

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9518 af 30/04/2019 (Gældende)

Genplacering af ejendomsavance i vingård i Portugal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1757114

Genplacering af ejendomsavance i vingård i Portugal

Spørger ønskede at genplacere ejendomsavancen fra et påtænkt salg af spørgers danske landbrugsejendomme i tre vingårde i Portugal. Spørger ønskede at udleje ejendommene til et portugisisk produktionselskab, som var 100 pct. ejet af spørger. Spørger ønskede endvidere at genplacere ejendomsavancen i vingårdenes lagertanke. Spørger ønskede bekræftet, at den påtænkte disposition opfyldte betingelserne for genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningsloven, og at lagertankene udgjorde en del af den faste ejendom. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger opfyldte betingelserne for genanbringelse af ejendomsavancen, og at spørger kunne udleje ejendommen til et produktionsselskab, som ejes og kontrolleres af spørger. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at lagertankene udgjorde en del af den faste ejendom.

Skatterådsmøde 30. april 2019 - SKM2019. 253. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Vil Spørger kunne genanbringe ejendomsavancen fra salget af hans danske landbrugsejendomme i en vingård i Portugal, selvom den købte ejendom udlejes til et af Spørger 100 pct. ejet portugisisk kapitalsselskab?
2. Vil Spørger kunne anses for hjemmehørende i Danmark?
3. Vil lagertankene i forbindelsen med vinproduktionen kunne anses som bygninger eller installationer efter afskrivningsloven, og derfor som fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer i dag 4 landbrugsejendomme.

De 4 landbrugsejendomme var ved vurderingen 1. oktober 2017 i alt vurderet til x mio. kr.

Spørger agter, at sælge disse landbrugsejendomme (enkeltvis eller samlet) i løbet af 2018 og 2019. Den forventede ejendomsavance vil formentlig blive imellem x og x mio. kr.

Denne ejendomsavance agtes i størst muligt omfang genanbragt i 3 vingårde (landbrugsejendomme) i Portugal.

Spørger bor med sin ægtefælle i et parcelhus beliggende i x-by. Ægtefællerne vil opretholde denne bopæl ligesom ægtefællen driver sin egen selvstændige virksomhed i y-by.

Ejendommen i Portugal agtes købt i 2019. Man er pt. i gang med forhandlingerne omkring et evt. køb.

Spørger driver selv personligt den nuværende virksomhed ligesom den købte virksomhed også vil blive drevet som en personligt ejet virksomhed.

Investeringen i Portugal forventes at bestå i købet af nedennævnte 3 vingårde, hvoraf den ene dog (vingård 3 jf. nedenfor) alene vil være et jordareal, der ved købet udstykkes fra en bestående vingård.

Udover købet af de 3 ejendomme købes et produktions- og afsætningsselskab, som har rettighederne til salget af vinen. I dag omfatter dette selskab også driftsmidler og selve produktionen af vinen.

Nærværende anmodning om bindende svar vedrører alene ejendommene.

Nedenfor anføres de forventede købspriser - omregnet tilDKK ved kurs 7,46. Der er anvendt afrundede tal bl.a. henset til, at forhandlingerne ikke er på plads endnu. Aftale om køb vil i øvrigt bl.a. være betinget, at ejendommene i Danmark kan sælges til en rimelig pris.

	Forventet fordeling af købsprisen	Fast ejendom, hvori der genanbringes ejendomsavance
Vingård 1		
Landbrugsjord med planter og vandingsanlæg	x	x
Produktionsbygninger inkl. lagertanke jf. nedenfor	x	x
Kontorer og opholdsrum til personalet	x	x
Bolig (alene én enhed)	x	
Vingård 2		
Landbrugsjord med planter og vandingsanlæg	x	x
Bolig	x	
Vingård 3		
Landbrugsjord med planter og vandingsanlæg	x	x
I alt	x	x

De 3 ejendomme er beliggende ved siden af hinanden.

Jorden med planter og dele af vandingsanlæg er anset for fast ejendom. For vandingsanlæggets vedkommende bemærkes således, at der vil ske en fordeling af købesummen efter sædvanlig praksis på henholdsvis den andel, der kan anses for en del af den faste ejendom, og den andel, der kan anses for driftsmidler. Genanbringelsen vil alene være relevant for så vidt angår den del, der anses for fast ejendom.

I værdien af driftsbygningerne er pt. også medregnet lagertanke samt diverse fastmonterede rørforbindelser til transport af vin mellem lagertanke og f.eks. aftapningssteder m.m.

Den øvrige del af produktionsudstyret må anses for løsøre. I dag er løsøret som nævnt ejet af et produktions- og salgsselskab. Spørger køber som nævnt også dette selskab.

Dette selskab er den juridiske enhed, som i dag har rettighederne til salgsnavnet m.m.

Oplysningerne kommer fra skatteregnskabet for 2017 samt fra www.ois.dk

Yderligere indhentet oplysninger den 10. januar 2019

Skattestyrelsen har den 10. januar 2019 anmodet om yderligere oplysninger vedrørende Spørgers landbrugsejendomme og landbrugsvirksomhed i Danmark. Spørger har fremsendt følgende svar på denne anmodning:

Den nuværende virksomhed består af:

	Ejendomsnr.	Areal	Ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2017
Ejendom 1	x	x	x
Ejendom 2	x	x	x
Ejendom 3	x	x	x
Ejendom 4	x	x	x
I alt	x	x	x

Ejendom 1 er anskaffet i 1981. I 1996 var ejendommen på x ha. Siden er der ved et par handler tilkøbt yderligere ca. x ha primært omkring år 2000.

Ejendom 2 er købt omkring år 2002 med x ha. Omkring 2007 tilkøbt ca. x ha.

Ejendom 3 er købt i 2006. Ejendom 4 er købt i 2017.

Udover de erhvervede ejendomme forpagtes nogle ejendomme på i alt ca. x ha.

Ejendommene dyrkes med planteavl. Man dyrker en række specialafgrøder samt de mere alm. afgrøder. Der er ikke husdyr på ejendommen.

I 2017 var der en omsætning vedr. planteavl inkl. hektarstøtte på ca. x mio. kr. og et resultat før renter og afskrivninger på x mio. kr. Efter afskrivninger og renter var resultatet (skattemæssigt) på x kr.

Virksomheden, der blev påbegyndt i 1981, er bygget op omkring Ejendom 1. Der er løbende foretaget tilkøb af jord samt forpagtet nogle ejendomme så virksomheden i dag er en planteavlsvirksomhed på ovennævnte ca. x ha ejet jord med en samlet ejendomsværdi på x kr. Dertil kommer ca. x ha forpagtet jord.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1 – vedrørende genanbringelse ved udlejning til eget selskab:

Normalt er det en betingelse for genanbringelsen af avancen fra en personligt ejet ejendom, at man også personligt driver den købte virksomhed. Der er dog også den mulighed, at man kan udleje de personligt ejede ejendomme til et selskab, der driver virksomheden. Dette forudsætter, at ejer af ejendommene samtidigt direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det pågældende selskab jf. § 6 A, stk. 5 i lov om ejendomsavancebeskatning.

Det er endvidere en forudsætning for genanbringelsen, at virksomheden er erhvervsmæssigt drevet. Dette må også anses for opfyldt bl.a. henset til en forventet stor produktion på ca. x flasker på baggrund af ca. x druer.

Spørger opretholder boligen i Danmark og må derfor alene af denne grund anses for fuld skattepligtig til Danmark.

Det kan endvidere lægges til grund, at man opfylder de tidsmæssige rammer for genanbringelsen jf. § 6 A, stk. 2, nr. 1 samt rettidigt indsender selvangivelsen for ”genanbringelsesåret” jf. § 6 A, stk. 2, nr. 2 i lov om ejendomsavancebeskatning.

Da Portugal er med i EU samt udveksler oplysninger med Danmark vil man også opfylde betingelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4 for en genanbringelse i en ejendom i Portugal.

Som nævnt ovenfor forventes det at man aftaler, at man overtager det selskab, som i dag forestår produktionen og salget.

Vil betingelserne for genanbringelsen derfor også være opfyldt, selvom man direkte overtager dette produktions- og salgsselskab, dvs. at man ikke sælger produktionsudstyret m.m. ud af selskabet inden overtagelsen, og at dette selskab fremover også forestår selve produktionen på vinmarkerne samt presningen af druerne og salget af vinen?

Det bemærkes, at der er tale om et portugisisk indregistreret selskab, som må anses for hjemmehørende i Portugal

I spørgsmål 1 anmodes derfor om svar på, om man kan genanbringe ejendomsavance i de pågældende vingårde, selvom man udlejer disse til et produktions- og salgsselskab, dvs. det selskab som også overtages sammen med købet af ejendommene.

Samlet mener man derfor, at betingelserne for opfyldelse af spørgsmål vil være opfyldt. Derfor mener man, at der skal svares ja til spørgsmål 1.

Spørgsmål 2 - hjemmehørende i Danmark

Der vil dog indtræde en fraflytningsbeskatning jf. kildeskattelovens § 10 og med mulighed for en 7-årig henstand (afdragsperiode) jf. kildeskattelovens § 73 b og 73 c., hvis Spørger efterfølgende anses for hjemmehørende i Portugal.

Det kan i denne forbindelse lægges til grund, at ægtefællerne opretholder den fælles bolig på x-by samt at ægtefællen fortsat driver sin virksomhed i Danmark og at ægtefællen som følge deraf i langt den største del af året – bortset fra ferieophold - vil opholde sig i Danmark. En datter er bosat og arbejder i Danmark.

Det kan endvidere lægges til grund, at Spørger - selvom han driver virksomheden i Portugal - vil opholde sig i Danmark i den overvejede del af året dvs. et ophold med flere dage i Danmark end i Portugal. Spørger vil ej heller opholde sig i andre lande end evt. på alm. ferierejser.

Medens Spørger er i Danmark, ledes virksomheden i Portugal via en ansat leder. Spørger vil dog løbende være i kontakt med vedkommende, ligesom Spørger vil lede salgsarbejdet i salgssfirmaet. Dette arbejde vil i det væsentlige blive udført, medens han bor i Danmark, idet vinen især vil blive søgt afsat i Danmark.

I de generelle kriterier jf. juridisk vejledning C. F. 8.2.2.4.1.2. for, hvor Spørger kan anses for hjemmehørende indgår 4 forhold i en prioriteret orden:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder

Efter regel nr. 1 indgår en vurdering af, hvor Spørger kan anses for at have fast bolig til rådighed. Spørger vil opretholde boligen i Danmark, men vil også have en bolig/lejlighed til rådighed i Portugal på en af de købte ejendomme. Boligkvaliteten vil dog være langt den bedste i Danmark.

Det anføres derefter i regel 1, at hvis der er dobbelt domicil, skal man anses for hjemmehørende i det land, hvor man har centrum for sine livsinteresser, dvs. hvor der er de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser.

I denne forbindelse vil de stærkeste personlige interesser være i Danmark, idet bl.a. ægtefællen bor i Danmark og ægtefællen arbejder i Danmark. Også det personlige netværk bor i Danmark. Dette personlige

netværk består bl.a. af Spørgers mor, der bor på plejehjem, 2 søskende, hvortil haves nært forhold samt en datter, der bor i Danmark samt erfagrunder, venner m.m.

Derimod vil de økonomiske interesser i betydelig udstrækning være i Portugal, idet den væsentligste del af den personlige virksomhed, som Spørger driver, vil være beliggende i Portugal og en væsentlig del af arbejdet vil være at lede denne virksomhed dels på stedet og dels via en ansat leder i Portugal. Også den væsentligste del af hans formue vil være investeret i denne virksomhed.

Der forventes dog også en væsentlig arbejdsindsats for at få solgt vinen bl.a. i Danmark. Denne arbejdsindsats vil i det væsentlige blive udført i Danmark via det købte salgsselskab. Denne arbejdsindsats kan blive afgørende for økonomien i den samlede virksomhed.

Det er derfor opfattelsen, at regel 1 er opfyldt. Men selvom man måtte nå frem til at Danmark og Portugal skulle stå lige i relation til regel 1, vil regel 2 ved at man opholder sig mere, men måske kun lidt mere i Danmark end i Portugal, også bevirke at regel 2 må anses for opfyldt. Selv om regel 2 også skal anses for at stå lige mellem Danmark og Portugal, så vil regel 3 dog bevirke, at man skal anses for hjemmehørende i Danmark jf. at Spørger er dansk statsborger.

Det er derfor opfattelsen, at der skal svares ja til, at Spørger under de beskrevne forudsætninger skal anses for hjemmehørende i Danmark.

Dette betyder derfor, at selv om Portugal evt. skulle afgøre, at hans fulde skattepligt er i Portugal, dvs. at der er dobbelt domicil, så må man dog fortolke "hjemmehørende" således, at Spørger skal anses for hjemmehørende i Danmark, dvs. at der ikke indtræder en fraflytningsbeskatning af den genanbragte ejendomsavance. Det bemærkes, at denne skat forventes at blive på ca. x mio. kr.

Spørger vil næppe være i stand til at betale dette beløb samtidigt med, at der foretages den planlagte investering i Portugal.

Det er derfor afgørende for det samlede projekt (investering), at ejendomsavancen kan genanbringes i ejendommene i Portugal, samt at han ikke efterfølgende bliver omfattet af en fraflytningsbeskatning.

Spørgsmål 3 - afskrivningerne på ståltankene m.m.

Ifølge den juridiske vejledning (2017-1) afsnit H. A. 1.4.2. anses stationære tanke, der tjener et opbevaringsformål, som en del af den faste ejendom medens procestanke anses for løsøre. Det er derudover anført i vejledningen at beholdere, hvori der foregår en produktionsproces f.eks. gæring anses for løsøre.

Vedr. kornsiloer nævnes, at de siloer, der er bestemt til at blive på stedet skal anses for bygningsbestanddele.

De konkrete tanke er for så vidt stationære, men bruges dels som gæringstanke og dels som lagertanke. Det må derfor anses for usikkert om de nævnte tanke skal anses for løsøre eller en del af den faste ejendom.

Da det væsentligste formål (i det mindste tidsmæssigt) må anses for en oplagring er det dog skatteyderes opfattelse at tankene skal anses for en del af den faste ejendom.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan genanbringe ejendomsavancen fra salget af hans landbrugsejendomme i en vingård i Portugal, selvom den købte ejendom udlejes til et af Spørger 100 pct. ejet portugisisk kapitalselskab.

Begrundelse

Spørger ejer fire landbrugsejendomme i Danmark. Landbrugsejendommene er den 1. oktober 2017 vurderet til i alt x mio. kr.

Spørger påtænker at sælge disse fire landbrugsejendomme i 2019 med en forventet ejendomsavance på x mio. kr. Spørger påtænker herefter at genanbringe ejendomsavancen i tre vingårde i Portugal. Ejendommene skal herefter udlejes til et selskab, som er 100 pct. ejet af Spørger.

Det er derfor en forudsætning for Spørgers udlejning af vingårdene til sit selskab, at Spørger kan genanbringe ejendomsavancen.

Genanbringelse af ejendomsavancen forudsætter opfyldelse af en række betingelser i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A. Disse betingelsers materielle indhold, samt betingelserne for udlejning af ejendommene til Spørgers eget selskab gennemgås nedenfor.

Genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der ikke er erhvervet som led i den skattepligtiges næring, skal som udgangspunkt medregnes ved indkomstopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1.

Det fremgår imidlertid af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, at en skatteyder, ved opfyldelse af visse betingelser, kan nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten. Disse betingelser udgør følgende:

1. Avancen skal hidrøre fra en ejendom, som er anvendt som led i ejerens erhvervsvirksomhed, og avancen skal placeres i en ejendom, som skal indgå i ejerens erhvervsvirksomhed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. pkt.
2. Såfremt den erhvervede ejendom er beliggende i udlandet, skal ejeren på nedsættelsestidspunktet være fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, eller en af Danmark indgået dobbeltbeskatningssaftale, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4.

Genanbringelse er herudover betinget af, at den skattepligtiges afståelse og anskaffelse er forskudt maksimalt et indkomstår fra hinanden, jf. § 6 A, stk. 2, nr. 1, og at ejeren begærer genanbringelse rettidigt i forbindelse med indgivelse af sin selvangivelse, jf. § 6 A, stk. 2, nr. 2. Spørger har oplyst, at han påtænker at overholde disse frister, hvorfor Skattestyrelsen har lagt dette til grund for besvarelsen af anmodningen.

Erhvervsmæssig virksomhed - landbrugsejendommene i Danmark

Det er en betingelse for genplacering af en ejendomsavance, at avancen hidrører fra en ejendom, som er anvendt som led i ejerens erhvervsvirksomhed, og at avancen skal placeres i en ejendom, som skal indgå i ejerens erhvervsvirksomhed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. pkt.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A definerer ikke begrebet ”erhvervsmæssig anvendelse”, hvorfor afgrænsningen af begrebet foretages ud fra de kriterier, som er dannet i praksis efter statsskattelovens §§ 4-6.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er efter praksis i statsskattelovens §§ 4-6 karakteriseret ved, at erhvervsvirksomheden drives med det formål at opnå et økonomisk overskud, og at den selvstændigt erhvervsdri-

vende tager en økonomisk risiko. Følgende fremgår således af den jf. Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 1.1.1:

” Selvstændig erhvervsvirksomhed er karakteriseret ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud. Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, og virksomheden må ikke være af helt underordnet omfang. ”

Landbrugsvirksomhed anses som udgangspunkt for erhvervsvirksomhed. Dette følger af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 1.1.1:

” Skattepligtige, der driver egen fremstillingsvirksomhed inden for industri, håndværk og landbrug, vil normalt blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende [..] ” [Skattestyrelsens markering]

Spørger er selvstændigt erhvervsdrivende, og har fire landbrugsejendomme, som efter Spørgers oplysning, blev vurderet til x mio. kr. den 1. oktober 2017. Spørger har drevet landbrugsvirksomheden siden 1981, og har specialiseret sig i planteavl. Spørgers omsætning inkl. hektarstøtte fra landbrugsvirksomheden udgjorde i 2017 ca. x mio. kr. Skattestyrelsen vurderer på baggrund af disse oplysninger, at Spørgers landbrugsvirksomhed har en væsentlig intensitet og omfang. Landbrugsvirksomheden drives endvidere personligt af Spørger, hvorfor Spørger også hæfter personligt for virksomhedens gæld.

Det er derfor Skattestyrelsens vurdering, at landbrugsvirksomheden drives med det formål at opnå et økonomisk overskud, og at Spørger påtager sig en væsentlig økonomisk risiko ved driften af landbrugsvirksomheden. Det er således Skattestyrelsens vurdering, at Spørger anvender landbrugsejendommene med et erhvervsmæssigt formål, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. pkt.

Erhvervsmæssig virksomhed - vingårdene i Portugal

Genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A forudsætter endvidere, at den erhvervede ejendom skal anvendes erhvervsmæssigt i Spørgers erhvervsvirksomhed. Denne vurdering foretages efter samme kriterier som opregnet ovenfor.

Som sagen er oplyst, har vingårdene i Portugal en samlet anskaffelsessum på x mio. kr. Vingårdene har en samlet produktion på x flasker vin eller x ton druer om året. Spørger ønsker at drive erhvervsvirksomheden personligt, og Spørger hæfter således personligt for virksomhedens gæld.

Det er på baggrund af disse oplysninger, Skattestyrelsens vurdering, at Spørgers erhvervsvirksomhed i Portugal vil blive drevet med det formål at opnå økonomisk overskud, og at virksomheden vil have en rentabilitet og et omfang, der medfører at virksomheden vil blive anset for erhvervsmæssigt drevet. Der er endvidere tale om fremstillingsvirksomhed, som normalt må for anses erhvervsmæssig virksomhed, jf. Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 1.1.1 Det er derfor Skattestyrelsens samlede vurdering, at Spørger vil anvende ejendommene i Portugal erhvervsmæssigt i hans selvstændige virksomhed.

Spørgers skattepligt og skattemæssige hjemsted

Det er en betingelse for anbringelse af en ejendomsavance i en udenlandsk ejendom, at ejeren på *nedsættelsestidspunktet* er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, og ikke er hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne, eller i Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1 på nedsættelsestidspunktet, jf. besvarelsen af spørgsmål 2

Betingelsen om skattemæssigt hjemsted i Danmark efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4, anses derfor for opfyldt.

Det er på baggrund af ovenstående, Skattestyrelsens samlede vurdering, at Spørger anvender landbrugsejendommene i Danmark erhvervsmæssigt, og at vingårdene i Portugal påtænkes anvendt erhvervsmæssigt i Spørgers virksomhed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. pkt. Spørger vurderes ligeledes at være hjemmehørende i Danmark efter kildeskattelovens § 1 på nedsættelsestidspunktet, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4.

Det er således Skattestyrelsens vurdering, at Spørger opfylder betingelserne for genanbringelse af ejendomsavancen fra landbrugsejendommene i Danmark i de anførte ejendomme i Portugal, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1.

Skattestyrelsen har lagt til grund for besvarelsen, at Spørger opfylder de tidsmæssige betingelser i § 6 A, stk. 2, nr. 1-2.

Udlejning af ejendommene til Spørgers kapitalselskab

Genanbringelse af en ejendomsavance efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A forudsætter, at den afståede ejendom blev anvendt i ejerens erhvervsmæssige virksomhed, og at den erhvervede ejendom skal anvendes i ejerens erhvervsmæssige virksomhed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. pkt. Det fremgår af ordlyden i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, pkt. 3, at udlejning af fast ejendom ikke anses for erhvervsmæssig virksomhed. Spørgers udlejning af vingårdene kan derfor som udgangspunkt ikke kvalificeres som erhvervsmæssig virksomhed.

Det følger imidlertid af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 5, at udlejningsvirksomhed kan betragtes som erhvervsmæssig virksomhed, såfremt visse betingelser er opfyldt. Følgende fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 5:

Stk. 5. Uanset stk. 1, 4. pkt., anses udlejning af fast ejendom til et selskab, hvori ejeren af den faste ejendom og dennes ægtefælle direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse, for erhvervsmæssig virksomhed. Det er en betingelse, at selskabet skal anvende ejendommen erhvervsmæssigt, jf. stk. 1. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ophører den bestemmende indflydelse i selskabet, sker der beskatning af den genanbragte fortjeneste på dette tidspunkt. Beskattes den genanbragte fortjeneste efter 4. pkt., bortfalder nedsættelsen af anskaffelsessummen efter stk. 1, 1. pkt.

Anvendelse af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 5, forudsætter derfor følgende:

1. Selskabet, som ejeren udlejer ejendommen til, skal anvende ejendommen erhvervsmæssigt.
2. Ejeren eller dennes ægtefælle skal råde over stemmerettighederne, således at ejeren indirekte/direkte rådes over mere end 50 pct. af stemmerne eller mere end 50 % af aktiekapitalen.

Som sagen er oplyst, vil produktionsvirksomheden i det portugisiske selskab, som ejendommene udlejes til, foregå med samme intensitet og omfang, som beskrevet under spørgsmål 1. Skattestyrelsen vurderer derfor, at der fortsat vil være tale om erhvervsmæssig anvendelse af vingårdene, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 5, 2. pkt.

Spørger vil, efter gennemførelsen af den påtænkte disposition, være eneejer af selskabet, som ejendommen udlejes til. Spørger vil således besidde 100 pct. af stemmerettighederne i selskabet, og egenhændigt kunne dispositioner i selskabet. Betingelsen i § 6 A, stk. 5, 3. pkt. 3, må derfor anses for opfyldt.

Spørgers påtænkte udlejningsvirksomhed opfylder således begge betingelser i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 5, og Skattestyrelsen kan bekræfte, at Spørger kan genanbringe ejendomsavancen fra salget af hans landbrugsejendomme i en vingård i Portugal, selvom den købte ejendom udlejes til et af Spørger 100 pct. ejet portugisisk selskab.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anses for hjemmehørende i Danmark ved den påtænkte disposition.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører en fortolkning af artikel 4 i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af Spørgers skattemæssige hjemsted. Såfremt Portugal ikke er enig i vurderingen, er det efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Portugal, der skal forhandle om dette.

Vurdering af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Portugal forudsætter, at Spørger er omfattet af fuld skattepligt både til Danmark og Portugal efter begge landes interne regler.

Det forudsættes ved besvarelsen, at Spørger med køb af bolig og etablering af erhvervsaktivitet i Portugal bliver fuldt skattepligtig i Portugal efter portugisiske regler herom. Dertil kommer, at Spørger opretholder sin fulde skattepligt i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr.1.

Da Spørger, efter forudsætningerne er fuldt skattepligtig i begge stater og vil have en helårsbolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser jf. artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Portugal.

Artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Portugal fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen.

Det følger af kommentarerne til OECD-modellen, artikel 4, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted hvorfra han administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

På baggrund af det oplyste, vil Spørger opretholde sine stærkeste personlige interesser i Danmark. Spørgers ægtefælle bor og arbejder i Danmark og vil efter det oplyste i langt den største del af året – bortset fra ferieophold – opholde sig i Danmark. Spørger har også øvrig familie i Danmark – dvs. en voksen datter, søskende hvortil der er et nært forhold, og Spørgers mor, der bor på plejehjem i samme by som Spørger. Dertil kommer, at Spørger har et personligt netværk i Danmark bestående i venner, erfagrupeer mm.

Når det gælder de økonomiske interesser, foretager Spørger betydelige investeringer i Portugal, hvor Spørger fremover vil drive erhvervsmæssig virksomhed med dyrkning og produktion af vin. En væsentlig del af arbejdet i den forbindelse vil efter det oplyste bestå i at lede denne virksomhed dels på stedet, dels

via en ansat leder i Portugal. Der forventes dog også en væsentlig arbejdsindsats for at få solgt vinen i bl.a. Danmark. Denne indsats vil efter det oplyste i det væsentlige blive udført i Danmark via det købte salgsselskab. Denne arbejdsindsats kan blive afgørende for økonomien i den samlede virksomhed.

Når det gælder Spørgers ophold i Danmark, Portugal og andre lande, er det oplyst, at Spørger vil opholde sig i Danmark i den overvejende del af året dvs. et ophold med flere dage i Danmark end i Portugal. Ophold i andre lande vil ske i form af almindelige forretningsrejser.

På den baggrund er det Skattestyrelsens samlede vurdering, at Spørger har midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Skattestyrelsen finder derfor, at Spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at lagertankene kan anses som bygninger eller installationer efter afskrivningsloven, og derfor som fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Begrundelse

Spørger ønsker med anmodningen bekræftet, at lagertankene anses som bygninger eller installationer efter afskrivningsloven, og derfor som fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Spørger har til brug for denne vurdering fremlagt et foto af lagertankene og de tilstødende produktionsbygninger.

Afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven afgrænser begrebet fast ejendom på samme måde, jf. Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. H. 2.1.2.

Afskrivningsloven sonderer mellem driftsmidler, som afskrives efter afskrivningslovens kapitel 2, og installationer/bygninger som afskrives efter afskrivningslovens kapitel 3.

En installation er karakteriseret ved, at den tjener en funktion for en bygning, og at den typisk har fastere tilknytning til denne bygning, jf. afskrivningsloven § 15.

Et driftsmiddel er derimod karakteriseret ved, at den tjener en produktionsproces og, at den ikke udgør en integreret del af en bygning. Dette fremgår af bl.a. SKM2004. 228. LR og SKM2008. 926. SR:

SKM2004. 228. LR omhandlede afskrivning på en overdækning til en gyllebeholder. Ligningsrådet fandt, at overdækning bestående af letklinker i en netpose, som ikke var regntæt, var et driftsmiddel. Ligningsrådet fandt samtidigt, at et betonlåg var en bygningsbestanddel efter afskrivningsloven. Ligningsrådet udtalte i denne forbindelse følgende:

” Praksis for at et aktiv betragtes som en bygningsbestanddel er normalt bl.a., at det anbringes med henblik på varig forbliven på stedet, at det har en længerevarende fysisk levetid, og at det tjener bygningens (her gyllebeholderens) formål i almindelighed, medens et aktiv normalt anses for et driftsmiddel, hvis det mere tjener produktionens formål end den pågældende bygning, hvor det er indlagt. ” [Skattestyrelsens markering]

SKM2008. 926. SR omhandlede afskrivninger på et solcelleanlæg. Skatterådet bekræftede, at såfremt et solcelleanlæg monteres på stativer på en bygning, og solcelleanlæggets elproduktion er tilkoblet elnettet,

vil det ikke kunne anses for at tjene en funktion for bygningen. Skatterådet bekræftede herudover følgende:

"Hvis der derimod er tale om, at et solcelleanlæg integreres i bygningens bestanddele i forbindelse med nybyggeri, og den producerede elektricitet anvendes som strømforsyning for bygningen, finder SKAT, at solcelleanlægget må anses for en installation i afskrivningslovens forstand [..][Skattestyrelsens markering]

Det er derfor afgørende for den afskrivningsmæssige kvalifikation af et aktiv, om aktivet tjener den overordnede produktion eller den pågældende bygning, og om aktivet er integreret i bygningen.

Spørgers lagertanke vil primært blive anvendt til opbevaring af vin og sekundært til gæring af vin. Lagertankene er opstillet under et halvtag langs en produktionsbygning. Lagertankene er ikke en integreret del af bygningen, og tjener ingen selvstændig funktion for produktionsbygningen. Lagertankene tjener derimod en overordnet erhvervsmæssig funktion for den samlede vinproduktion på vingården. Skattestyrelsen finder således, at disse forhold taler for, at lagertankene kvalificeres som driftsmidler efter afskrivningsloven kapitel 2.

Lagertankenes kvalifikation efter ejendomsvurderingsloven indgår endvidere i den afskrivningsmæssige kvalifikation af aktivet, jf. Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 2.4.4.2. Ved ejendomsværdien forstås ifølge ejendomsvurderingslovens § 16, stk. 1, værdien af den samlede ejendom, som den forefindes på vurderingstidspunktet. Til denne vurdering medtages *sædvanligt tilbehør* til ejendommen. Sædvanligt tilbehør svarer til afskrivningslovens definition af installationer. Driftsmidler medtages således ikke i vurderingen.

Spørgsmålet er herefter om Spørgers lagertanke kan anses for sædvanligttilbehørefter ejendomsvurderingslovens § 16, stk. 1, og dermed en installation, eller om lagertankene betragtes som løsøre efter denne bestemmelse.

Det følger af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 2.4.4.2., at opbevaringssiloer medtages i ejendomsvurderingen, og derfor skal henhøres under den samlede ejendom. Dette omfatter imidlertid ikke tanke eller siloer, som er placeret på fritstående moduler eller lignende. Det fremgår således af TfS. 1986, 571 SD, at plansiloer, som ikke er nedstøbt eller ikke er yderligere forankretikkekan anses for en del af den faste ejendom efter ejendomsvurderingslovens § 16, stk. 1. Sådanne aktiver kvalificeres derfor som driftsmidler i en afskrivningsmæssig henseende.

Lagertankene på vingården er som udgangspunkt mobile, og er opstillet på *"jernben"*, som er naglet til jorden. Lagertankene er ikke forankret yderligere eller nedstøbt i jorden. Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at lagertankene derfor ikke kan anses som *sædvanligt tilbehør* efter ejendomsvurderingslovens § 16, stk. 1.

Henset til at lagertankene ikke er integreret i produktionsbygningen, at lagertankene ikke tjener en funktion i den tilstødende produktionsbygning, men derimod tjener en overordnet erhvervsmæssig funktion i vinproduktionen, og til lagertankenes visuelle fremtræden, er det Skattestyrelsens vurdering, at lagertankene må anses for driftsmidler efter afskrivningslovens kapitel 2.

Lagertankene kan således ikke anses for en del af den faste ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A:

Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af lovens regler, med undtagelse af ejendomme, der er omfattet af § 8, kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst, vælge at nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten. Reglerne i 1. pkt. gælder alene for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlede ægtefælles erhvervsvirksomhed, og det er kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som skal anvendes erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, der kan nedsættes med fortjenesten. Stk. 3, 2. pkt., gælder tilsvarende. Udlejning af fast ejendom anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. Den erhvervede ejendom anses ikke for udlejet, selv om den er udlejet på tidspunktet for erhvervelsen, hvis udlejningen er ophørt inden udløbet af fristerne i stk. 2, nr. 2. Endvidere anses den del af den afståede ejendom henholdsvis den erhvervede ejendom, som udgør boligdelen, ikke i denne forbindelse for anvendt erhvervsmæssigt. Nedsættelsen efter 1. pkt. skal ske med hele den del af fortjenesten opgjort uden fradrag efter § 6, stk. 2, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af den afståede ejendom, dog højst med et beløb svarende til den del af den kontante anskaffelsessum for den erhvervede ejendom, der vedrører den del, der skal anvendes erhvervsmæssigt. Overstiger den opgjorte fortjeneste den kontante anskaffelsessum, beskattes den overskydende fortjeneste efter lovens almindelige regler.

Stk. 2. Nedsættelse af anskaffelsessummen efter stk. 1 er betinget af, at

1) den skattepligtige enten erhverver fast ejendom i samme indkomstår, hvori den skattepligtige afstår fast ejendom, eller erhverver fast ejendom senest i det indkomstår, der følger efter afståelsesåret, eller erhverver fast ejendom i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret og

2) den skattepligtige senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, begærer reglen i stk. 1 anvendt ved indsendelse af rettidig selvangivelse eller, såfremt erhvervelsen af fast ejendom finder sted i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret, begærer reglen i stk. 1 anvendt senest ved indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret. Hvis skattemyndighederne ændrer ansættelse vedrørende afståelse af fast ejendom, kan den skattepligtige begære reglen i stk. 1 anvendt, dog senest 3 måneder efter, at meddelelsen om ansættelsesændringen er modtaget.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder tilsvarende anvendelse, hvis den ene ægtefælle afstår fast ejendom og den anden ægtefælle erhverver fast ejendom. Det er en betingelse, at ægtefællerne er samlevende ved udgangen af både det indkomstår, hvori afståelsen finder sted, og det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted.

Stk. 4. Nedsættelse af anskaffelsessummen efter stk. 1 er betinget af, at den erhvervede faste ejendom ikke er beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Hvis ejeren på nedsættelsestidspunktet er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der dog ske nedsættelse af

anskaffelsessummen, når den erhvervede faste ejendom er beliggende i en stat, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland. Det er en betingelse for nedsættelse af anskaffelsessummen efter 2. pkt., at den fremmede stat, Færøerne eller Grønland udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Den fortjeneste, der stammer fra nedsættelse af anskaffelsessummen, er fortjeneste fra fast ejendom beliggende i den stat, hvor den afståede ejendom lå. En skatteyder, der ønsker at genanbringe en fortjeneste i en ejendom i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, kan inden ophør af den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 begære reglen i stk. 1 anvendt på en erhvervet udenlandsk ejendom. Begæringen skal være ledsaget af nødvendige oplysninger om de implicerede ejendomme, herunder et driftsbudget for den erhvervede ejendom.

Stk. 5. Uanset stk. 1, 4. pkt., anses udlejning af fast ejendom til et selskab, hvori ejeren af den faste ejendom og dennes ægtefælle direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse, for erhvervsmæssig virksomhed. Det er en betingelse, at selskabet skal anvende ejendommen erhvervsmæssigt, jf. stk. 1. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ophører den bestemmende indflydelse i selskabet, sker der beskatning af den genanbragte fortjeneste på dette tidspunkt. Beskattes den genanbragte fortjeneste efter 4. pkt., bortfalder nedsættelsen af anskaffelsessummen efter stk. 1, 1. pkt.

Stk. 6. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om indgivelse af og indholdet i begæringer efter stk. 2.

Kildeskattelovens § 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet,
2. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,
3. danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,
4. personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmenværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.

Stk. 2. En person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte, jf. dog afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

Praksis

Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 1.1.1:

...

Kort om begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

Skattelovgivningen indeholder ikke en egentlig definition på begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed. Der er dog nævnt nogle eksempler. Se SL § 4. Bestemmelsen er ikke udtømmende og beskriver heller ikke, hvordan begrebet skal afgrænses. Afgrænsningen er derfor sket gennem en omfattende praksis vedrørende de forskellige relationer, hvor den har betydning, fx vedrørende brug af virksomhedsordningen, reglerne i kildeskatteloven (om bl.a. indeholdelsespligt) og det ældre regelsæt i den nu ophævede investeringsfondslov.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er karakteriseret ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud. Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, og virksomheden må ikke være af helt underordnet omfang.

Skattepligtige, der driver egen fremstillingsvirksomhed inden for industri, håndværk og landbrug, vil normalt blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Det gælder normalt også egen virksomhed inden for handel og service samt liberale erhverv som fx advokat, arkitekt, selvstændigt praktiserende læge, revisor og vekselrer.

Ved udtrykket selvstændig erhvervsvirksomhed forstås normalt fysiske personers virksomhed. Se dog nedenfor om selskaber.

Spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed er selvstændig erhvervsvirksomhed, indebærer flere afgrænsninger. At virksomheden skal være selvstændig betyder, at der skal ske en afgrænsning over for tjenesteforhold. Det kan være både lønmodtagerforhold og de honorarmodtagere, der er i tjenesteforhold og skattemæssigt behandles på samme måde som lønmodtagere. Se afsnit C. C. 1.2 "Selvstændigt erhvervsdrivende i modsætning til lønmodtager og honorarmodtager, der ikke er selvstændigt erhvervsdrivende" om denne afgrænsning.

At virksomheden skal være erhvervsmæssig betyder, at der skal ske en afgrænsning over for ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Erhvervsmæssig virksomhed skal derfor for det første afgrænses over for ikke-erhvervsmæssig virksomhed i form af hobbyvirksomhed. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed (herunder hobbyvirksomhed) sker ved en samlet vurdering efter en række kriterier. Se afsnit C. C. 1.3.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Afskrivningslovens § 15:

Installationer, der udelukkende tjener bygninger, hvorpå der kan afskrives efter § 14, behandles og afskrives som de nævnte bygninger. Det gælder dog ikke installationer, hvorpå der har kunnet afskrives efter stk. 2 eller 3.

Stk. 2. Installationer, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, og som ikke er omfattet af stk. 1, afskrives særskilt for hver enkelt installation efter reglerne i dette kapitel. Såfremt flere installationer

vedrørende en bygning er anskaffet i samme indkomstår, kan de pågældende installationer dog afskrives under ét.

Stk. 3. Installationer, der benyttes til både erhvervsmæssige og private formål, afskrives særskilt. Afskrivning beregnes af den samlede anskaffelsessum. Af den beregnede afskrivning kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages et beløb, der svarer til den erhvervsmæssige benyttelse i det pågældende indkomstår.

Stk. 4. Der kan ikke afskrives på installationer i beboelsesejendomme med en eller to selvstændige lejligheder (en- eller tofamiliehuse). Ejere af ejerlejligheder, der benyttes til beboelse, kan ikke afskrive på installationer i den bygning, hvori ejerlejligheden findes.

Ejendomsvurderingslovens § 16:

Ved ejendomsværdien forstås værdien af den samlede ejendom, sådan som ejendommen forefindes på vurderingstidspunktet. Driftsmateriel og inventar medtages ikke.

Stk. 2. Ved vurderingen af bygninger på fremmed grund, jf. § 2, stk. 1, nr. 3, og ved vurderingen af den øvrige ejendom tages der ved ansættelsen af ejendomsværdi hensyn til kontraktforholdet mellem parterne.

Praksis

TfS. 1986, 571 SD - Ejendomsvurdering - Silo

En plansilo, der kunne placeres både udendørs og indendørs uden ekstra forankring eller nedstøbning, skulle ikke medtages ved ejendomsvurderingen og kunne skattemæssigt betragtes som løsøre

SKM2004. 228. LR- Bygningsbestanddel/driftsmiddel - overdækning af gyllebeholdere

Sagen omhandlede afskrivninger på overdækning til en gyllebeholder. Ligningsrådet fandt, at overdækning bestående af letklinker i en netpose, som ikke var regntæt, var et driftsmiddel. Ligningsrådet fandt endvidere, at et betonlåg var en bygningsbestanddel efter afskrivningsloven.

SKM2008. 926. SR – Solcelleanlæg – afskrivninger

Skatterådet bekræftede, at et solcelleanlæg monteret på landjorden kan afskrives som et driftsmiddel. Ligeledes bekræftede Skatterådet, at et solcelleanlæg, der monteres på stativer på en bygning, og hvis produktion afsættes til elnettet, kan afskrives som et driftsmiddel. Skatterådet udtalte i den forbindelse, at anlæg med en kapacitet over 1 MW afskrives på en særskilt saldo efter reglerne i afskrivningslovens § 5 C. Endelig fandt Skatterådet, at et solcelleanlæg, der er integreret i en bygnings bestanddele, og hvor den producerede elektricitet anvendes som strømforsyning for bygningen, må anses for en installation i afskrivningslovens forstand.

Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. C. 2.4.4.2:

Regel

Installationer er omfattet af AL § 15.

Der kan afskrives på installationer, der udelukkende tjener bygninger, som kan afskrives efter AL § 14. Afskrivning på installationer behandles på samme måde, som de(n) bygning(er), som de knytter sig til.

Dette gælder dog ikke installationer, som der kan afskrives på efter AL § 15, stk. 2 eller stk. 3.

Installationer, der tjener fuldt afskrivningsberettigede bygninger

Installationer, der udelukkende tjener bygninger, der er afskrivningsberettigede efter AL § 14, behandles som disse bygninger. Se AL § 15, stk. 1. Det vil sige, at afskrivningen finder sted efter AL § 17.

Dette indebærer, at installationer, der anskaffes sammen med den afskrivningsberettigede bygning, som installationerne tjener, skal afskrives som en bestanddel af bygningen. Dette gælder, selv om installationerne kunne afskrives med en højere sats, hvis de blev afskrevet særskilt.

Dette indebærer også, at installationer, der tjener fuldt afskrivningsberettigede bygninger, men som anskaffes senere end bygningerne, afskrives som forbedringsudgifter på bygningerne. Se AL § 18.

Udskiftning af en installation i en fuldt afskrivningsberettiget bygning skal behandles efter de almindelige regler om vedligeholdelse eller forbedring af fast ejendom. Se SKM2002. 378. LSR om en udgift til nedtagning af et 50 år gammelt lavtryksanlæg og opsætning af nyt fjernvarmeanlæg, som blev anset for en vedligeholdelsesudgift.

...

Ejendomsvurderingen afgørende

Den vurderingsmæssige behandling af ejendommen er afgørende for, om en anskaffelse skal anses for at være:

- En bygningsbestanddel
- En installation
- Et driftsmiddel/inventar (løsøre).

Det kan have stor betydning, hvordan en anskaffelse kvalificeres. Hvis en anskaffelse vurderes til at være en bygningsbestanddel, og bygningen ikke er afskrivningsberettiget, kan anskaffelsen ikke afskrives med skattemæssig virkning.

Ved ejendomsværdien forstås ifølge EVL § 16, stk. 1, værdien af den samlede ejendom, sådan som ejendommen forefindes på vurderingstidspunktet. Driftsmateriel og inventar medtages ikke. Derimod medtages ved ansættelsen af ejendomsværdien sædvanligt tilbehør til ejendommen.

Ejendomsvurderingslovens begreb "sædvanligt tilbehør" svarer til afskrivningslovens begreb "installationer".

Ved ansættelsen af ejendomsværdien regnes, udover de egentlige bygninger og bygningsbestanddele, også sædvanligt tilbehør (installationer) med til den faste ejendom. Derimod regnes fx besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel ikke med.

Mens bygningen og dens bestanddele (bygningsbestanddele) altid regnes med i ejendomsvurderingen, selv om ejendommens lejer måtte eje enkelte af dens bestanddele, skal sædvanligt tilbehør (installation) til den faste ejendom kun tages med, hvis det er ejendommens ejer, der ejer dette tilbehør.

Tinglyst pant i en fast ejendom omfatter tilbehør til bygningen, som er indlagt af ejeren til brug for bygningens anvendelse som erhvervsejendom. Pantesikkerheden omfatter ikke tilbehør, der er indlagt i ejendommen til brug for den erhvervsvirksomhed, der drives i ejendommen. Se tinglysningslovens § 38.

På denne baggrund vedtog Ligningsrådet med vurderingsmæssig virkning fra 18. alm. vurdering (1. januar 1986) følgende vurderingspraksis:

"Som sædvanligt tilbehør til en bygning anses installationer, som er indlagt i ejendommen til brug for dennes anvendelse til erhverv i almindelighed, hvorimod installationer til brug for en særlig erhvervsvirksomhed, der drives i ejendommen, ikke i vurderingsmæssig henseende fremtidig skal betragtes som sædvanligt tilbehør".

Sædvanligt tilbehør til den faste ejendom

Den nævnte vurderingspraksis berører ikke beboelsesejendomme, men kun ejendomme, i hvilke der drives erhverv. Som eksempler på effekter, der skal anses som sædvanligt tilbehør til den faste ejendom og derfor tages med ved ejendomsvurderingen, kan nævnes:

- Enhver effekt, der har til formål at opvarme ejendommen, dvs. centralfyr (oliefyr, halmfyr, gasfyr og lignende), ovne, olietanke mv., herunder også løst ophængte el-panel-radiatorer. Se TfS 1986, 158 SD om elpaneler
- Elevatorer
- Køleanlæg, varmegenvindingsanlæg og ventilationsanlæg, medmindre disse specielt er anskaffet med henblik på et særligt erhverv, der drives i ejendommen
- Diverse el-kabler, fx kabler til edb-anlæg
- Grundvandspumper, vandpumpeanlæg samt vandrensningsanlæg
- "Hårde hvidevarer" placeret i erhvervsejendomme, i det omfang de tjener bygningen. Dette vil fx være tilfældet for fryse- og køleskabe, som er placeret i en personalekantine, og også for ventilationsanlæg samme sted
- Indbyggede lysarmaturer til lysstofrør og plader til forsænkning af loftet.

...

Nedenfor afgrænses installation over for løsøre på baggrund af en række afgørelser. Der er medtaget eksempler på afgørelser fra tiden før den oven for nævnte ændring af tinglysningslovens § 38, da afgørelserne fortsat anses for at være dækkende. Vær opmærksom på, at følgende eksempler ikke er opstillet i en prioriteret rækkefølge:

...

- Kornopbevaring i fritstående moduler anses for at være inventar. Se TfS 1986, 100 SD.

...

- Solcelleanlæg, der er monteret på landjorden anses for at være et driftsmiddel. Se SKM2008. 926. SR.
- Solcelleanlæg, der er monteret på stativer på en bygning anses for at være et driftsmiddel. Se SKM2008. 926. SR.
- Solcelleanlæg, der er integreret i en bygnings bestanddele i forbindelse med nybyggeri, og hvor den producerede elektricitet anvendes som strømforsyning for bygningen, anses for at være en installation. Se SKM2008. 926. SR.

...

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. H. 2.1.2–

...

Bygningsbestanddele/installationer eller driftsmidler/løsøre?

Når det skal afgøres, om et aktiv er en bygningsbestanddel eller et driftsmiddel, er det imidlertid ikke tilstrækkeligt at tage udgangspunkt i tinglysningsloven, udstykningsloven eller ejerlejlighedsloven.

Skatteministeriet finder, at den indbyrdes sammenhæng mellem ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningsloven betyder, at begrebet fast ejendom skal afgrænses på samme måde efter de to love.

Det drejer sig fx om reglerne i EBL § 5 om nedsættelse af anskaffelsessummen med foretagne afskrivninger mv.

Et andet eksempel er den fordeling af overdragelsessummen på de skatter relevante aktiver, som en køber og en sælger er forpligtede til at lave efter både AL § 45, stk. 2, og EBL § 4, stk. 5. Den del af den kontantomregnede købesum, der skal henføres til en bestemt bygning, skal være det samme beløb efter begge love.

Det fremgår af forarbejderne til den gældende afskrivningslov, L 102, FT 1998/1999, 2. samling, samt af forarbejderne til lov nr. 540 af 6. juni 2007 om ændring af bl.a. afskrivningsloven, at den vurderingsmæssige behandling af et aktiv er afgørende for, om aktivet anses for en bygning/installation eller et driftsmiddel.

Hvis et aktiv ikke medtages ved de offentlige ejendomsvurderinger, er det fordi, det anses for et driftsmiddel (løsøre).

Det lægges til grund, at

- begrebet fast ejendom skal afgrænses ens efter vurderingsloven, afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven, og
- det er den vurderingsmæssige behandling, der er afgørende for, om et aktiv skal anses for et driftsmiddel eller en bygningsbestanddel/installation.

I hvert fald i relation til de tre nævnte love eksisterer et fælles skatteretligt ejendomsbegreb.

...