

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 9546 af 25/06/2024 (Gældende)

**Generationsskifte - overdragelse anparter med succession -  
landbrugsejendomme - udlejnings-ejendomme - aktiv landbrugsdrift -  
udlejede stuehuse og lejligheder**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0597012

## Generationsskifte - overdragelse anparter med succession - landbrugsejendomme - udlejnings-ejendomme - aktiv landbrugsdrift - udlejede stuehuse og lejligheder

Spørgerne havde i 2023 gennemført et generationsskifte af et selskab (ApS), der ejede 100 pct. af aktierne i et A/S, der ejede 100 pct. af anparterne i et ApS. Spørgerne ønskede bekræftet, at de gennemførte overdragelser af anparterne i selskabet kunne ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Datterselskabet A/S ejede og drev et landbrug, og ejede flere ejendomme, herunder bl.a. en ejendom, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen var oplyst til at være bebygget landbrug. På denne ejendom var der flere stuehuse og lejligheder, der enten var udlejet eller i øvrigt stillet til rådighed til privat benyttelse, og som derfor ikke blev anvendt i virksomheden med landbrugsdrift. På baggrund af SKM2024. 299. SR fandt Skatterådet, at de stuehuse og lejligheder, der enten var udlejet eller i øvrigt stillet til rådighed for privat benyttelse, skulle anses for passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34. Uanset, at den indsendte pengetankberegning skulle korrigeres vedrørende en anslået maksimal værdi af de pågældende stuehuse og lejligheder, ændrede dette ikke på, at Skatterådet kunne bekræfte, at de gennemførte overdragelser af anparterne i selskabet kunne ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

*Skatterådsmøde 25. juni 2024 - SKM2024.362.SR*

### Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at overdragelserne i 2023 af nom. 10.200 kr. B-kapitalandele i Holding ApS fra en far til hver af hans tre døtre kunne ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, da betingelserne herfor er opfyldt?

### Svar:

1. Ja

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Denne anmodning om bindende svar vedrører, om overdragelserne af kapitalandelene i Holding ApS kunne ske med skattemæssig succession.

#### Generationsskifte

Der er i 2023 gennemført et generationsskifte af selskabet Holding ApS.

Faren var inden generationsskiftet ejer af alle kapitalandele i Holding ApS.

Faren ønskede at gennemføre et generationsskifte sådan, at ejerandele i Holding ApS overdrages til hans tre døtre.

Som led i generationsskiftet overdrog faren nom. 10.200 kr. B-kapitalandele i Holding ApS til de tre døtre ved overdragelser med skattemæssig succession. Faren overdrog i alt nom. 30.600 kr. B-kapitalandele til hans tre døtre med skattemæssig succession efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 34. B-kapitalandelene er uden stemmeret.

#### Ejerstruktur

Før successionsoverdragelserne ejede faren 100 pct. af Holding ApS, der ejer 100 pct. af Datterselskabet A/S, der ejer 100 pct. af Datterselskabet ApS.

På nuværende tidspunkt ejer faren og hans tre døtre hver 25 pct. af Holding ApS, der ejer 100 pct. af Datterselskabet A/S, der ejer 100 pct. af Datterselskabet ApS.

### Holding ApS

Holding ApS er stiftet den 30. juni 2021 med regnskabsmæssig virkning pr. 1. oktober 2020 ved en skattefri aktieombytning af aktierne i Datterselskabet A/S. Selskabets hovedaktivitet er at være holding-selskab i form af at eje af kapitalandele, og selskabets formål er at eje kapitalandele i selskaber samt foretage investeringsvirksomhed i øvrigt.

Selskabets regnskabsår er 01.10 - 30.09, og selskabets første regnskabsår omfatter perioden 1. oktober 2020 til 30. september 2021. Inden overdragelsen i 2023, der er sket før 30. september 2023, har selskabet haft 2 regnskabsår, nemlig 2020/21 og 2021/22.

Holding ApS ejer 100 pct. af aktierne i Datterselskabet A/S.

### Datterselskabet A/S

Datterselskabet A/S ejer og driver et landbrug, og selskabets formål er at drive handel og industri inden for landbrugssegmentet.

Datterselskabet A/S ejer 100 pct. af anparterne i Datterselskabet ApS.

### Datterselskabet ApS

Datterselskabet ApS's aktivitet og formål er at drive handel og industri med produktion og afsætning af økologiske æg, samt virksomhed, der står i forbindelse hermed.

### Ejendomme

Det er oplyst, at Datterselskabet A/S ejer seks ejendomme.

#### Ejendom 1

Ejendom 1 udgør hovedejendommen i landbruget. Det fremgår af udtræk fra OIS.dk, at ejendommen benyttes til landbrug, at der er 11 lejligheder, og at den offentlige vurdering udgør 48 mio.kr. pr. 1. oktober 2022.

Det fremgår af udtræk fra BBR, at ejendommen bl.a. består af 12 helårsboliger med køkken, herunder to stuehuse til landbrugsejendom, hvoraf det ene stuehus består af to lejligheder, anden bygning til landbrug mv. med en lejlighed, fire fritliggende enfamiliehuse, to dobbelthuse med hver to lejligheder.

Det fremgår af saldobalancen for Datterselskabet A/S for perioden 1. oktober 2022 - 30. juni 2023, at hovedparten af lejlighederne er udlejet.

Det fremgår endvidere af udtræk fra BBR, at ejendommen bl.a. består af flere landbrugsbygninger, herunder lader og maskinhuse m.m.

Endelig fremgår det af udtræk fra BBR, at ejendommen bl.a. består af en lang række garager, carporte og udhuse.

#### Ejendom 2

Ejendom 2 er et særskilt udmatrikuleret ubebygget landbrugsareal. Det fremgår af udtræk fra OIS.dk, at den offentlige vurdering udgør 13 mio.kr. pr. 1. oktober 2022.

### Ejendom 3

Ejendom 3 er en særskilt udmatrikuleret beboelsesejendom, der udlejes. Det fremgår af udtræk fra OIS.dk, at ejendommen består af en lejlighed.

### Ejendom 4

Ejendom 4 er en særskilt udmatrikuleret beboelsesejendom, der udlejes. Det fremgår af udtræk fra OIS.dk, at ejendommen består af to lejligheder.

### Ejendom 5

Ejendom 5 er en særskilt udmatrikuleret beboelsesejendom, der udlejes. Det fremgår af udtræk fra OIS.dk, at ejendommen består af en lejlighed.

### Ejendom 6

Ejendom 6 er en særskilt udmatrikuleret beboelsesejendom, der udlejes. Det fremgår af udtræk fra OIS.dk, at ejendommen består af en lejlighed.

Den offentlige vurdering af de særskilt udmatrikulerede beboelsesudlejningsejendomme udgør i alt 5 mio.kr. pr. 1. oktober 2022.

### Gaveanmeldelser

Gennem nærværende bindende svar ønskes det bekræftet, at successionsoverdragelsen kunne gennemføres med skattemæssig succession.

Spørgernes repræsentant gør opmærksom på, at Skattestyrelsen har godkendt værdiansættelsen af kapitalandelene, herunder den betalte gaveafgift, ligesom Skattestyrelsen har bekræftet, at overdragelsen er sket med skattemæssig succession.

## **Spørgers opfattelse og begrundelse**

### Successionsbetingelserne

Spørgernes repræsentant gør gældende, at betingelserne for overdragelse med skattemæssig succession iht. aktieavancebeskatningslovens § 34 er opfyldt.

Betingelserne er ifølge Spørgernes repræsentant følgende, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1:

1. Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.
2. Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.
3. Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderings-loven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.
4. Aktierne er ikke omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B eller 19 C.
5. Indgivelse af oplysninger til Skattestyrelsen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 4, jf. kilde-skattelovens § 33 C, stk. 7.

#### Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 1 - Personkreds

Successionsoverdragelserne er sket fra en far til hans tre døtre, hvorfor betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 1, anses for værende opfyldt.

Betingelse 1 er ifølge Spørgernes repræsentant således opfyldt.

#### Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 2 - Min. 1 pct. af kapitalen skal overdrages

Faren overdrager nom. 10.200 kr. B-kapitalandele i Holding ApS fordelt på 10.200 B-kapitalandele, hver med en nominel værdi på 1 kr., som tilsammen udgør 25 pct. af farens kapitalandele i Holding ApS og i alt 25 pct. af den samlede selskabskapital i Holding ApS på i alt 40.800 kr., til hver af hans tre døtre - altså i alt 30.600 B-kapitalandele svarende til i alt 75 pct. af den samlede selskabskapital i Holding ApS.

Betingelse 2 er derfor ifølge Spørgernes repræsentant også opfyldt.

#### Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3 - Ikke i overvejende grad passiv kapitalanbringelse

Selskabets virksomhed anses iht. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, for i overvejende grad at være en passiv pengetank, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. (indtægtskriteriet), 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 (aktivkriteriet).

Aktiverne i Holding ApS består alene af kapitalandele i Datterselskabet A/S.

Datterselskabet A/S ejer samtlige af kapitalandelene i Datterselskabet ApS.

Som udgangspunkt anses kapitalandele som et pengetankaktiv ift. pengetankreglen.

Såfremt selskabets ejerandel i de underliggende selskaber udgør 25 pct. eller mere, skal man ved pengetankvurderingen se bort fra kapitalandelens værdi som værdipapirer og i stedet kigge på, om de aktiver, der er i de underliggende selskaber, har aktiv eller passiv karakter, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Idet Holding ApS's ejerandel i Datterselskabet A/S udgør 100 pct., skal man derfor ved pengetankvurderingen se bort fra kapitalandelens værdi som værdipapirer og i stedet kigge på, om de aktiver, der er i Datterselskabet A/S, har aktiv eller passiv karakter, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Det samme gør sig gældende for datterselskaber af Datterselskabet A/S - altså Datterselskabet ApS.

Man ser således "igennem" kapitalandelene og direkte på de aktiver, kapitalandelene repræsenterer.

Spørgernes repræsentant har udarbejdet en pengetankberegningen, der viser en oversigt over koncernens aktiver opdelt mellem erhvervsaktiver og pengetankaktiver og dermed indeholder Spørgernes stillingtagen til aktiverne i Holding ApS samt alle underliggende selskaber, som ejes med 25 pct. eller mere. Det er Spørgernes repræsentants opfattelse, at det fremgår af pengetankberegningen, at det er oplagt, at Holding ApS er et aktivt selskab, idet Spørgernes repræsentant har opgjort erhvervsaktiverne til 82 pct. af den samlede aktivmasse. Spørgernes repræsentant gør opmærksom på, at Skattestyrelsen har godkendt værdierne, hvorfor disse er endelige.

Det fremgår af den forelagte pengetankberegning, at handelsværdien af koncernens aktiver er opgjort til 99 mio.kr. Heraf er erhvervsaktiver opgjort til 81 mio.kr., og pengetankaktiver er opgjort til 18 mio.kr., svarende til at erhvervsaktiver er opgjort til 82 pct. og pengetankaktiver er opgjort til 18 pct.

Spørgernes repræsentant gør gældende, at Holding ApS er aktivt og dermed ikke en pengetank.

Betingelse 3 er ifølge Spørgernes repræsentant således også opfyldt.

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 4 - Ikke omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B og C

Holding ApS er ikke omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B og C, da der ikke er tale om aktier og investeringsbeviser udstedt af et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, der er enten aktiebaseret, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19 B eller obligationsbaseret, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19 C.

Betingelse 4 er ifølge Spørgernes repræsentant således også opfyldt.

Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 4, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 7 - Indgivelse af oplysninger til Skattestyrelsen

De pågældende oplysninger er indsendt til Skattestyrelsen rettidigt. Dokumentation herfor er forelagt for Skattestyrelsen.

Betingelse 5 er dermed også opfyldt.

Opsamling

Spørgernes repræsentant gør samlet gældende, at overdragelse af kapitalandelene i Holding ApS kunne ske med skattemæssig succession, da alle betingelserne herfor er opfyldt.

Spørgsmålet skal derfor besvares med "Ja".

Spørgernes repræsentant har i sit høringssvar til Skattestyrelsens indstilling supplerende angivet følgende:

Spørgernes repræsentant er ikke fuldstændig enig i Skattestyrelsens argumentation omkring, hvorvidt de udlejede stuehuse mv. på landbrugsejendommen Ejendom 1 skal medtages som passiv kapitalanbringelse, men henset til, at det ikke gør nogen forskel for Spørgernes endelige svar, vil Spørgernes repræsentant ikke komme med yderligere bemærkninger hertil. Spørgernes repræsentant tager derfor forbehold for at komme med yderligere bemærkninger hertil, hvis Skatterådets indstilling ændrer sig til et negativt svar.

**Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at overdragelserne i 2023 af hver nom. 10.200 kr. B-kapitalandele i Holding ApS fra en far til hver af hans tre døtre kunne ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, da betingelserne herfor er opfyldt.

*Begrundelse*

Der er i 2023 gennemført et generationsskifte af selskabet Holding ApS, hvor en far har overdraget nom. 10.200 kr. B-kapitalandele til hver af hans tre døtre.

I forbindelse med Skattestyrelsens sagsbehandling af de indsendte gaveanmeldelser er der taget stilling til værdiansættelsen af de overdragne kapitalandele. Nærværende sag omhandler således ikke selve værdiansættelsen.

Nærværende sag omhandler derimod Spørgernes skatteansættelser. Udgangspunktet er, at personers gevinst ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. aktieavancebeskatningslovens § 12.

Såfremt betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 er opfyldt, kan de anførte kapitalandele overdrages med skattemæssig succession, hvilket indebærer, at faren ikke skal medregne gevinsten ved overdragelsen af kapitalandelene i Holding ApS ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst, idet hans døtre i så fald overtager farens oprindelige anskaffelsessum på kapitalandelene.

Såfremt betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 ikke er opfyldt, skal faren medregne gevinsten ved overdragelsen af kapitalandelene ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst, hvor salgssummen vil svare til den af Skattestyrelsen godkendte værdiansættelse ved sagsbehandlingen af gaveanmeldelserne. For døtrene indebærer dette, at deres skattemæssige anskaffelsessum for kapitalandelene på tilsvarende vis vil svare til den af Skattestyrelsen godkendte værdiansættelse.

I nærværende sag skal det således undersøges, om den gennemførte overdragelse af kapitalandelene i Holding ApS opfylder betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession.

### Personkreds

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 1, at det er en betingelse for at kunne overdrage kapitalandele med skattemæssig succession, at overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlelever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 1, er opfyldt, idet overdragelsen sker til overdragerens børn.

### Andel af kapitalen

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 2, at det er en betingelse for at kunne overdrage kapitalandele med skattemæssig succession, at den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 2, er opfyldt, idet den enkelte overdragelse udgør 25 pct. af anpartskapitalen.

### Ikke omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B og 19 C

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 4, at det er en betingelse for at kunne overdrage kapitalandele med skattemæssig succession, at aktierne ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B eller 19 C.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 4, er opfyldt, idet de overdragne kapitalandele ikke er aktier og investeringsbeviser m.v. udstedt af et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

### Skattepligt her til landet

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 3, 1. pkt., at hvis erhververen på grund af sit hjemsted ikke er skattepligtig her til landet efter kildeskattelovens § 1, gælder stk. 2 kun, i det omfang

aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som er skattepligtig for erhververen efter kildeskatte-  
lovens § 2, stk. 1, nr. 4.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 3, 2. pkt., at hvis erhververen er skattepligtig  
her til landet efter kildeskatte- lovens § 1, men i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsover-  
enskomst med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland må anses for hjemmehørende dér, gælder stk.  
2 kun, i det omfang aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som Danmark i henhold til  
dobbeltbeskatningsaftalen har beskatningsretten til.

Det fremgår af CVR - Det Centrale Virksomhedsregister, at erhververne har adresse i Danmark, hvorfor  
det lægges til grund, at erhververne er skattepligtige her til landet og skattemæssig hjemmehørende her,  
hvorved aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 3, ikke er relevant i nærværende sag.

#### Henvisning til reglerne i kildeskatte- lovens § 33 C

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 4, at kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 3, 4, 7, 8 og  
13, finder tilsvarende anvendelse på aktier.

I henhold til kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 3, kan der ikke ske overdragelse med skattemæssig succession,  
såfremt der ved overdragelsen konstateres et tab. Det fremgår af overdragelsesaftalerne, at der for hver  
overdragelse af nom. 10.200 kr. kapitalandele i selskabet kan opgøres en avance, hvorfor kildeskatte-  
lovens § 33 C, stk. 3, ikke er relevant i nærværende sag.

Kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 4, omhandler, at erhververen ikke kan fratrække underskud fra indkomstår  
før erhvervelsen i fortjeneste ved overdragelse af kapitalandelene. Det lægges til grund, at erhververne i  
nærværende sag ikke fratrækker underskud fra indkomstår før erhvervelsen.

Det fremgår af kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 7, at beslutning om, at erhververen indtræder i over-  
dragerens skattemæssige stilling, senest skal meddeles i forbindelse med afgivelse af overdragerens  
oplysninger til Skattestyrelsen efter skattekontrollovens § 2. Dokumentation for, at denne meddelelse er  
fremsendt, er forelagt for Skattestyrelsen, hvorfor denne betingelse er opfyldt.

Det fremgår af kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 8, at hvis de værdiansættelser, parterne har lagt til grund ved  
overdragelsen, ændres i forbindelse med beregning af afgift eller skat af en eventuel gave, kan parterne  
træffe en ny beslutning om, hvorvidt erhververen indtræder i overdragerens stilling. I nærværende sag er  
værdiansættelsen godkendt af Skattestyrelsen i forbindelse med sagsbehandlingen af gaveanmeldelserne,  
hvorfor kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 8, ikke er relevant.

Kildeskatte- lovens § 33 C, stk. 13, omhandler overdragelse til tidligere ejer og er derfor ikke relevant for  
nærværende sag.

#### Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, 1. pkt., at betingelserne i aktieavancebeskat-  
ningslovens § 34, stk. 1, nr. 2 og 3, ikke finder anvendelse ved overdragelse af aktier som nævnt i  
aktieavancebeskatningslovens § 17 eller aktieavancebeskatningslovens § 18, stk. 1 eller 4. Det lægges til  
grund, at kapitalandelene i Holding ApS ikke udgør aktier som nævnt i bestemmelsen, hvorfor denne ikke  
er relevant i nærværende sag.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, 2. pkt., at betingelsen i aktieavancebeskatnings-  
lovens § 34, stk. 1, nr. 3, ikke finder anvendelse ved overdragelse af aktier i et selskab m.v., som  
udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller ved finansieringsvirksomhed og er omfattet af lov  
om finansiel virksomhed, lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter og lov om

forsikringsvirksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber. Det lægges til grund, at Holding ApS ikke udøver næring som nævnt i bestemmelsen, hvorfor denne ikke er relevant i nærværende sag.

### Pengetankreglen

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at det er en betingelse for at kunne overdrage 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. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Videre fremgår det af bestemmelsen, at bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, ikke i denne forbindelse anses som passiv kapitalanbringelse.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, at selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 34, 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.

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

### Selskaber, der indgår i pengetankvurderingen

Som anført ovenfor, skal afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., ikke medregnes ved pengetankvurderingen. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet.

I nærværende sag ejer Holding ApS 100 pct. af aktierne i Datterselskabet A/S, der ejer 100 pct. af anparterne i Datterselskabet ApS. Dette indebærer, at det er koncernens samlede indtægter og bruttoaktiver, der indgår i pengetankvurderingen.

### Regnskabsår, der indgår i pengetankvurderingen

Det fremgår af SKM2006. 627. SR, at Skatterådet fandt det uden betydning for vurderingen af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, om koncernen kunne anses som en "finansiel" virksomhed før 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.

Følgende fremgår endvidere af Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. B. 2.13.1:

"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."

På baggrund af ovenstående praksis kan det udledes, at der skal foretages en vurdering af, om Holding ApS' virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse ud fra de regnskabsår, hvor selskabet har eksisteret.

Holding ApS er stiftet den 30. juni 2021 med regnskabsmæssig virkning pr. 1. oktober 2020 ved en skattefri aktieombytning af aktierne i Datterselskabet A/S.

Selskabets regnskabsår er 01.10 - 30.09, og selskabets første regnskabsår omfatter perioden 1. oktober 2020 til 30. september 2021. Inden overdragelsen i 2023, der er sket før 30. september 2023, har selskabet således eksisteret i to regnskabsår, nemlig 2020/21 og 2021/22.

#### Fast ejendom - pengetankaktiver eller erhvervsaktiver

Datterselskabet A/S ejer og driver et landbrug, og selskabets formål er at drive handel og industri inden for landbrugssegmentet.

Det er oplyst, at Datterselskabet A/S ejer følgende ejendomme:

- Ejendom 1, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen er oplyst til at være bebygget landbrug
- Ejendom 2, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen er oplyst til at være ubebyggede landbrugs-lodder
- Ejendom 3, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen er oplyst til at være beboelsesejendom
- Ejendom 4, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen er oplyst til at være beboelsesejendom
- Ejendom 5, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen er oplyst til at være beboelsesejendom
- Ejendom 6, hvor ejendommens benyttelse ved vurderingen er oplyst til at være beboelsesejendom

Det fremgår af udtræk fra OIS.dk og BBR, at Ejendom 1 bl.a. består af 12 helårsboliger med køkken, herunder to stuehuse til landbrugsejendom, hvoraf det ene stuehus består af to lejligheder, anden bygning til landbrug mv. med en lejlighed, fire fritliggende enfamilieshuse, to dobbelthuse med hver to lejligheder. Samtidigt fremgår det af saldobalancen for Datterselskabet A/S for perioden 1. oktober 2022 - 30. juni 2023, at hovedparten af stuehusene/lejlighederne er udlejet.

Ejendom 3, Ejendom 4, Ejendom 5 og Ejendom 6 er særskilt udmatrikulerede beboelsesejendomme, der udlejes.

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.

Landsskatteretten har i SKM2023. 476. LSR fundet, at et stuehus i en hovedbygning, der blev anvendt af klageren som privat bolig, ikke blev benyttet i landbrugsvirksomheden. For så vidt angår eventuelle tjenesteboliger, så har Landsskatteretten i SKM2023. 476. LSR endvidere 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.

(...)

Stuehuset i hovedbygningen på Adresse Y1, By Y1 anvendte klageren som privat bolig. Det er ubestridt, at stuehuset i hovedbygningen ikke blev benyttet i landbrugsvirksomheden, og at dette stuehus derfor ikke er omfattet af den nedsatte afgift på 6 pct. i boafgiftslovens § 23 a, men skal afgiftsberigtiges med 15 pct., jf. boafgiftslovens § 23, stk. 1.

Landsskatteretten finder, at de andre udlejede stuehuse og beboelsesejendomme/-bygninger heller ikke blev benyttet i landbrugsvirksomheden, selv om udlejningen skete erhvervsmæssigt.

Stuehusene på Adresse Y9 og Y7, By Y1, Adresse Y11, By Y2 og Adresse Y12, By Y1, der på overdragelsestidspunktet var under renovering og derfor ikke blev udlejet, blev ikke benyttet i landbrugsvirksomheden.

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 SKM2023. 476. LSR ikke vedrørte aktieavancebeskatningslovens § 34, må vurderingen af, hvorvidt udlejningsejendomme, private boliger og 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 fremgår således af SKM2023. 476. LSR, at udlejningsejendomme, private boliger og tjenesteboliger, der hører under en landbrugsejendom, ikke kan betragtes som benyttet i landbrugsvirksomheden. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at denne betragtning udgør en generisk vurdering, der gælder uanset om der er tale om nedsat afgift efter boafgiftslovens regler eller successionsbestemmelserne i kildeskattelovens § 33 C eller aktieavancebeskatningslovens § 34.

Da ejendommenes stuehuse/lejligheder i nærværende sag, er udlejet eller i øvrigt er stillet til rådighed til privat benyttelse og dermed ikke anvendes i virksomheden med landbrugsdrift, udgør disse dele af ejendommene passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

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

Den nuværende lovtekst i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. er vedtaget ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, hvor følgende er anført:

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

Ikrafttrædelsestidspunktet for lovændringen vedrørende aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., der blev vedtaget ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, er senest ændret ved lov nr. 1729 af 27. december 2018 således, at lovændringen har virkning fra og med det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6.

Det fremgår af lovforarbejderne til lov nr. 1729 af 27. december 2018, jf. LFF 115, folketingsåret 2018/19 1. samling, at det ændrede virkningstidspunkt indebærer, at indtil det tidspunkt, hvor de omfattede bestemmelser efter lovforslaget vil have virkning, dvs. det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskatningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6, vil de tidligere gældende formuleringer i de forskellige loves bestemmelser være gældende.

I nærværende sag har overdragelsen fundet sted i 2023 baseret på ejendomsvurderinger efter den tidligere vurderingslov. Udgangspunktet er derfor, at det i nærværende sag er den tidligere formulering i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., der skal anvendes ved vurderingen af pengetankreglen.

Den tidligere formulering i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., bestemte, at bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 7, ikke ved vurderingen af pengetankreglen anses som passiv kapitalanbringelse.

De fire særskilt udmatrikulerede beboelsesudlejningsejendomme er ikke ved den offentlige ejendomsvurdering anset for benyttet til landbrug, men derimod anset for benyttet til beboelsesejendomme. Disse fire beboelsesudlejningsejendomme vil således ikke kunne blive omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Skattestyrelsen er således enig i, at disse fire ejendomme er pengetankaktiver.

For så vidt angår de udlejede stuehuse/lejligheder, der indgår under Ejendom 1's matrikel, der ved den offentlige ejendomsvurdering anses for benyttet til landbrug, skal det undersøges, om disse stuehuse/lejligheder kunne være omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

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 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." (Skattestyrelsens fremhævelser)

Højesteret har således fundet, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., skal fortolkes således, at det er et krav, førend 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.

Som anført ovenfor blev den nuværende lovtekst i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. vedtaget ved lov nr. 688 af 8. juni 2017. Ved denne lovændring blev teksten ændret fra "bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug" til "bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugsejendom". Følgende er anført i de specielle bemærkninger til § 6, nr. 1, i L212, folketingsåret 2016/17, vedrørende aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.:

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

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

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

I § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., i aktieavancebeskatningsloven anvendes begrebet landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Det foreslås som konsekvens heraf, at henvisningen ændres i overensstemmelse hermed. Herudover er der tale om ændringer af teknisk karakter af hensyn til strukturen og dermed paragrafhenvisningerne i det samtidigt fremsatte forslag til en ny ejendomsvurderingslov."

På baggrund af de ovenfor anførte lovforarbejder er det Skattestyrelsens opfattelse, at ændringen i lovteksten i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. alene er begrundet med, at man i den nye ejendomsvurderingslov ikke længere vil bruge begreberne "gartneri, planteskole, frugtplantage m.v." Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke med lovændringen er tilsigtet andre ændringer, hvorfor aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. fortsat efter lovændringen tilsigter, det udlejede/bortforpagtede skal benyttes til landbrugsvirksomhed.

I nærværende sag har overdragelsen fundet sted i 2023 baseret på ejendomsvurderinger efter den tidligere vurderingslov. Udgangspunktet er derfor, at det i nærværende sag er den tidligere formulering i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., der skal anvendes ved vurderingen af pengetankreglen. På

baggrund af ovenstående lovforarbejder vedrørende ændring af lovteksten i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. er det dog Skattestyrelsens opfattelse, at lovændringen ikke påvirker vurderingen af pengetankreglen.

Samlet set, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det er underordnet for vurderingen efter pengetankreglen, om ejendommene i nærværende sag er kategoriseret efter den tidligere vurderingslov eller den nuværende ejendomsvurderingslov, idet ændringen af lovteksten ikke ændrer på praksis vedrørende aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at uanset om en ejendom er kategoriseret som landbrug efter den tidligere vurderingslov eller den nuværende ejendomsvurderingslov, vil det alene være den del af en ejendom, der er kategoriseret som en landbrugsejendom, der bortforpagtes til landbrugsmæssige formål og anvendes hertil, der omfattes af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Som angivet ovenfor vedrørende eventuelle tjenesteboliger 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 det samme gør sig gældende for eventuelle stuehuse/lejligheder, som Spørgerne råder over til privat benyttelse.

På baggrund af SKM2023. 476. LSR er det Skattestyrelsens opfattelse, at eventuelle tjenesteboliger og eventuelle stuehuse/lejligheder, som Spørgerne råder over til privat benyttelse, ikke kan siges at være bortforpagtet til landbrugsmæssige formål og anvendt til et sådant formål.

Samlet set, er det på baggrund af ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at det alene er den del af ejendommene, som Datterselskabet A/S anvender i sin virksomhed med landbrugsdrift, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

#### Indtægtskriteriet

Som anført ovenfor, skal selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår, stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Som anført ovenfor, skal der dog alene foretages en vurdering af selskabets indtægter ud fra de regnskabsår, hvor selskabet før overdragelsen i 2023 har eksisteret. Dette indebærer, at der i nærværende sag skal foretages en vurdering af indtægterne baseret på koncernens regnskaber for regnskabsårene 2020/21 og 2021/22.

Koncernens indtægter, der stammer fra passiv kapitalanbringelse, består af den regskabspost, der i årsrapporterne er benævnt finansielle indtægter samt indtægter ved udlejning af boliger.

Det kan udledes af det fremsendte materiale, at koncernens indtægter, der stammer fra passiv kapitalanbringelse, opgjort som gennemsnittet af de pågældende to regnskabsår, udgør ca. 2,5 mio.kr.

Det kan endvidere udledes af det fremsendte materiale, at koncernens indtægter, der stammer fra erhvervsaktiver, opgjort som gennemsnittet af de pågældende to regnskabsår, udgør minimum ca. 12 mio.kr.

Vurderet på baggrund af indtægtskriteriet er det Skattestyrelsens opfattelse, at Holding ApS ikke udgjorde en pengetank på overdragelsestidspunktet. Selskabet skal dog også vurderes efter aktivkriteriet, jf. nedenfor.

## Aktivkriteriet

Som anført ovenfor, skal selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, hvis handelsværdien af selskabets ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign., der udgør passiv kapitalanbringelse, enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Ovenstående indebærer, at der for aktiverne skal foretages to vurderinger - dels en vurdering af aktiverne på overdragelsestidspunktet og dels en vurdering baseret på gennemsnittet af de seneste regnskabsår.

Som anført ovenfor, skal der dog alene ved den gennemsnitlige beregning foretages en vurdering ud fra de regnskabsår, hvor selskabet før overdragelsen i 2023 har eksisteret. Dette indebærer, at der i nærværende sag skal foretages en vurdering af aktiverne baseret på koncernens regnskaber for regnskabsårene 2020/21 og 2021/22.

Spørgernes repræsentant har udarbejdet en pengetankberegning, der viser, at handelsværdien af koncernens aktiver er opgjort til 99 mio.kr. Heraf er erhvervsaktiver opgjort til 81 mio.kr., og pengetankaktiver er opgjort til 18 mio.kr., svarende til at erhvervsaktiver er opgjort til 82 pct. og pengetankaktiver er opgjort til 18 pct.

Som anført ovenfor, er det Skattestyrelsens opfattelse, at de udlejede stuehuse/lejligheder med tilhørende garager, carporte og udhuse, der indgår under Ejendom 1's matrikel, skal betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Skattestyrelsen er derfor ikke enig i, at Ejendom 1 skal medtages som erhvervsaktiv med den fulde ejendomsvurdering på 48 mio.kr.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at værdien af de lejligheder/stuehuse, der udlejes til boliger, samt værdien af de tilhørende garager, carporte og udhuse, skal betragtes som passiv kapitalanbringelse på lige fod med de særskilt udmatrikulerede beboelsesudlejningsejendomme.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at ejendomsvurderingen på 48 mio.kr. skal fordeles mellem den del af ejendommen, der anvendes til aktiv landbrugsdrift og den del, der anvendes til udlejning, herunder også eventuelle tjenesteboliger og stuehuse/lejligheder, som Spørgerne råder over til privat benyttelse.

Ejendom 2 er et særskilt udmatrikuleret ubebygget landbrugsareal, hvor den offentlige vurdering udgør 13 mio.kr.

Skattestyrelsen lægger til grund, at landbrugsjorden, der hører under Ejendom 2, anvendes til aktiv landbrugsdrift. Skattestyrelsen er på den baggrund enig i, at den fulde ejendomsvurdering på 13 mio.kr. kan medtages som erhvervsaktiv ved vurdering af pengetankreglen.

Skattestyrelsen lægger til grund, at den gennemsnitlige offentlige ejendomsvurdering pr. m<sup>2</sup> for landbrugsjorden, der hører under Ejendom 2, kan anvendes til beregning af en anslået værdi af den landbrugsjord, der hører under Ejendom 1. På denne baggrund kan en anslået værdi af landbrugsjorden, der hører under Ejendom 1, beregnes til ca. 25 mio.kr.

Skattestyrelsen lægger til grund, at landbrugsjorden, der hører under Ejendom 1, anvendes til aktiv landbrugsdrift.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at den del af ejendomsvurderingen, der anvendes til aktiv landbrugsdrift, som minimum kan opgøres til ca. 25 mio.kr, idet den gennemsnitlige

værdi af landbrugsjorden under Ejendom 2 er lagt til grund og at der hertil kan tillægges værdien af lader og maskinhuse m.m., der anvendes til aktiv landbrugsdrift.

Skattestyrelsen har ikke nogen bemærkninger til Spørgernes repræsentants fordeling af de øvrige aktiver.

Under den forudsætning, at den aktive del af Ejendom 1 som minimum udgør ca. 25 mio.kr., kan fordelingen af koncernens aktiver mellem erhvervsaktiver og pengetankaktiver opgøres således, at erhvervsaktiver er opgjort til minimum 58 mio.kr., og pengetankaktiver er opgjort til maksimalt 40 mio.kr., svarende til at erhvervsaktiver er opgjort til 59 pct. og pengetankaktiver er opgjort til 41 pct. af handelsværdien af koncernens aktiver på 99 mio.kr.

Denne opgørelse er dels baseret på offentlige vurderinger pr. 1/10 2022, bogførte værdier pr. 30. september 2022 og bogførte værdier pr. 30. juni 2023.

For så vidt angår de offentlige vurderinger, så har disse været uændret i de to seneste regnskabsår, der skal indgå i den gennemsnitlige pengetankberegning for aktiverne.

Baseret på det fremsendte materiale lægger Skattestyrelsen i den konkrete situation til grund, at både vurderingen af aktiverne på overdragelsestidspunktet i 2023 og vurderingen foretaget som gennemsnittet af værdien af aktiverne for de to seneste regnskabsår, der skal indgå i pengetankvurderingen, viser, at Holding ApS ikke udgør en pengetank på overdragelsestidspunktet.

#### Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgernes repræsentants høringssvar:

Spørgernes repræsentant anfører i høringssvaret, at repræsentanten ikke er fuldstændig enig i Skattestyrelsens argumentation omkring, hvorvidt de udlejede stuehuse mv. på landbrugsejendommen skal medtages som passiv kapitalanbringelse.

Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at Skattestyrelsens argumentation understøttes af SKM2024. 299. SR, hvori det er anført, at SKM2023. 590. HR indebar en tilsidesættelse af praksis om, hvorvidt landbrugs- og skovejendomme, der har været udlejet til anden brug end landbrugsmæssige og skovbrugsmæssige formål er omfattet af den særlige undtagelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. om bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom. På denne baggrund fandt Skatterådet, at fire selvstændige beboelsesejendomme, 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, ikke kunne anses for at være omfattet af den særlige undtagelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Skatterådet kunne derfor ikke i SKM2024. 299. SR 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.

#### Konklusion

På baggrund af ovenstående indstiller Skattestyrelsen, at det efter en konkret vurdering kan bekræftes, at overdragelserne i 2023 af hver nom. 10.200 kr. B-kapitalandele i Holding ApS fra faren til hans tre døtre kunne ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med "Ja".

#### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

## **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

### *Lovgrundlag*

#### Aktieavancebeskatningslovens § 12

"Gevinst ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst."

#### Aktieavancebeskatningslovens § 19

"Stk. 1. Ved et investeringsselskab forstås:

- 1) Et investeringsinstitut i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF, jf. bilag 1.
- 2) Et selskab m.v., hvis virksomhed består i investering i værdipapirer m.v., og hvor andele i selskabet på forlangende af ihændehaverne skal tilbagekøbes for midler af selskabets formue til en kursværdi, der ikke i væsentlig grad er mindre end den indre værdi. Med tilbagekøb sidestilles, at en tredjemand tilkendegiver over for selskabet, at enten den pågældende eller en anden fysisk eller juridisk person på forlangende vil købe enhver andel til en kursværdi, der ikke i væsentlig grad er mindre end den indre værdi. Kravet om tilbagekøb på forlangende er opfyldt, selv om kravet kun imødekommes inden for en vis frist. Uanset at der ikke er pligt til tilbagekøb, anses selskabet for et investeringsselskab, hvis dets virksomhed består i kollektiv investering i værdipapirer m.v. Ved kollektiv investering forstås, at selskabet har mindst 8 deltagere. Koncernforbundne og nærtstående deltagere, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og denne lovs § 4, stk. 2, regnes i denne sammenhæng for én deltager.

Stk. 2. Et investeringsselskab som nævnt i stk. 1, nr. 2, 1. pkt., omfatter ikke et selskab m.v., hvis formue gennem datterselskaber hovedsagelig investeres i andre værdier end værdipapirer m.v. Ved et datterselskab forstås et selskab, hvori moderselskabet har bestemmende indflydelse, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Et investeringsselskab som nævnt i stk. 1, nr. 2, 4. pkt., omfatter ikke et selskab m.v., hvis mere end 15 pct. af selskabets regnskabsmæssige aktiver i løbet af regnskabsåret gennemsnitligt er placeret i andet end værdipapirer m.v. Til værdipapirer m.v. medregnes ikke aktier i et andet selskab, hvori førstnævnte selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen, medmindre det andet selskab selv er et investeringsselskab, jf. stk. 1. Hvis et selskab har bestemmende indflydelse på et selskab, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, ses der ved opgørelsen efter 3. pkt. bort fra disse aktier, og i stedet medregnes den andel af det andet selskabs aktiver, som svarer til førstnævnte selskabs direkte eller indirekte ejerforhold i det andet selskab.

Stk. 3. Et investeringsselskab som nævnt i stk. 1 omfatter ikke et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. ligningslovens § 16 C. Et investeringsselskab som nævnt i stk. 1 omfatter heller ikke en kontoførende forening, der opfylder betingelserne i § 2, 2. og 3. pkt., i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger.

Stk. 4. Et investeringsselskab som nævnt i stk. 1, nr. 2, 4. pkt., omfatter ikke et selskab m.v., som udelukkende ejer aktier, tegningsretter og aktieretter i et andet selskab, hvis alle aktionærerne i det førstnævnte selskab ved erhvervelsen af aktierne var ansat i det andet selskab eller i andre selskaber, der er koncernforbundet med det andet selskab, jf. selskabsskattelovens § 31 C, medmindre det andet eller et af de andre selskaber selv er et investeringsselskab, jf. stk. 1. Uanset 1. pkt. kan selskabet også eje kontanter, herunder anbringelse på en anfordringskonto, inden for en ramme på 15 pct. af selskabets regnskabsmæssige aktiver opgjort gennemsnitligt i løbet af regnskabsåret."

#### Aktieavancebeskatningslovens § 19 B

"Stk. 1. Gevinst og tab på aktier og investeringsbeviser m.v. udstedt af et investeringsselskab, jf. § 19, der er aktiebaseret, jf. stk. 2-6, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Ved et aktiebaseret investeringsselskab forstås et investeringsselskab, der over for told- og skatteforvaltningen har meddelt, at investeringsselskabet er aktiebaseret. Det er endvidere en betingelse, at 50 pct. eller mere af selskabets aktivmasse i løbet af hvert kalenderår gennemsnitligt er placeret i værdipapirer m.v. omfattet af denne lov bortset fra aktier m.v. omfattet af § 19 C og investeringsbeviser omfattet af § 22, og at den resterende del af aktivmassen udelukkende er placeret i værdipapirer m.v. Værdien af aktier eller investeringsbeviser i et andet aktiebaseret investeringsselskab, hvori investeringsselskabet ejer mindst 25 pct. af kapitalen, og værdien af investeringsbeviser i et aktiebaseret investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. § 21, hvori investeringsselskabet ejer mindst 25 pct. af kapitalen, medregnes ikke. I stedet medregnes den del af dette investeringsselskabs eller investeringsinstituts aktiver, som svarer til ejerforholdet.

Stk. 3. Ved opgørelse af, om anbringelserne overholder betingelsen i stk. 2, medregnes aktiver som nævnt i kursgevinstlovens §§ 29-33 med værdien af det underliggende aktiv.

Stk. 4. Meddelelse efter stk. 2, 1. pkt., om status som aktiebaseret investeringsselskab skal indsendes til told- og skatteforvaltningen senest den 1. november i kalenderåret før det kalenderår, som meddelelsen skal have virkning fra. For et nyoprettet investeringsselskab kan valg af status som aktiebaseret investeringsselskab, jf. stk. 2, have virkning fra det kalenderår, hvori investeringsselskabet er oprettet, hvis valget træffes samtidig med oprettelsen og der indsendes en meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen senest 2 måneder efter oprettelsen, dog senest den 1. november i oprettelsesåret.

Stk. 5. Investeringsselskabet anses for obligationsbaseret, jf. § 19 C, hvis betingelsen i stk. 2, 1. pkt., ikke er opfyldt. Hvis betingelsen i stk. 2, 1. pkt., er opfyldt, men investeringsselskabets anbringelser ikke overholder betingelsen i stk. 2, 2. pkt., anses selskabet for at have skiftet skattemæssig status til et obligationsbaseret investeringsselskab, jf. § 33 og selskabsskattelovens § 5 F, og reglerne i § 19 C finder anvendelse.

Stk. 6. Investeringsselskabet skal indsende oplysninger til told- og skatteforvaltningen til vurdering af, om anbringelsesgrænsen i stk. 2 er overholdt. Oplysningerne skal indsendes senest den 1. juli året efter. Indsendes oplysninger ikke rettidigt, anses investeringsselskabet for at have skiftet skattemæssig status til et obligationsbaseret investeringsselskab, jf. § 33 og selskabsskattelovens § 5 F, og reglerne i § 19 C finder anvendelse. Hvis anbringelsesgrænsen ikke er overholdt, skal investeringsselskabet offentliggøre dette.

Stk. 7. I tilfælde omfattet af stk. 1 finder §§ 12-14 og 17 ikke anvendelse. Stk. 1 finder ikke anvendelse i de tilfælde, der er nævnt i § 16, stk. 1, og §§ 18, 21 og 22.

Stk. 8. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om den meddelelse, der skal indsendes efter stk. 4, og de oplysninger, der skal indsendes efter stk. 6."

#### Aktieavancebeskatningslovens § 19 C

"Stk. 1. Gevinst og tab på aktier og investeringsbeviser m.v. udstedt af et investeringsselskab, jf. § 19, der er obligationsbaseret, jf. stk. 2, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Et investeringsselskab er obligationsbaseret, medmindre investeringsselskabet opfylder betingelserne i § 19 B, stk. 2.

Stk. 3. I tilfælde omfattet af stk. 1 finder §§ 12-14 og 17 ikke anvendelse. Stk. 1 finder ikke anvendelse i de tilfælde, der er nævnt i § 16, stk. 1, og §§ 18, 21 og 22."

#### Aktieavancebeskatningslovens § 34

"Stk. 1. Ved overdragelse i levende live af aktier kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-4, hvis følgende betingelser er opfyldt, jf. dog stk. 5:

1) Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

2) Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.

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

4) Aktierne er ikke omfattet af §§ 19 B eller 19 C.

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

Stk. 3. Hvis erhververen på grund af sit hjemsted ikke er skattepligtig her til landet efter kildeskattelovens § 1, gælder stk. 2 kun, i det omfang aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som er skattepligtig for erhververen efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Hvis erhververen er skattepligtig her til landet efter kildeskattelovens § 1, men i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland må anses for hjemmehørende dér, gælder stk. 2 kun, i det omfang aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten har beskatningsretten til.

Stk. 4. Kildeskattelovens § 33 C, stk. 3, 4, 7, 8 og 13, finder tilsvarende anvendelse på aktier.

Stk. 5. Betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier som nævnt i § 17 eller § 18, stk. 1 eller 4. Betingelsen i stk. 1, nr. 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier i et selskab m.v., som udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller ved finansieringsvirksomhed og er omfattet af lov om finansiel virksomhed, lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter og lov om forsikringsvirksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber. For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.

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."

#### Boafgiftslovens § 22, stk. 1

"Stk. 1. En person kan afgiftsfrit give gaver, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til

- a) afkom, stedbørn og deres afkom,
- b) afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle,
- c) forældre,
- d) personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,
- e) plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet, og
- f) stedforældre og bedsteforældre."

#### Kildeskattelovens § 33 C

"Stk. 1. Ved overdragelse i levende live af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d, kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-11 og 14. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Stk. 2-11 og 14 finder alene anvendelse på ejendomsavance vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, finder stk. 2-11 og 14 dog anvendelse på hele ejendomsavancen vedrørende den pågældende ejendom. Ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund. Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. For så vidt angår fast ejendom omfattet af 3. og 4. pkt., kan der kun ske indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3, hvis der samtidig sker indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven på samme ejendom. Stk. 2-11 og 14 gælder heller ikke for fortjeneste på gæld, der skal beskattes efter reglerne i kursgevinstloven, medmindre det sker efter reglerne i kursgevinstlovens § 23. For aktier, anparter og andelsbeviser og lignende gælder aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A, uanset om de indgår i virksomheden.

Stk. 2. Fortjeneste ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren. Ved beskatning af erhververen skal virksomhedens aktiver med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg behandles, som om de var anskaffet af erhververen på de tidspunkter og til de beløb, hvortil de i sin tid var anskaffet af overdrageren. Eventuelle skattemæssige af- og nedskrivninger, som er foretaget af overdrageren, skal anses for foretaget af erhververen. Hvis aktiverne er anskaffet af overdrageren som led i dennes næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjeneste eller tab, som fremkommer ved salg af aktiverne foretaget af erhververen, medregnes ved opgørelsen af dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af denne. Er der ved overdragelsen beregnet passivpost efter § 33 D vedrørende det pågældende aktiv, lægges de omstændigheder med hensyn til anskaffelsestid og anskaffelseshensigt, som blev lagt til grund ved beregningen af passivposten, til grund for beskatningen af aktivet hos erhververen. Er erhververen af en fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven, men ikke med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3 for bygninger tilhørende den faste ejendom eller kun i en del af disse, skal erhververen ved opgørelsen af gevinst eller tab ved afståelse af ejendommen nedsætte anskaffelssummen med beløb svarende til, hvad overdrageren skulle have nedsat ejendommens anskaffelssum med efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-5, såfremt ejendommen var blevet solgt på overdragelsesdagen.

Stk. 3. Tab, som konstateres ved overdragelse af aktiver, fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst i samme omfang som ved salg til andre personer. Som salgssum betragtes den værdi, der er lagt til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat af erhvervelsen. Har erhvervelsen ikke været afgifts- eller indkomstskattepligtig, anvendes det pågældende aktivs værdi i handel og vandel på overdragelsestidspunktet. Erhververen skal herefter anvende disse værdier som skattemæssig anskaffelssum og indtræder ikke i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til disse aktiver.

Stk. 4. Erhververen kan ikke fratrække underskud fra indkomstår før erhvervelsen i fortjeneste ved overdragelse af virksomheden.

Stk. 5. Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den, til hvem virksomheden overdrages, overtage indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Indgår der finansielle aktiver i overdragerens virksomhedsordning, skal værdien af de finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter fragå ved opgørelsen af det indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdrages med virksomheden efter 1. pkt. Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, overdrages, kan overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Overdrages der finansielle aktiver i forbindelse med en overdragelse efter 3. og 4. pkt., skal værdien af de finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter fragå ved opgørelsen af det indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdrages med den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. Der kan dog ikke efter 3. og 4. pkt. overtages et indestående

på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed. Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene. Overtagelse efter 1. og 3. pkt. forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I.

Stk. 6. Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen kapitalafkastordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit II, kan den, til hvem virksomheden overdrages, overtage indestående på konjunkturudligningskontoen ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder overdrages, kan overtage en forholdsmæssig del af indestående på konjunkturudligningskontoen. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen opgøres som værdien af aktiver, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen. Virksomhedsskattelovens § 22 a, stk. 6 og 7, finder dog tilsvarende anvendelse. Overtagelse efter 1. og 2. pkt. forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit II.

Stk. 7. Beslutning om, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, skal senest meddeles i forbindelse med afgivelse af overdragerens oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2.

Stk. 8. Hvis de værdiansættelser, parterne har lagt til grund ved overdragelsen, ændres i forbindelse med beregning af afgift eller skat af en eventuel gave, kan parterne træffe en ny beslutning om, hvorvidt erhververen indtræder i overdragerens stilling. Den skal meddeles told- og skatteforvaltningen inden for 3 måneder efter, at den skattepligtige har modtaget meddelelse om ændringen.

Stk. 9. Hvis en af de i stk. 1 omtalte erhververe ikke er skattepligtig her til landet efter § 1, gælder stk. 2, 5 og 6 kun i det omfang, aktiverne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som er skattepligtig for erhververen efter § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5.

Stk. 10. Hvis en af de i stk. 1 omtalte erhververe er skattepligtig her til landet efter § 1, men i henhold til bestemmelsen i en dobbeltbeskatningsaftale med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland må anses for hjemmehørende dér, gælder stk. 2, 5 og 6 kun i det omfang, aktiverne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen har beskatningsretten til.

Stk. 11. Ved overdragelse til en af de i stk. 9 eller 10 omtalte erhververe gælder stk. 2, 5 og 6 ikke skibe eller luftfartøjer.

Stk. 12. Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdragelse til en medarbejder, når medarbejderen inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdragelse af en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til en tidligere medarbejder, hvis overdragelsen sker, senest 5 år efter at den tidligere medarbejder første gang erhvervede en andel af virksomheden, og hvis den tidligere medarbejder inden for de seneste 5 år forud for den første erhvervelse af en andel af virksomheden var beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved en nær medarbejders eller en tidligere medarbejders erhvervelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder fra et dødsbo.

Stk. 13. Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til en tidligere ejer, når overdragelsen til den tidligere ejer sker, inden for de første 5 år efter at overdrageren har erhvervet virksomheden eller andelen heraf. Det er en betingelse, at overdrageren erhvervede virksomheden eller andelen heraf fra den tidligere ejer, og at overdrageren indtrådte i den tidligere ejers skattemæssige stilling ved erhvervelsen. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved en tidligere ejers erhvervelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder fra et dødsbo.

Stk. 14. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om gennemførelse og administration af foranstående bestemmelser."

### *Forarbejder*

#### Lovforslag nr. 115, folketingsåret 2018/19 1. samling

De specielle bemærkninger til ændringen af virkningstidspunktet for lovændringen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., jf. lov nr. 688 af 8. juni 2017, jf. ændringsforslag stillet den 19. december 2018 til 3. behandlingen af L 115:

"Indtil det tidspunkt, hvor de omfattede bestemmelser efter lovforslaget vil have virkning, dvs. det skatteår henholdsvis det indkomstår, hvor beskattningen sker på grundlag af ejendomsvurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6, vil de tidligere gældende formuleringer i de forskellige loves bestemmelser være gældende. Det vil eksempelvis betyde, at der henvises til visse bestemmelser i den tidligere gældende vurderingslov. Denne lov er imidlertid ophævet. Det foreslås derfor med ændringsforslaget, at hvor der i de nævnte bestemmelser i den foreslåede affattelse af § 22, stk. 12, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, henvises til vurderingsloven, vil det i overgangsperioden, indtil det nye ejendomsvurderingssystem er klart, være reglerne efter den tidligere gældende vurderingslov, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013, som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017, der henvises til. Det vil betyde, at hvor der eksempelvis er tale om en henvisning til vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, som det er tilfældet i § 5, nr. 2, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, som ændrer i afskrivningslovens § 40 C, stk. 8, 1. pkt., så vil henvisningen til vurderingsloven skulle forstås således, at der er tale om en henvisning til den tidligere gældende vurderingslovs § 33, stk. 1 og 7, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013."

#### Lovforslag nr. 212, folketingsåret 2016/17

De specielle bemærkninger til § 6, nr. 1 (aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.):

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

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

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

I § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., i aktieavancebeskatningsloven anvendes begrebet landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Det foreslås som konsekvens heraf, at henvisningen ændres i overensstemmelse hermed. Herudover er der tale om ændringer af teknisk karakter af hensyn til strukturen og dermed paragrafhenvisningerne i det samtidigt fremsatte forslag til en ny ejendomsvurderingslov."

#### Lovforslag nr. 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:

"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. 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 landbrugsvirksomheden og kunne derfor ikke afgiftsberigtiges med 6 pct.

#### SKM2024. 299. SR

Spørgerne påtænkte at generationsskifte deres virksomhed. 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.

#### 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.

#### 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.

#### 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.

#### SKM2007. 106. SR

Skatterådet tiltrådte, at NN kunne overdrage 19,5 pct. af sine aktier i A A/S som gave med succession til sin datter, idet betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 var opfyldt. Herunder at selskabets virksomhed ikke i overvejende grad bestod af udlejning af fast ejendom, og af kontanter og værdipapirer ("pengetankreglen"). Vurderingen blev foretaget med udgangspunkt i de år, hvor selskabet havde eksisteret efter en gennemført skattefri aktieombytning.

#### SKM2006. 627. SR

Skatterådet tiltrådte, at den pågældende, efter forinden at have indhentet tilladelse til skattefri spaltning af holdingselskabet, B Holding A/S, kunne gennemføre et generationsskifte ved at overdrage aktierne i fire af de seks udspaltede selskaber til hver af sine fire sønner med succession jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

Følgende fremgår af afgørelsen:

"Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skat, Hovedcentrets indstilling med bemærkning om, at Skatterådet finder det uden betydning, om koncernen kunne anses som en "finansiel" virksomhed før spaltningen."

#### Den juridisk vejledning 2024-1, afsnit C. B. 2.13.1

##### "Familieoverdragelse med succession

##### Indhold

Dette afsnit beskriver reglerne for familieoverdragelse med succession efter ABL § 34.

(...)

For at mindske betydningen af udsving i selskabets resultater fra år til år skal bedømmelsen foretages som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår. Ved de seneste tre regnskabsår forstås de seneste tre regnskabsår, der er afsluttet på det tidspunkt, hvor overdragelsen sker.

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.

(...)"