstilling og begrundelse" til spørgsmål 2.

Spørgsmål 2 vedrører klassifikationen af aktiver i relation til "pengetankreglen" i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, om aktiver skal medregnes som "aktiv" eller "passiv" kapitalanbringelse.

Skattestyrelsen indstiller, at de fire selvstændige beboelsesejendomme, hvoraf to anvendes til de fuldtids-ansatte medarbejdere som medarbejderboliger eller mere korrekt tjenesteboliger, én udlejes til turister og besøgende jægere, mens den sidste beboelseseenhed anvendes af Spørgerne, når de besøger ejendommen i forbindelse med tilsyn, skal anses for udlejningsejendomme, og dermed for passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, da de efter Skattestyrelsens opfattelse ikke anvendes til landbrugsmæssige og skovbrugsmæssig formål.

Som argument for indstillingen, henviser Skattestyrelsen bl.a. til afgørelse vedrørende, hvorvidt der skulle betales fuld eller nedsat gaveafgift af værdien af et stuehus på en landbrugsejendom - SKM2023. 590. HR -, der i 2018 blev gaveoverdraget til appellantens med succession efter kildeskatte-lovens § 33 C, hvor et udlejet stuehus på en landbrugsejendom var omfattet af undtagelsen for udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug mv., som giver adgang til at overdrage udlejede landbrugsejendomme mv. med skattemæssig succession.

I sagen blev det fastslået, at udlejningen af stuehuset ikke var en del af den overdragne landbrugsvirksomhed, og at udlejningen ikke kunne anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme. Udlejning af beboelsesejendommen havde ingen sammenhæng med driften af landbrugsvirksomheden.

Der var dissens i dommen, hvor tre højesteretsdommere fandt, at da stuehuset ved udlejningen ikke var en del af landbrugsvirksomheden, og udlejningen derfor ikke kunne anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse for landbrugsejendomme, mens to dommere fandt, at da ejendommen ifølge ejendomsvurderingen var benyttet som landbrugsejendom, og rigtigheden af dette ikke var anfægtet, var en udlejning af et stuehus til beboelse ikke til hinder for, at hele ejendommen kunne overdrages med succession.

Vores bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 2

Højesteret har i en dom, jf. SKM2023. 168. HR, fastslået, at der ikke i ordlyden eller forarbejderne til § 34 i aktieavancebeskatningslovens er holdepunkter for at anlægge en snæver fortolkning af, hvad der skal forstås ved passiv kapitalanbringelse. Det vil altid være en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, om aktivet skal anses for "aktivt" eller "passivt" i relation til "pengetankreglen".

I den konkrete dom kom Højesteret frem til, at de pågældende ikke på nogen måder var aktivt involveret i driften af nogle vindmølleparker eller solcelleanlæg, så derfor kunne hverken vindmølleparker eller solcelleanlæg indgå som et "aktivt" aktiv ved opgørelse af pengetankreglen.

I denne konkrete sag har Skattestyrelsen ikke konkret været inde og vurdere hver enkelt beboelsedel på ejendommen. Hele ejendommen anvendes i forbindelse med skovdrift, dyrehold samt jagtaktiviteter. Det omfatter værelser som udlejes i forbindelse med jagt, tjenesteboliger der forefindes på ejendommen, som skal fraflyttes, hvis ansættelsen ophører, samt den bolig, som Spørgerne anvender i forbindelse med arbejde og tilsyn på ejendommen, jf. senere.

Der er ingen "beboelse" på ejendommen, som ikke kan henføres til aktiviteten.

I et bindende svar fra Skatterådet, SKM2024. 56. SR, som også vedrørte muligheden for at overdrage anparter med skattemæssig succession, blev der i Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet henvist til justeringen af pengetankreglen i 2017, hvor det af bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34, i L183 (folketingsåret 2016/2017) fremgår 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.*" (vores fremhævelse)

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 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 (...)."

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. (...)" (vores fremhævning)

Det er på baggrund af forarbejderne til bestemmelsen og Højesterets præmisser i SKM2023. 168. HR vores opfattelse, at det skal afgøres konkret, om et aktiv i en virksomhed fx en fast ejendom skal anses for passiv kapitalanbringelse i henhold til reglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, 1, nr. 3, jf. stk. 6. Hvert enkelt aktiv skal vurderes under behørig hensyntagen til selskabets aktivitet hermed.

I nærværende sag anvendes den ene beboelsesejendom til en form for hoteldrift i lighed med SKM2024. 56. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at hoteldrift anses som aktiv virksomhed. Typisk sker udlejningen for én uge ad gangen til jægere og turister. Udlejningen inkluderer håndklæder, linned og rengøring, der foretages af en ansat i H3. Muligheden for overnatning er helt afgørende for jagtaktiviteten og må anses for en normal og uadskillelig del af jagtaktiviteten, og har vital betydning for jagtaktivitetens eksistens, da jagter typisk lejes ud for en uge ad gangen. Uden mulighed for overnatning, ville jagtaktiviteten blive væsentlig lavere, da visse af de besøgende også kommer fra udlandet.

Jagt indgår som en naturlig og integreret del af driften i H3 i lighed med udflugter på ejendommen, hvorfor udlejningen af beboelseseenheden til jægere/turister skal anses som en del af den aktive virksomhed ved opgørelse af pengetankreglen efter ABL § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Medarbejderbolig (tjenestebolig) og Spørgernes beboelsesdel

I SKM2023. 590. HR har Højesteret med dissens fastslået, at et stuehus, der var udlejet til beboelse og da det ikke blev benyttet til landbrugsmæssige formål, kunne det ikke anses for en del af MP's landbrugsvirksomhed. Udlejningen kunne ikke anses for erhvervsvirksomhed efter den sædvanlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt.

Ejer af stuehuset drev landbrugsvirksomhed på ejendommen, herunder dyrkning af korn, bælgrugter og olieholdige frø. Stuehuset i den konkrete Højesteretsdom var dog udlejet til C, der boede i stuehuset og derudover fremstillede metalprodukter. Af denne grund kunne stuehuset ikke indgå ved opgørelsen af værdien af den overdragne landbrugsvirksomhed, da det ikke indgik som en del af landbrugsvirksomheden.

Det understreger, at der skal ske en konkret vurdering af de faktiske forhold i hvert enkelte tilfælde.

Dette er en meget væsentlig forskel i forhold til den konkrete sag, hvorfor denne Højesteretsdom efter vores opfattelse ikke kan anvendes analogt i denne anmodning om bindende svar. Skattestyrelsen har ikke anfægtet, at ejendommen korrekt er kategoriseret som værende en skov- og landbrugsejendom.

I denne konkrete sag anvendes Spørgernes beboelsesdel xx måneder årligt af Spørgerne. Når Spørgerne opholder sig på ejendommen, deltager de rent fysisk i arbejdet på ejendommen, reparationer mv, deltagelse i møder og deltager i øvrigt i planlægningen af driften i enhver henseende som det øvrige personale. De opholder sig således kun i beboelsesdelen i forbindelse med aktiv deltagelse i driften.

Ligeledes er en medarbejderbolig tilknyttet den enkelte medarbejders arbejde som tjenestebolig, og ved ophør af ansættelse skal boligen fraflyttes. Boligens formål og ophold tjener derfor alene det landbrugsmæssige formål.

Denne konkrete sag adskiller sig også fra SKM2023. 590. HR, hvor stuehuset i dommen faktisk ikke blev benyttet i forbindelse med landbrugsmæssige formål. Det fremgår klart af bemærkningerne fra Landsrettens side i dommen at "Landsretten lægger vægt på, at stuehuset ikke blev benyttet som en del af landbrugsvirksomheden".

I nærværende sag er der en klar sammenhæng med driften af skov, dyrehold og jagtvirksomheden og Spørgernes ophold i beboelsesdelen samt medarbejdernes ophold i medarbejderboligerne (tjenesteboligerne). Der er ingen del af ejendommen, som ikke anvendes i tilknytning til aktiviteten.

De tre "beboelsesenheder" skal derfor i denne konkrete sag fuldt ud anses for benyttet til skov, dyrehold og jagtmæssigt formål og dermed indgå som et "aktivt aktiv" i relation til pengetankreglen.

Spørgernes repræsentant har i sit høringssvar af 2. maj 2024 til Skattestyrelsens indstilling angivet følgende:

"Vi har ikke yderligere bemærkninger end allerede fremsendt, vi er dog ikke enige i Skattestyrelsens indstilling og mener, der er tale om et aktivt aktiv, der indgår i landbrugs- og jagtvirksomheden."

Spørgsmål 3

Det gøres gældende, at spørgsmål 3 skal besvares med et "JA".

Det fremgår af bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, og forarbejderne hertil, at såfremt et selskab ikke har eksisteret i tre fulde regnskabsår, skal der alene henses til de regnskabsår, som foreligger.

I SKM2016. 233. SR bekræftede Skatterådet, at man ved vurderingen af, om der kan succederes i en aktieavance, jf. § 34, stk. 1, nr. 3, i aktieavancebeskatningsloven, kun skal vurdere pengetankreglen på tidspunktet for overdragelsen af aktierne, når overdragelsen sker i selskabets første regnskabsår.

Af bemærkningerne til lovforslaget, jf. afsnit 3.1.1.3 L183 fremgår, at "Har selskabet eksisteret i mindre end 3 år, foretages vurderingen ud fra de år, selskabet har eksisteret. I tilfældet, hvor selskabet er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab m.v., foretages bedømmelsen ud fra de regnskabsår, som det nye selskab har eksisteret".

Er der ikke aflagt regnskab, indgår indtægtskriteriet slet ikke.

I nærværende situation vil der forud for gennemførelsen af det påtænkte generationsskifte ske en aktieombytning af anparterne i H1 til H4, som stiftes ved apportindskuddet. Der vil derfor ikke blive tale om et fuldt regnskabsår for H4 eller blive aflagt regnskab forud for overdragelsen af anparterne.

Overdragelsen af anparterne i H4 til Spørgernes børn og børnebørn med skattemæssig succession vil ske i umiddelbar forlængelse af anpartsombytningen i selskabets første indkomstår. Da overdragelsen af

anparterne sker i selskabets første indkomstår, kan der ikke ske en måling på basis af den gennemsnitlige indkomst og formue for de foregående afsluttede indkomstår.

Det er derfor vores opfattelse, at man kun skal foretage vurderingen af pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, på overdragelsestidspunktet, og spørgsmål 3 skal derfor besvares med et "JA".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at betingelserne for en skattefri anpartsombytning uden tilladelse efter aktieavancebeskatningsloven § 36 er opfyldt.

Begrundelse

Spørgerne ønsker at foretage en anpartsombytning uden tilladelse, således at deres anparter i H1 ombyttes med anparterne i H4, som stiftes ved apportindskud af anparterne i H1, og som herefter ejer alle anparterne i H1. De ønsker i denne forbindelse afklaret, om betingelserne herfor er opfyldt.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, at selskaber har mulighed for at foretage en skattefri aktieombytning, såfremt nærmere betingelser er opfyldt.

Ved ombytning af aktier forstås den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab, eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum.

Muligheden for at foretage en sådan aktieombytning skattefrit medfører således, at aktionærerne succederer i de ombyttede aktier, hvorved en eventuel beskatning ved afståelsen af aktierne udskydes, jf. fusionsskattelovens §§ 9 og 11. En skattefri aktieombytning kan foretages med eller uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.

Såfremt ombytningen gennemføres, uden at der er opnået en forudgående tilladelse fra told- og skatteforvaltningen efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, kræves det, at en række betingelser er opfyldte.

Indledningsvist er det et krav, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, 1. pkt., at både det erhvervende selskab og det erhvervede selskab udgør et selskab i henhold til artikel 3 i direktiv 2009/133/EF (fusionsskattedirektivet) eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU.

Da både det erhvervende selskab, H4, og det erhvervede selskab, H1, er anpartsselskaber, er betingelsen opfyldt.

Det er endvidere et krav for at kunne gennemføre en skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, at det erhvervende selskab opnår stemmeflertallet i det erhvervede selskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, 1. pkt.

Ved den påtænkte ombytning vil H4 erhverve 100 pct. af såvel stemmer som kapitalandele i H1, hvorfor betingelsen er opfyldt.

Det er også en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuelt kontant udlignings-sum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. pkt. Der må således ikke i forbindelse med aktieombytningen ske formueforskydninger mellem aktionærerne.

Det er oplyst, at anpartshaverne i H1 alene vederlægges med anparter i H4 i samme forhold, som de i dag ejer aktierne i H1, og at der ikke udbetales et kontant vederlag. Skattestyrelsen anser på den baggrund betingelsen for opfyldt.

Det er yderligere oplyst, at det ved besvarelsen kan lægges til grund, at H4 ikke i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet afstår anparter i H1 i strid med aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt. Skattestyrelsen anser derfor forudsætningsvist denne betingelse for opfyldt.

Det er yderligere en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 6. pkt.

H4 er et anpartsselskab, der er hjemmehørende i Danmark. Betingelsen er derfor opfyldt.

Det er også en betingelse, at ombytningen gennemføres inden for en periode på højst 6 måneder regnet fra den første ombytningsdag, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4. Skattestyrelsen forudsætter, at denne betingelse vil blive opfyldt.

Endelig er det en betingelse efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7, at det erhvervende selskab senest samtidig med indgivelsen af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, giver told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7.

Skattestyrelsen forudsætter, at forpligtelsen i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7, vil blive opfyldt.

Skattestyrelsen finder herefter, at betingelserne for skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, alle er opfyldt.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at landbrugsejendommen i Y1-land ejet af H1 i sin helhed ikke skal anses som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, når det skal vurderes, om Spørgerne kan overdrage sine anparter i H4 med skattemæssig succession under de anførte forudsætninger.

Begrundelse

Det ønskes bekræftet, at ejendommen i Y1-land ejet af H1 i sin helhed ikke skal anses som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, når det skal vurderes, om Spørgerne kan overdrage sine anparter i H4 med skattemæssig succession.

Spørgerne vil på overdragelsestidspunktet hver eje 50 pct. af H4, der vil eje 100 pct. af H1. H1 vil eje 100 pct. af henholdsvis H2 og H3.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., at overdragelse med skattemæssig 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.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, anses selskabets virksomhed i overvejende grad for 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. 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. 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 den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 9, i lovforslag nr. 36, folketingsåret 2000/01 og de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34 i lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06.

Den pågældende ejendom vil således skulle anses for aktiv kapitalanbringelse ved overdragelsen af anparterne i H4, såfremt den udgør aktiv kapitalanbringelse for H1, der ejer ejendommen, idet H4 ejer 100 pct. af H1.

(1) Vurdering efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt.

H1 udlejer den pågældende ejendom til sit helejede datterselskab H3.

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt., bestemmer, at:

"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."

Følgende fremgår af de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, i lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06, vedrørende koncernintern udlejning:

"I forhold til bedømmelsen anses endvidere fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, ikke som en udlejningsejendom - forudsat at lejer anvender ejendommen i driften. Det vil sige, at værdien af den del af den udlejede ejendom, som anvendes i lejers drift, skal medregnes til den aktive del af virksomheden. En ejendom anses for anvendt i lejers drift, hvis den anvendes som domicilejendom, til produktion eller lignende. Ejendommene, som lejer videreudlejer til tredjemand, anses derimod ikke for anvendt i lejers drift. Såfremt en ejendom delvis anvendes af lejer i driften, mens en del videreudlejes til tredjemand, så skal den del af ejendommen, der anvendes i driften medregnes til den aktive del af virksomheden, mens den del, der videreudlejes, anses for en udlejningsejendom." (Skattestyrelsens fremhævelse)

Den pågældende ejendom skal som følge heraf i sin helhed ikke anses som passiv kapitalanbringelse, såfremt H3 anvender hele ejendommen i sin drift.

Det er oplyst, at H3 er registreret med følgende branchekoder i Y2-land - xxx.

Det er oplyst, at den væsentligste aktivitet på ejendommen er skovdrift, herudover har selskabet aktivitet bestående i bl.a. dyrehold, jagtaktiviteter og udlejning af fast ejendom. Selskabet har to fuldtidsansatte; en skytte og en estate manager.

Den pågældende ejendom består af x.xxx hektar. Efter det oplyste er der ca. xx hektar skov på ejendommen, hvoraf der senest i xxxx er foretaget beplantning af ca. xx hektar. Selskabet har ca. xx stk. kødkvæg. Herudover er der en bestand af hjorte, hinder og kalve på ejendommen. I 2021 udgjorde bestanden ca. xx dyr. Selskabet er forpligtet til at holde bestanden nede på et bestemt niveau, der bestemmes af staten.

På den pågældende ejendom er der en beboelsesdel, der består af fire selvstændige beboelser. To af disse anvendes af ansatte som tjenesteboliger, én udlejes til turister og besøgende jægere, mens den sidste beboelsesdel anvendes af Spørgerne, når de besøger ejendommen. Udover beboelsedelen består bygningerne på ejendommen af et værksted, garageanlæg og nyt game larder (slagtehus med lager til skudte og slagtede krondyr til videre salg).

H3 anvender således dele af ejendommen i sin virksomhed med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter. Virksomheden med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter må efter det oplyste anses for at have en sådan karakter, at de dele af ejendommen, der anvendes hertil, kan henregnes til den aktive del af virksomheden for H1 i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt.

Tjenesteboligerne

Landsskatteretten har i SKM2023. 476. LSR fundet, at et stuehus, der blev benyttet som privat bolig for en ansat i en landbrugsvirksomhed (tjenestebolig), ikke blev benyttet i landbrugsvirksomheden. Sagen vedrørte, hvorvidt en række udlejede stuehuse og andre beboelsesejendomme kunne overdrages til klagers søn efter reglerne om nedsat afgift i boafgiftslovens § 23 a. Landsskatteretten angiver i sin begrundelse, at:

"Herefter skal adgangen til den nedsatte afgift på 6 pct. i henhold til boafgiftslovens § 23 a, jf. successionsbestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, som anført, vurderes for hver enkelt af de aktiver, der indgik i klagerens overdragelse af virksomheden. Det afgørende for succession, og dermed nedsat afgift, er, om det enkelte aktiv blev anvendt erhvervsmæssigt i landbrugsvirksomheden ved overdragelsen.

(...)

Landsskatteretten finder, at stuehuset på Adresse Y8, By Y1, der efter det oplyste blev benyttet som privat bolig for en ansat i landbrugsvirksomheden, heller ikke blev benyttet i landbrugsvirksomheden. Det forhold, at den ansatte som et led i sin aflønning fik stillet fri bolig til rådighed, kan ikke i sig selv begrunde, at stuehuset blev benyttet i landbrugsvirksomheden."

Selvom sagen ikke vedrørte aktieavancebeskatningslovens § 34, må vurderingen af, hvorvidt tjenesteboliger kan siges at være benyttet i landbrugsvirksomheder anses for at være en generisk vurdering, hvorfor Landsskatterettens afgørelse herom i SKM2023. 476. LSR må lægges til grund ved den tilsvarende vurdering i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at vurderingen ikke falder anderledes ud, når der er tale om virksomhed med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter.

På baggrund af SKM2023. 476. LSR er det Skattestyrelsens opfattelse, at de to selvstændige beboelsesejendomme, der anvendes til de fuldtidsansatte medarbejdere som tjenesteboliger, ikke kan siges at være benyttet i virksomheden med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter.

Da tjenesteboligerne ikke kan anses for at være benyttet i virksomheden, og de er stillet til rådighed til fri benyttelse som tjenesteboliger, må de anses for videreudlejet til tredjemand (medarbejderne). Det fremgår af forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt., som citeret ovenfor, at såfremt en koncernintern udlejet ejendom, som der er tale om i nærværende sag, hvor H1 udlejer den pågældende ejendom til sit helejede datterselskab H3, delvis anvendes af den koncerninterne lejer (H3) i driften, mens en del videreudlejes til tredjemand (medarbejderne), så skal den del af ejendommen, der anvendes i driften ikke anses for passiv kapitalanbringelse, mens den del, der videreudlejes, skal anses for en udlejningsejendom.

Det følger af praksis, jf. SKM2023. 626. LSR, SKM2024. 199. SR og SKM2020. 550. SR, at udlejnings-ejendomme udgør passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at de to tjenesteboliger skal anses for passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Beboelsesdel, der anvendes af Spørgerne

For så vidt angår den beboelsesdel, som Spørgerne råder over, men som Spørgerne alene anvender i forbindelse med erhvervsmæssigt ophold på ejendommen, skal denne anses for stillet til rådighed for Spørgerne.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det angivne ovenfor vedrørende de to tjenesteboliger tilsvarende gør sig gældende for denne beboelsesdel, og at beboelsedelen dermed skal anses for passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Beboelsesdel, der udlejes til turister og besøgende jægere

For så vidt angår den beboelsesdel, der udlejes til turister og besøgende jægere, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ligeledes er tale om videreudlejning fra H3 til tredjemand med den følge, at beboelsedelen udgør passiv kapitalanbringelse, jf. de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, i lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06, og SKM2023. 626. LSR, SKM2024. 199. SR og SKM2020. 550. SR.

Denne beboelsesdel har i 2023 efter det oplyste været udlejet i xx uger til besøgende jægere og i xx uger til turister. I det kommende regnskabsår forventes udlejning i xx uger til besøgende jægere og i xx uger til turister.

Repræsentanten har anført, at aktiviteten med denne beboelsesdel må anses for en form for hoteldrift og dermed i lighed med SKM2024. 56. SR må anses for aktiv kapitalanbringelse.

I SKM2021. 446. SR fandt Skatterådet, at en koncernintern udlejet ejendom, der af koncernselskabet blev anvendt til hoteldrift, ikke udgjorde passiv kapitalanbringelse. Der blev lagt vægt på, at ejendommen blev anvendt til hoteldrift med tilhørende bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. og dermed ikke kunne sidestilles med en udlejningsejendom i henhold til praksis efter aktieavancebeskatningslovens § 34, idet indtægterne primært stammede fra korttidsudlejning af værelser kombineret med aktivitet i form af bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m.

I SKM2024. 56. SR anvendtes de pågældende ejendomme til hoteldrift med tilhørende bemanning af reception, daglig værelsesrengøring m.m. De pågældende ejendomme anvendtes således som selskabets domicilejendom/driftsbygning, hvorfra der blev drevet hotelvirksomhed.

Efter det oplyste driver H3 ikke hoteldrift, og udlejning af én enkelt ejendom på ugebasis kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke i sig selv anses for at udgøre hoteldrift. Det er således Skattestyrelsens

opfattelse, at den pågældende ejendom ikke skal anses for omfattet af Skatterådets praksis omkring hoteldrift.

Repræsentanten angiver endvidere i forhold til denne beboelsesdel, at muligheden for overnatning er helt afgørende for jagtaktivitetens eksistens, og at jagtaktiviteten ville blive væsentligt lavere uden mulighed for overnatning.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at udlejning til overnatning på ugebasis, uanset at denne udlejning øger mængden af jagtaktivitet og tilbydes i forbindelse med jagtaktiviteten, må anses for udlejning af fast ejendom, der efter praksis udgør passiv kapitalanbringelse. Udlejningen af den faste ejendom på ugebasis anses for et supplement til jagtaktiviteten og ikke som en integreret uadskillelig del af denne. Der forefindes en lang række andre overnatningsmuligheder i det omkringliggende område, og den pågældende ejendom anvendes ikke alene til udlejning til besøgende jægere, men ligeledes til udlejning til turister.

Opsamling i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt.

Det er således som udgangspunkt alene den del af ejendommen, som H3 anvender i sin virksomhed med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. de specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, i lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06.

Da de fire beboelsesdele må anses for videreudlejet og dermed ikke anvendt i virksomheden med skovdrift, dyrehold og jagtaktiviteter, udgør disse dele af ejendommen passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

(2) Vurdering efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., bestemmer imidlertid, at bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, ikke skal anses som passiv kapitalanbringelse.

De fire beboelsesdele vil således ikke skulle anses for passiv kapitalanbringelse, hvis de omfattes af denne undtagelse.

I SKM2020. 425. SR fandt Skatterådet, at bortforpagtning af skovejendomme beliggende i udlandet kan være omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Det fremgår af afgørelsen, at faste ejendomme i udlandet, der ville være blevet vurderet som skovejendomme efter ejendomsvurderingsloven, hvis de havde været beliggende i Danmark, er omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., når de bortforpagtes.

I SKM2016. 233. SR fandt Skatterådet, at det afgørende i forhold til, om en udlejet 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

I SKM2021. 450. SR ville et selskab erhverve en ejendom, der ved den seneste offentlige vurdering var vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, og udleje denne til forskellige formål, herunder beboelse, bortforpagtning af EU-støtteberettiget landbrugsjord med tilhørende EU-enkeltbetalingsrettigheder, udlejning af jagt, udlejning af fredet græsningsarealer, udlejning af hestebokse samt græsningsfolde, udlejning af lader og værksted, samt udlejning af pladser til henstilling af campingvogne. Skatterådet fandt med henvisning til SKM2016. 233. SR, at ejendommen i sin helhed ikke skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

SKM2022. 590. SR omhandlede en ejendom, der ved den seneste offentlige vurdering var vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, og som blev udlejet. Ejendommen blev bl.a. benyttet til stutteri, udlejning af bokse til heste og udlejning af 3 lejligheder. Skatterådet fandt med henvisning til SKM2021. 450. SR, at den pågældende ejendom ikke skulle medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, idet den pågældende ejendom i sin helhed ansås for omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Det var en forudsætning for besvarelsen, at der var foretaget en korrekt kategorisering efter den tidligere gældende vurderingslov, samt at der ikke efterfølgende var foretaget ændringer på ejendommen, der ville medføre en ændret kategorisering.

I SKM2023. 590. HR tog Højesteret stilling til, hvorvidt et stuehus på en landbrugsejendom, der var udlejet til beboelse, var omfattet af den dagældende undtagelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt.,

hvorefter udlejning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, i modsætning til anden udlejning af fast ejendom skulle anses for erhvervsvirksomhed. Højesteret udtalte konkret følgende herom:

"(...)

Den særlige bestemmelse om udlejning af fast ejendom, der oprindeligt blev indsat i 1993, har gennem årene haft forskellige formuleringer og er senest ændret i 2018. Efter forarbejderne har der ikke med de forskellige formuleringer af bestemmelsen været tilsigtet en forskellig retstilstand.

(...)

Den konkrete sag

Tre dommere - Poul Dahl Jensen, Ole Hasselgaard og Rikke Foersom - udtaler:

Efter den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., anses udlejning af fast ejendom ikke for erhvervmæssig virksomhed. En undtagelse gælder dog for udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug mv., jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, således at udlejning i sådanne tilfælde anses for erhvervmæssig virksomhed.

Den nævnte undtagelse giver en særlig adgang til at overdrage udlejede landbrugsejendomme mv. med skattemæssig succession, sådan at fortjeneste ved overdragelsen ikke beskattes hos overdrageren.

Som anført blev bestemmelsen oprindeligt indført i 1993. Det fremgår af forarbejderne (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2703), at bestemmelsen skulle finde anvendelse ved familieoverdragelse af "bortforpagtede landbrugsejendomme".

Efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder finder vi, at det ikke er ved enhver udlejning af fast ejendom, der efter vurderingsloven er henført til kategorien landbrugsejendom, at der er adgang til overdragelse med skattemæssig succession.

I den foreliggende sag var stuehuset på overdragelsestidspunktet udlejet til beboelse og blev ikke benyttet til landbrugsmæssige formål.

Vi finder på den baggrund, at udlejningen af stuehuset ikke var en del af MP's landbrugsvirksomhed, og at udlejningen ikke kan anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt." (Skattestyrelsens fremhævelser)

Højesteret har således fundet, at bestemmelsen i KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt., skal fortolkes således, at det er et krav, førend at en udlejet landbrugsejendom omfattes af den særlige undtagelse vedr. bortforpagtede landbrugsejendomme, at lejer benytter ejendommen til landbrugsmæssige formål. Den vurderingsmæssige status som landbrugsejendom er således ikke tilstrækkeligt til, at der er tale om en "bortforpagtet landbrugsejendom".

Skatterådets praksis vedrørende aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., hvorefter også udlejede dele af en landbrugsejendom skal henregnes til "den reelle del", uanset om udlejningen sker til ikke-landbrugsmæssige formål, har haft baggrund i, at den passus, der har været anvendt angående bortforpagtning af landbrugs- og skovejendomme i aktieavancebeskatningslovens § 34, også har været anvendt i relation til genanbringelsesreglerne i ejendomsavancebeskatningsloven § 6 A og § 6 C, og at det følger af SKM2008. 1033. SKAT, at der kunne ske genanbringelse af ejendomsavance også i den del af en landbrugsejendom mv., der på genanbringelsestidspunktet blev anvendt til ikke-landbrugsmæssige formål mv.

Samme passus, der har været anvendt angående bortforpagtning af landbrugs- og skovejendomme i aktieavancebeskatningslovens § 34, blev også oprindeligt anvendt i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1. Det fremgår af Højesterets præmisser som citeret ovenfor, at de efterfølgende løbende ændringer af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., ifølge forarbejderne ikke har tilsigtet en forskellig retstilstand.

Højesteret fastslår, at den pågældende passus i forhold til kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, skal forstås således, at bestemmelsen skal finde anvendelse ved familieoverdragelse af "bortforpagtede landbrugsejendomme". Den del af en landbrugsejendom, der udlejes til ikke-landbrugsmæssige formål, skal ifølge Højesteret ikke anses for bortforpagtning af landbrugsejendom, men i stedet anses som almindelig udlejning af fast ejendom. Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., har på tilsvarende vis som bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., som formål, at der kan ske overdragelse med skattemæssig succession af bortforpagtede landbrugs- og skovejendomme. Bestemmelserne, der oprindeligt har været formuleret ensartet, og hvor senere ændringer af formuleringerne ikke har tilsigtet indholdsmæssige ændringer, varetager samme formål, men vedrører blot overdragelse af bortforpagtede landbrugs- og skovejendomme, der er ejet i henholdsvis selskabsregi og personligt regi.

Det er på baggrund af Højesterets dom i SKM2023. 590. HR Skattestyrelsens opfattelse, at praksis vedrørende aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., hvorefter landbrugs- og skovejendomme, der har været udlejet til anden brug end landbrugsmæssige og skovbrugsmæssige formål, har skullet anses for aktiv kapitalanbringelse, må anses for tilsidesat. Der ses ikke at være grundlag for en forskellig fortolkning vedr. spørgsmålet om, hvad der ifm. succession kan anses for omfattet af undtagelsen vedr. bortforpagtede ejendomme.

Det vil herefter alene være den del af en ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, der bortforpagtes til landbrugsmæssige og skovbrugsmæssige formål og anvendes hertil, der omfattes af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Som angivet ovenfor vedrørende tjenesteboligerne og den beboelsesdel, som Spørgerne råder over, i forhold til vurderingen efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt., har Landsskatteretten i SKM2023. 476. LSR fundet, at et stuehus, der blev benyttet som privat bolig for en ansat i en landbrugsvirksomhed (tjenestebolig), ikke blev benyttet i landbrugsvirksomheden, og det er Skattestyrelsens opfattelse, at vurderingen ikke falder anderledes ud, når der er tale om skovejendom og skovbrugsvirksomhed.

På baggrund af SKM2023. 476. LSR er det Skattestyrelsens opfattelse, at de to selvstændige beboelsesejendomme, der anvendes til de fuldtidsansatte medarbejdere som tjenesteboliger og den beboelsesdel, som Spørgerne råder over, ikke kan siges at være bortforpagtet til H3 til skovbrugsmæssige formål og anvendt til et sådant formål.

For så vidt angår den beboelsesdel, der udlejes til turister og besøgende jægere, er der heller ikke tale om bortforpagtning til H3 til anvendelse til skovbrugsmæssige formål, idet H3 anvender beboelsesdelen til videreudlejning til turister og besøgende jægere.

Som følge heraf vil de dele af ejendommen i Y1-land, der ejes af H1, men anvendes af H3 til henholdsvis tjenesteboliger, udlejning til turister og besøgende jægere samt den del, der anvendes af Spørgerne, når de besøger ejendommen, ikke omfattes af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Idet de fire beboelsesdele skal anses for passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., jf. stk. 6, og heller ikke omfattes af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., indstiller Skattestyrelsen, at det ikke kan bekræftes, at ejendommen i Y1-land ejet af H1 i sin helhed ikke skal anses som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens §

34, stk. 1, nr. 3, når det skal vurderes, om Spørgerne kan overdrage sine anparter i H4 med skattemæssig succession.

Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke med nærværende besvarelse har vurderet, hvorvidt den pågældende ejendom vil skulle anses som en landbrugs- eller skovejendom efter ejendomsvurderingsloven, ligesom Skattestyrelsen ikke har vurderet, om de øvrige dele af ejendommen er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., idet de allerede er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 5. pkt., jf. det angivne ovenfor.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at man ved vurderingen af, om Spørgernes anparter i H4 kan overdrages med succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, kun skal tage hensyn til pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, på overdragelsestidspunktet, når overdragelsen sker i H4's første regnskabsår.

Begrundelse

I forbindelse med den påtænkte overdragelse af Spørgernes anparter i H4 til sine børn og børnebørn ønskes det afklaret, om der ved vurderingen af, om Spørgernes anparter i H4 opfylder betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, alene skal tages hensyn til værdierne af selskabets aktiver på tidspunktet for overdragelsen, når overdragelsen sker i H4's første regnskabsår.

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., bestemmer, at det er en betingelse for overdragelse af kapitalandele med skattemæssig succession, at der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. § 34, stk. 6.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, anses selskabets virksomhed i overvejende grad for 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.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at såfremt selskabet har eksisteret i mindre end tre år, sker bedømmelsen ud fra de år, selskabet har eksisteret, jf. lovforslag nr. 183, folketingsåret 2016/17, de almindelige bemærkninger afsnit 3.1.1.3, lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06, de specielle bemærkninger til § 34, stk. 6 samt lovforslag nr. 30, folketingsåret 2000/01, specielle bemærkninger til § 1, nr. 2 (den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 11).

I SKM2023. 585. SR bekræftede Skatterådet, at man ved vurderingen af, om der kunne ske overdragelse af anparter med succession, kun skal tage hensyn til pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, på tidspunktet for overdragelsen af anparterne, når overdragelsen sker i selskabets første regnskabsår.

I SKM2016. 233. SR bekræftede Skatterådet, at man ved målingen af, om der kan ske overdragelse med succession, kun skal tage hensyn til handelsværdien af kapitalandelene på overdragelsestidspunktet,

såfremt overdragelsen af kapitalandelene i selskabet med succession sker i umiddelbar forlængelse af en virksomhedsomdannelse og dermed forud for afslutningen af selskabets første regnskabsår.

I SKM2006. 627. SR fandt Skatterådet det uden betydning for vurderingen af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, om koncernen kunne anses som en "finansiell" virksomhed forud for en gennemført skattefri spaltning.

På tilsvarende vis bekræftes det i SKM2007. 106. SR, at vurderingen af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34 efter en gennemført skattefri aktieombytning alene sker ud fra de regnskabsår, som det pågældende selskab har eksisteret efter den gennemførte skattefrie aktieombytning.

På baggrund af ovenstående finder Skattestyrelsen, at der ved vurderingen af, om overdragelsen af anparterne i H4 under de beskrevne omstændigheder opfylder betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, alene skal henses til selskabets aktiver på overdragelsestidspunktet, når overdragelsen finder sted inden afslutningen af selskabets første regnskabsår.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 36

Ved ombytning af aktier har aktionærerne i det erhvervede selskab adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens §§ 9 og 11, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU. Som fusionsdato anses i denne sammenhæng datoen for aktieombytningen. Anvendelse af reglerne i 1. pkt. er betinget af, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen. 1.-4. pkt. finder ikke anvendelse, når det erhvervede eller det erhvervende selskab ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed.

Stk. 2. Ved ombytning af aktier, jf. stk. 1, forstås den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab, eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Betingelserne i 1. pkt. om, at det erhvervende selskab skal opnå flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab, anses for opfyldt, selv om det erhvervende selskab umiddelbart efter aktieombytningen spaltes efter reglerne i fusionsskattelovens § 15 a.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at der ikke sker beskatning efter §§ 9, 12-14, 17, 18, 19 A-19 C og 22 i tilfælde, hvor et selskab erhverver hele aktiekapitalen i et andet selskab, eller hvor et selskab, der i forvejen ejer aktier i et andet selskab, erhverver resten af aktiekapitalen i det andet selskab. Det er en betingelse, at aktionærerne i det andet selskab som vederlag alene modtager aktier i

det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Fusionsskatteovens §§ 9-11 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Det er en betingelse, at transaktioner som nævnt i stk. 1 og 3 gennemføres inden for en periode på højst 6 måneder regnet fra den første ombytningsdag. Told- og skatteforvaltningen kan forlænge fristen i 1. pkt. Ombytning af aktier kan ikke ske med tilbagevirkende kraft.

Stk. 5. Hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 19, finder stk. 3 kun anvendelse, hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 19, dog således at hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 19 B, kun hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 19 B, og således at hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 19 C, kun hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 19 C. Hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 22, finder stk. 3 kun anvendelse, hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 22. Hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 21, finder stk. 3 kun anvendelse, hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 21.

Stk. 6. Ombytning af aktier efter stk. 1-5 kan gennemføres, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Det er dernæst en betingelse, at det erhvervende selskab ikke afstår aktier i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet. Uanset 3. pkt. kan aktierne i det erhvervede selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 3. pkt. i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefri omstrukturering. Det er en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Stk. 7. Senest samtidig med afgivelsen af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, skal det erhvervende selskab give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6. Hvis det erhvervende selskab afstår aktier som nævnt i stk. 6, 3. pkt., skal told- og skatteforvaltningen gives oplysning herom senest 1 måned efter afståelsen.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

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

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

(...)

3) Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som 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. 183, folketingsåret 2016/17

De specielle bemærkninger til § 2, nr. 1 (aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.):

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

Skatteministeriets kommentar til høringssvar fra FSR, jf. lovforslaget 183, folketingsåret 2016/17, bilag 1, side 55 (uddrag):

"Lovforslaget indebærer, at der også vedrørende ejendomme skal foretages en konkret vurdering af, om ejendommen skal anses for at udgøre passiv kapitalanbringelse."

Skatteministerens svar på henvendelsen af 21. april 2017 fra FSR - danske revisorer, jf. lovforslag 183, folketingsåret 2016/17, 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 (...)."

Lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06

De specielle bemærkninger til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6:

"I forhold til bedømmelsen anses endvidere fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, ikke som en udlejningsejendom - forudsat at lejer anvender ejendommen i driften. Det vil sige, at værdien af den del af den udlejede ejendom, som anvendes i lejers drift, skal medregnes til den aktive del af virksomheden. En ejendom anses for anvendt i lejers drift, hvis den anvendes som domicilejendom, til produktion eller lignende. Ejendommene, som lejer videreudlejer til tredjemand, anses derimod ikke for anvendt i lejers drift. Såfremt en ejendom delvis anvendes af lejer i driften, mens en del videreudlejes til tredjemand, så skal den del af ejendommen, der anvendes i driften medregnes til den aktive del af virksomheden, mens den del, der videreudlejes, anses for en udlejningsejendom.

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. 36, folketingsåret 2000/01

De specielle bemærkninger til § 1, nr. 2 (aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 9):

"Holdingselskaber er som udgangspunkt omfattet af bestemmelsen, idet deres aktivitet oftest udelukkende er at besidde aktier i et datterselskab, og derfor ikke kan anses for et reelt erhvervsaktivt selskab. Væsentlighedsbedømmelsen inddrager imidlertid aktiviteten i datterselskaber, hvor selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af datterselskabets aktiekapital. Det betyder, at værdien og afkastet af aktier i et datterselskab, hvor selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen, ikke medregnes ved væsentlighedsbedømmelsen. I stedet medregnes indtægter og aktiver i datterselskabet efter ejerandelen ved væsentlighedsbedømmelsen. Dvs. at aktierne i et holdingselskab for et reelt erhvervsaktivt datterselskab vil kunne overdrages med succession."

Praksis

SKM2023. 590. HR

"Den særlige bestemmelse om udlejning af fast ejendom, der oprindeligt blev indsat i 1993, har gennem årene haft forskellige formuleringer og er senest ændret i 2018. Efter forarbejderne har der ikke med de forskellige formuleringer af bestemmelsen været tilsigtet en forskellig retstilstand.

(...)

Den konkrete sag

Tre dommere - Poul Dahl Jensen, Ole Hasselgaard og Rikke Foersom - udtaler:

Efter den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., anses udlejning af fast ejendom ikke for erhvervsmæssig virksomhed. En undtagelse gælder dog for udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug mv., jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, således at udlejning i sådanne tilfælde anses for erhvervsmæssig virksomhed.

Den nævnte undtagelse giver en særlig adgang til at overdrage udlejede landbrugsejendomme mv. med skattemæssig succession, sådan at fortjeneste ved overdragelsen ikke beskattes hos overdrageren.

Som anført blev bestemmelsen oprindeligt indført i 1993. Det fremgår af forarbejderne (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2703), at bestemmelsen skulle finde anvendelse ved familieoverdragelse af "bortforpagtede landbrugsejendomme".

Efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder finder vi, at det ikke er ved enhver udlejning af fast ejendom, der efter vurderingsloven er henført til kategorien landbrugsejendom, at der er adgang til overdragelse med skattemæssig succession.

I den foreliggende sag var stuehuset på overdragelsestidspunktet udlejet til beboelse og blev ikke benyttet til landbrugsmæssige formål.

Vi finder på den baggrund, at udlejningen af stuehuset ikke var en del af MP's landbrugsvirksomhed, og at udlejningen ikke kan anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt."

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 blandt andet 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 generationsskiftregel. 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."

SKM2023. 626. LSR

Landsskatteretten fandt, at to udlejningsejendomme, der havde været udlejet i hele koncernens ejertid, skulle anses for passiv kapitalanbringelse i henhold til reglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

SKM2023. 476. LSR

En række udlejede stuehuse og andre beboelsesejendomme blev ikke anset for benyttet i landsbrugsvirksomheden og kunne derfor ikke afgiftsberigtiges med 6 %.

SKM2024. 199. SR

Spørger ønskede at overdrage sine aktier i H1 A/S, der ville blive stiftet ved en fusion af en række selskaber, til sine børnebørn med skattemæssig succession. I den forbindelse ønskedes det bekræftet, at H1 A/S' ejendomme under hensyntagen til virksomhedens aktivitet hermed ikke skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6. Det var oplyst, at virksomheden igennem årene uafhængigt af den formelle ejer- og selskabsstruktur havde været drevet og udviklet som en aktiv og samlet ejendomsvirksomhed med drift, administration, renovering, modernisering, projektudvikling samt køb og salg af fast ejendom. De pågældende ejendomme, der blev spurgt til, benyttedes efter det oplyste til udlejning til erhverv og beboelse. Den pågældende benyttelse sås ikke at være af midlertidig karakter. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at de pågældende ejendomme ikke skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

SKM2024. 56. SR

Spørgerne ejede ligeligt H1, som de påtænkte at generationsskifte. Skatterådet bekræftede, at de grunde og bygninger, der var ejet af det 100 pct. ejede datterselskab H2 ApS og fuldt ud blev anvendt til hoteldrift, kunne medtages i opgørelsen af den finansielle brøk, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, som ikke-finansielle aktiver ved overdragelse af anparterne i H1.

SKM2022. 590. SR

Sagen omhandlede bl.a. en ejendom, der ved den seneste offentlige vurdering var vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, og som udlejes. Ejendommen blev bl.a. benyttet til stutteri, udlejning af bokse til heste og udlejning af 3 lejligheder. Skatterådet fandt med henvisning til SKM2021. 450. SR, at den pågældende ejendom ikke skulle medregnes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, idet den pågældende ejendom i sin helhed ansås for omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Det var en forudsætning for besvarelsen, at der var foretaget korrekt kategorisering efter den tidligere gældende vurderingslov, samt at der ikke efterfølgende var foretaget ændringer på ejendommen, der ville medføre en ændret kategorisering.

SKM2021. 450. SR

Et selskab ville erhverve en ejendom, der ved den seneste offentlige vurdering var vurderet som benyttet til landbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 1, og udleje denne til forskellige formål, herunder beboelse, bortforpagtning af EU-støtteberettiget landbrugsjord med tilhørende EU-enkeltbetalingsrettigheder, udlejning af jagt, udlejning af fredet græsningsarealer, udlejning af hestebokse samt græsningsfolde, udlejning af lader og værksted, samt udlejning af pladser til henstilling af campingvogne. Skatterådet fandt med henvisning til SKM2016. 233. SR, at ejendommen i sin helhed ikke skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

SKM2020. 550. SR

Skatterådet fandt, at udlejningsejendomme samt ejendomme, der var under opførsel med henblik på udlejning til beboelse, skulle anses for passiv kapitalanbringelse (pengetankaktiver), jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

SKM2020. 425. SR

Skatterådet bekræftede, at bortforpagtning af skovejendomme beliggende i Sverige er omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Det fremgår af afgørelsen, at faste ejendomme i Sverige, der ville være blevet vurderet som skovejendomme efter ejendomsvurderingsloven, hvis de havde været beliggende i Danmark, er omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., når de bortforpagtes. Der blev ikke i forbindelse med besvarelsen konkret taget stilling til, hvorvidt den pågældende ejendom i Sverige var en skovejendom, og såfremt den var en skovejendom, hvorvidt den var 100 pct. aktiv kapitalanbringelse.

SKM2016. 233. SR

Spørger ejede en personlig virksomhed bl.a. bestående af fire landbrugsejendomme. Spørger planlagde et samlet generationsskifte af ejendommene til sin søn. Forud herfor ville der blive foretaget en skattefri omdannelse til et aktie- eller anpartsselskab. Spørger ønskede bekræftet, at hele ejendommen for så vidt angik to af de fire landbrugsejendomme kunne medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3. De pågældende to ejendomme var vurderet som landbrug. Alle beboelsesbygningerne på de to ejendomme var udlejet til beboelse bortset fra en del, der anvendtes til spørgers egen bolig. De øvrige bygninger på begge ejendomme var landbrugsbygninger (maskinhuse, lader og stalde), som i betydeligt omfang blev udlejet til lager m.m. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, hvoraf det fremgik, at en landbrugsejendom incl. stuehuset, der bebos af den, der driver landbrugsejendommen, som udgangspunkt skal anses som en del af "den aktive virksomhed" i relation til aktieavancebeskatningslovens § 34. Skattestyrelsen henviste i relation til stuehuset til, at det fremgår af landbrugslovens § 9, at en landbrugsejendom skal holdes forsynet med en passende beboelsesbygning.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget under spørgsmål 1.

Forarbejder

Lovforslag nr. 183, folketingsåret 2016/17, almindelige bemærkninger afsnit 3.1.1.3 (uddrag)

"Bedømmelsen foretages som et gennemsnit af de seneste tre regnskabsår for at mindske betydningen af udsving i selskabets resultater fra år til år. Ved de seneste tre regnskabsår forstås de seneste tre regnskabsår, der er afsluttet på det tidspunkt, hvor overdragelsen sker. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, foretages vurderingen ud fra de år, selskabet har eksisteret. I tilfælde, hvor et selskab er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab m.v., foretages bedømmelsen ud fra de regnskabsår, det nye selskab har eksisteret."

Lovforslag nr. 78, folketingsåret 2005/06, specielle bemærkninger til § 34, stk. 6 (uddrag)

"Bestemmelsen svarer til § 11, stk. 9, i den nuværende aktieavancebeskatningslov.

(...)

Ved bedømmelsen af, hvorvidt kravet om overvejende grad er opfyldt for selskabets indtægter, tages gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår i selskabet. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, foretages bedømmelsen ud fra de år, selskabet har eksisteret. Ved indtægter forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter. I forhold til selskabets aktivmasse skal

bedømmelsen både foretages på overdragelsestidspunktet og udregnes som gennemsnittet af de seneste 3 års regnskaber. Det vil sige, at såfremt selskabets aktivmasse er således, at mere end 50 pct. vedrører den passive pengeanbringelse enten på overdragelsestidspunktet eller efter de seneste 3 års gennemsnit, så er kravet om overvejende grad opfyldt, og der kan ikke succederes i aktierne."

Lovforslag nr. 30, folketingsåret 2000/01, specielle bemærkninger til § 1, nr. 2 (den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 11) (uddrag)

"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."

Praksis

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

"Hvis selskabet har eksisteret i mindre end tre år, sker bedømmelsen ud fra de år, selskabet har eksisteret. Se lov nr. 1413 af 21/12 2005, bemærkningerne til § 34, stk. 6.

Hvis selskabet er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab mv., sker bedømmelsen ud fra de regnskabsår, det nye selskab har eksisteret. Se SKM2006. 627. SR, hvor Skatterådet udtalte, at det var uden betydning, at et spaltet selskab var et finansielt selskab (pengetank) før spaltningen. Afgørende var, om de selskaber, der skulle overdrages, og som var opstået ved spaltningen, opfyldte virksomhedskravet."

SKM2023. 585. SR

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 4, at man ved vurderingen af, om der kunne ske overdragelse af anparter med succession, kun skal tage hensyn til pengetankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, på tidspunktet for overdragelsen af anparterne, når overdragelsen sker i selskabets første regnskabsår.

SKM2016. 233. SR

Spørger påtænkte at omdanne sin virksomhed til et selskab for umiddelbart derefter at overdrage dette med succession til sin søn. Skatterådet bekræftede, at man ved målingen af, om der kan ske overdragelse med succession, jf. § 34, stk. 6, 1. pkt., i aktieavancebeskatningsloven, kun skal tage hensyn til handelsværdien af aktiverne ved selve overdragelsen, såfremt overdragelsen sker i umiddelbar forlængelse af virksomhedsomdannelsen og dermed forud for afslutningen af selskabets første regnskabsår.

SKM2007. 106. SR

Skatterådet tiltrådte, at NN kunne overdrage 19,5 procent af sine aktier i A A/S som gave med succession til sin datter, idet betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 var opfyldt. Selskabet var stiftet ved en skattefri aktieombytning. Ved vurderingen af, om betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 var opfyldt, anvendtes kun tallene fra de to regnskabsår, hvori selskabet havde eksisteret efter den gennemførte skattefri aktieombytning.

SKM2006. 627. SR

Spørger ønskede at spalte sit holdingselskab i et antal selskaber for derefter at overdrage selskaberne med succession til sine børn. Skatterådet tiltrådte, at overdragelserne kunne ske med succession og bemærkede hertil, at det var uden betydning for anvendelsen af successionsreglerne, om koncernen kunne anses for en finansiell virksomhed forud for spaltningen.