



HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 1. september 2023

Sag BS-42681/2022-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat Michael Serup)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 17. afdeling den 3. oktober 2022 (BS-13562/2021-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Kurt Rasmussen, Ole Hasselgaard, Rikke Foersom og Søren Højgaard Mørup.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Supplerende retsgrundlag

Kildeskattelovens § 33 C giver adgang til skattemæssig succession ved overdragelse i levende live af erhvervsvirksomhed til overdragerens børn mv., hvilket bl.a. indebærer, at fortjeneste ved overdragelsen ikke beskattes hos overdrageren. Bestemmelsen omfattede oprindeligt ikke overdragelse af fast ejendom, som er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven.

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, blev ændret ved lov nr. 427 af 25. juni 1993 om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven) og forskellige andre skattelove, således at over-

dragelse af fast ejendom i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse kunne ske med skattemæssig succession i nærmere bestemt omfang.

Af det oprindelige lovforslag fremgår bl.a. (Folketingstidende 1992-93, tillæg A, lovforslag nr. L 295, sp. 2654):

”2. § 33 C, stk. 1, 3. pkt., ophæves og i stedet indsættes:

”Stk. 2-10 gælder ikke for beskatning af fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven medmindre, der er tale om fast ejendom, der helt eller delvist anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed. Udlejning af fast ejendom er ikke erhvervsvirksomhed i 3. pkt.’s forstand.””

Betænkning af 18. juni 1993 over forslag til lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven) og forskellige andre skattelove (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2660) indeholder et forslag til indsættelse af et 5. pkt. i § 33 C, stk. 1:

”Til § 4 13) I den under nr. 2 foreslåede ændring af § 33 C, stk. 1, indsættes efter det foreslåede 4. pkt. som nyt punktum:

”Bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 4 og 7, anses ikke i denne forbindelse for virksomhed ved udlejning af fast ejendom.””

Om bestemmelsen anføres i bemærkningerne (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2664):

”Det foreslås, at bortforpagtning af ejendomme, der helt eller delvis benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage samt skovbrugsejendomme, som er omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 4 og 7, ikke anses for udlejning.”

I et bilag til betænkningen er gengivet en henvendelse af 9. juni 1993 fra De danske Landboforeninger, Landbrugsraadet og Dansk Familielandbrug, hvoraf fremgår bl.a. (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, bilag til betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2682 og 2684-2685):

”Vedr. regeringens forslag til en skattereform m.v.

Selv om der er flere positive elementer i skattereformforslaget, indebærer omlægningen af skattesystemet en så alvorlig og uforholdsmæssig stor belastning for de personligt erhvervsdrivende, at landbrugsorganisationerne må tage afstand fra en række af elementerne i forslaget. Nogle af disse elementer må vi opfatte som et brud på forudsætning-

gerne for aftalen om en landbrugspakke, som vi indgik med regeringen den 6. april i år.

Vi har naturligvis bemærket os regeringens udtalelser om, at forslagene skal ses som en helhed, og vi er også opmærksom på de positive elementer for erhvervslivet, som indgår i denne helhed. Men den samlede virkning for især den del af erhvervslivet, der repræsenteres af de personligt erhvervsdrivende, er så negativ, at der må være basis for at ændre på nogle af forslagene, og i den forbindelse skal peges på følgende tre lovforslag

- L 295 om skærpet ejendomsavancebeskatning

...

Vedr. de foreslåede successionsregler bemærkes:

- Successionsordningen ved familieoverdragelse forudsætter, at overdrageren helt eller delvis anvendte ejendommen i sin erhvervsvirksomhed. Reglen bør også kunne anvendes, hvis overdragerens ægtefælle anvendte ejendommen i vedkommendes erhvervsvirksomhed.

- Det bør afklares, om successionsreglerne kan anvendes, hvis overdrageren (eller ægtefællen) tidligere har anvendt ejendommen i sin erhvervsvirksomhed, selv om ejendommen på salgstidspunktet anvendes til udlejning, f.eks. bortforpagtning. Om nødvendigt bør reglen ændres, således at successionsordningen kan anvendes i disse tilfælde. Tilsvarende problem er til stede ved udlæg fra dødsboer."

Af Skatteministeriets svar af 17. juni 1993 på henvendelsen fremgår bl.a. (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, bilag til betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2703):

"2. Successionsordningen

Regeringens udspil tager i forslaget udgangspunkt i at give den samme personkreds, som i andre henseender kan succedere ved familieoverdragelser, mulighed for også at kunne succedere ved familieoverdragelse, når det gælder fast ejendom. Denne ensartede afgrænsning findes mest hensigtsmæssig.

Regeringen har dog som tidligere anført besluttet, at bestemmelsen skal kunne finde anvendelse ved bortforpagtede landbrugsejendomme."

Den formulering af bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., som var gældende i 2018, blev indsat ved lov nr. 406 af 8. maj 2006. Af de almindelige bemærkninger (Folketingstidende 2005-06, tillæg A, lovforslag nr. L 123, s. 3659) fremgår bl.a.:

”Præcisering af henvisninger til vurderingsloven i anden lovgivning
Lovforslaget indeholder herudover en præcisering af henvisningerne til vurderingslovens § 33, stk. 1, i anden lovgivning.

Efter vurderingslovens § 33, stk. 1, træffer told- og skatteforvaltningen i forbindelse med vurderingen bestemmelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvist må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres.

Vurderingslovens § 33, stk. 1, kan således læses sådan, at den i princippet omfatter alle ejendomme.

Som følge heraf foreslås det, at de skatteregler, der henviser til ejendomme omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, præciseres, så det tydeligt kommer til at fremgå, hvilke typer ejendomme omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, henvisningerne vedrører.”

Anbringender

A har supplerende anført navnlig, at det ligger fast, at virksomhedskatteloven, kildeskatteloven og boafgiftsloven hviler på ét og samme virksomhedsbegreb.

En virksomhed, der kan indgå i virksomhedsskatteordningen, kan således overdrages med skattemæssig succession efter kildeskattelovens § 33 C og til nedsat afgift efter boafgiftslovens § 23 a, hvis virksomheden ikke er omfattet af den særlige undtagelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., om udlejning af ”anden ejendom” end landbrugsejendomme mv. Der er ikke i boafgiftslovens § 23 a hjemmel til at håndhæve yderligere betingelser vedrørende virksomheden.

En ejendom, der efter ejendomsvurderingsloven er kategoriseret som ”landbrugsejendom”, er ikke omfattet af undtagelsesreglen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., og udlejning af en sådan ejendom udgør derfor en almindelig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen og overdrages med skattemæssig succession ifølge kildeskattelovens § 33 C og til nedsat gaveafgift ifølge boafgiftslovens § 23 a. Den forståelse, at det er ejendommens vurderingsmæssige status, som er afgørende, er også antaget i praksis, jf. bl.a. SKM 2016.233.SR, SKM 2021.450.SR og SKM 2022.590.SR.

Den omstændighed, at et privat anvendt stuehus måtte kunne overdrages med succession ifølge den særlige 50 %-regel i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. pkt., er uden betydning i relation til boafgiftslovens § 23 a.

I relation til et stuehus på en landbrugsejendom gælder det ligeledes konsistent i skattelovgivningen, efter ejendomsavancebeskatningsloven, efter virksom-

hedsskattelovens § 1, efter kildeskattelovens § 33 C og derfor også efter boafgiftslovens § 23 a, at det skattemæssigt relevante ikke er, at stuehuset har karakter af beboelse, men om stuehuset anvendes privat af ejeren eller anvendes erhvervsmæssigt i kraft af ejerens udlejningsvirksomhed. Lejers anvendelse af det lejede er uden betydning.

Et stuehus på en landbrugsejendom skifter således skattemæssigt karakter alt efter, om det anvendes af ejeren som egen bolig eller udlejes til tredjemand. Hvis stuehuset bebos af ejeren, er dette en privat anvendelse, og stuehuset er derfor af denne grund ikke en del af virksomheden. Stuehuset er i stedet et privat aktiv, der efter ejendomsavancebeskatningsloven kan sælges skattefrit ligesom enhver anden ejerbolig. Som privat aktiv kan et sådant stuehus som udgangspunkt ikke indgå i virksomhedsordningen og kan af samme grund ikke overdrages med skattemæssig succession. Et sådant privat stuehus kunne derfor heller ikke udgøre et virksomhedsaktiv omfattet af den nedsatte gaveafgift ifølge boafgiftslovens § 23 a.

Hvis stuehuset i stedet er udlejet til tredjemand, er dette ikke en privat anvendelse, men en erhvervsmæssig anvendelse. Stuehuset er derfor ikke et privat aktiv og kan derfor ikke sælges skattefrit. I stedet indgår stuehuset som en integreret del af den samlede landbrugsejendom i en erhvervsvirksomhed og kan alene sælges med almindelig beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Som virksomhedsaktiv kan den samlede landbrugsejendom indgå i virksomhedsordningen og kan i det hele overdrages med skattemæssig succession og til nedsat gaveafgift ifølge boafgiftslovens § 23 a.

Landsretten fortolker boafgiftslovens § 23 a sådan, at der skal foretages en konkret vurdering af, "om aktivet er en del af erhvervsvirksomheden". Imidlertid undlader landsretten herefter at fastslå, hvad der i den konkrete sag skal anses som "erhvervsvirksomheden".

Landsretten lægger vægt på, at stuehuset ikke blev "benyttet som en del af landbrugsvirksomheden". Landsretten forudsætter således, at der ifølge boafgiftslovens § 23 a lovligt kan stilles krav om en sådan benyttelse. Imidlertid leverer landsretten ikke nogen fortolkning af § 23 a og/eller kildeskattelovens § 33 C, der leder til, at et sådant krav om benyttelse er en lovlig betingelse ifølge retsgrundlaget.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at anvendelse af den reducerede afgiftssats i boafgiftslovens § 23 a i alle tilfælde er udelukket i forhold til gaveoverdragelse af fast ejendom, der udlejes til bl.a. beboelse.

Ifølge forarbejderne til § 23 a var formålet med afgiftsreduktionen at tilgodese overdragelser af egentlig erhvervsvirksomhed. Gaveoverdragelse af "formue", altså mere passiv virksomhed, skulle ikke kunne gennemføres med reduceret afgiftssats.

Udlejning af fast ejendom udgør ikke egentlig eller reel erhvervsvirksomhed. Overdragelse af udlejede ejendomme vil derfor ikke berettige til succession efter kildeskattelovens § 33 C – og dermed heller ikke til reduceret afgiftstilsvær i tilfælde af gaveoverdragelse, medmindre der er tale om udlejning af fast ejendom, der "benyttes til" landbrug, gartneri mv.

Den udlejede beboelsesejendom, som sagen omhandler, benyttes netop ikke til landbrug, gartneri mv. Der er tale om udlejning til beboelse uden sammenhæng med driften af landbrugsvirksomheden, hvorfor betingelserne for overdragelse med afgiftsreduktion ikke er opfyldt.

Forarbejderne viser, at virksomhedsbegrebet i boafgiftslovens § 23 a, stk. 1, skal forstås snævert. Det fremgår således klart af forarbejderne, at afgiftsnedsættelsen ved overdragelse af personligt ejede virksomheder som den foreliggende beror på en vurdering "aktiv for aktiv", og at afgiftslempelsen er indskrænket i forhold til adgang til succession efter kildeskattelovens § 33 C.

Den overdragne ejendom udgør et blandet benyttet virksomhedsaktiv. På den ene side blev ejendommens jordtilliggender benyttet i Bs landbrugsvirksomhed. I forhold til denne del af ejendommen er der adgang til gaveoverdragelse med reduceret afgiftssats. På den anden side blev ejendommen også benyttet til udlejning til beboelse. Udlejning til beboelse karakteriseres ikke som reel erhvervsvirksomhed, men derimod som passiv kapitalanbringelse. I forhold til gaveoverdragelsen af denne del af ejendommen (den udlejede beboelsesejendom) er der dermed tale om overdragelse af "formue i almindelighed" (passiv kapitalanbringelse). Og når dette er tilfældet, er der ikke mulighed for at anvende den reducerede afgiftssats.

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. pkt., er en lempelig regel, der giver adgang til (fuld) succession i forhold til avancen ved salg af fast ejendom, også selv om den faste ejendom ikke udelukkende anvendes i den egentlige erhvervsvirksomhed. Der er ikke en tilsvarende bestemmelse i boafgiftslovens § 23 a. Lovgiver var ved indførelsen af den reducerede afgiftssats opmærksom på muligheden for at lade hele værdien af en ejendom i forbindelse med en gaveoverdragelse være omfattet af den lavere sats, når mere end 50 % af ejendommen blev anvendt til reel erhvervsvirksomhed. Men lovgiver valgte helt eksplicit ikke at udstrække den lempelige afgiftsbehandling så vidt.

A anfører med henvisning til kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., at bestemmelsen er binær, "der er tale om et enten-eller, som udelukkende er baseret på SKATs kategorisering af den matrikulære ejendom i henhold til ejendomsvurderingsloven". Er ejendommen kategoriseret som en landbrugsejendom, er der dermed efter hendes opfattelse mulighed for succession og også afgiftsreduktion ved gaveoverdragelse. Samtidig erkendes det dog, at privat anvendelse af et stuehus på en landbrugsejendom udelukker succession efter kildeskattelovens § 33 C og overdragelse til nedsat gaveafgift efter boafgiftslovens § 23 a.

Argumentationen er selvmodsigende og misvisende. Den afgørende sontring i relation til disse bestemmelser går ikke på, om der er tale om private eller erhvervsmæssige aktiver. Det relevante er derimod, hvilke virksomhedsaktiver der er omfattet af muligheden for overdragelse med succession eller gaveoverdragelse med reduceret afgiftssats. Afgørende er, om de virksomhedsaktiver, der overdrages, indgår i den reelle erhvervsvirksomhed, eller om aktiverne snarere er udtryk for virksomhedens passive kapitalanbringelse/formue i almindelighed.

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. og 5. pkt., viser endvidere, at der ikke er be-læg for at lade en ejendoms kategorisering være eneafgørende for, om der er adgang til succession. I henhold til 4. og 5. pkt. skal der således i tilfælde, hvor virksomhedens ejendom både benyttes til reel erhvervsvirksomhed, men også til passiv kapitalanbringelse (herunder udlejning) netop foretages en bedøm-melse af, om den erhvervsmæssige anvendelse er den primære (mere end halv-delen). Kun hvis det er tilfældet, er der adgang til succession efter den såkaldte halvdelsregel.

As argumentation må forstås sådan, at halvdelsreglen ikke finder anvendelse på ejendomme, der vurderes som landbrugsejendomme. I disse tilfælde skulle adgang til succession således altid være opfyldt, uanset hvilken del af en ejendom, der udlejes til andet end benyttelse til landbrug. Argumentationen savner også på dette punkt retskildemæssig ophæng. Der er ingen angivelse af, at halvdelsreglen ikke skulle finde anvendelse på landbrugsejendomme i stk. 1, 6. pkt. Tværtimod er det netop en følge af halvdelsreglen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. pkt., at der konkret er adgang til succession ved overdragelsen af ejendommen til A. Administrativ praksis om kildeskattelovens § 33 C er i overensstemmelse hermed, jf. bl.a. SKM 2014.751.SR og Landsskatterettens kendelse af 13. september 2016 (j.nr. 15-1132780).

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Ved aftale af 30. juni 2018 overdrog B ejendommen ..., til sin datter A. Af ejendomsvurderingen fremgår, at ejendommens benyttelse var bebygget landbrug.

Den havde et areal på ca. 21 ha og var bebygget med dels et stuehus, dels en række driftsbygninger. B dyrkede selv jorden. Stuehuset var udlejet til beboelse, og lejeindtægterne indgik i regnskabet for hans landbrugsvirksomhed. B havde ikke selv boet på ejendommen. Overdragelsen indebar, at A modtog en gave på ca. 3,5 mio. kr.

Sagen angår, om A skal betale gaveafgift af værdien af stuehuset med 15 % efter boafgiftslovens § 23 eller alene med 7 % efter lovens § 23 a. Spørgsmålet er, om værdien af stuehuset skal medregnes ved opgørelsen af værdien af Bs virksomhed ved afgiftsberegningen efter boafgiftslovens § 23 a.

Det er ubestridt, at den gaveafgift, som A skal betale i anledning af overdragelsen af ejendommen, skal nedsættes til 218.155 kr. som påstået, hvis hun alene skal betale gaveafgift af værdien af stuehuset med 7 %.

Lovgrundlaget

Efter boafgiftslovens § 23 skal der betales 15 % i afgift af gaver over et vist beløb givet til bl.a. gavegiverens børn, medmindre der er grundlag for at anvende en lavere procentsats efter bl.a. lovens § 23 a. Af § 23 a fremgår, at for gaver ydet i 2016, 2017, 2018 eller 2019 betales gaveafgiften med den i stk. 4 anførte sats (7 % i 2018) af værdien af aktier og virksomheder, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, 5 og 6, eller kildeskattelovens § 33 C, stk. 1.

Af forarbejderne til boafgiftslovens § 23 a (Folketingstidende 2016-17, tillæg A, lovforslag nr. L 183, s. 7) fremgår bl.a., at nedsættelsen af gaveafgiften – for at sikre, at nedsættelsen forbeholdes overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed – baseres på successionsreglerne i skattelovgivningen, hvorved nedsættelsen alene vedrører virksomheder, der kan overdrages med skattemæssig succession. Det fremgår endvidere, at der ikke herved stilles krav om, at succession rent faktisk vælges, men blot at betingelserne for succession er opfyldt.

Det fremgår desuden af forarbejderne til boafgiftslovens § 23 a (Folketingstidende 2016-17, tillæg A, lovforslag nr. L 183, s. 25 f.), at successionsadgangen og dermed afgiftsnedsættelsen for personligt ejede virksomheder vurderes aktiv for aktiv, og at der skal foretages en konkret vurdering af, om et aktiv eller et passiv indgår i virksomheden. Det fremgår også, at det alene er den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen. Dette gælder efter forarbejderne også for ejendomme, uanset at hele ejendommen eventuelt kan overdrages med succession, fordi mere end 50 % af ejendommen anvendes erhvervsmæssigt.

Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 1. pkt., kan parterne ved overdragelse i levende live af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til bl.a. børn anvende reglerne i stk. 2-11 og 14 om skattemæssig succession, der bl.a. indebærer, at fortjeneste ved overdragelsen ikke beskattes hos overdrageren.

Ifølge § 33 C, stk. 1, 3. pkt., finder stk. 2-11 og 14 alene anvendelse på ejendomsavancer vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed.

Ifølge § 33 C, stk. 1, 4. pkt., finder stk. 2-11 og 14 dog anvendelse på hele ejendomsavancen vedrørende den pågældende ejendom, hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed (halvdelsreglen). Ifølge 5. pkt. lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel.

Det fremgår af den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010, at udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, ikke anses for erhvervsvirksomhed i forbindelse med adgangen til succession.

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.

Efter den dagældende bestemmelse i vurderingslovens § 33, stk. 1, 1. pkt., træffer told- og skatteforvaltningen i forbindelse med vurderingen bestemmelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvis må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres.

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 Bs landbrugsvirksomhed, og at udlejningen ikke kan anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt.

Om betydningen af den såkaldte halvdelsregel i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. pkt., bemærkes, at stuehuset i ejendomsvurderingen for 2018 er særskilt vurderet til at udgøre 24 % af den samlede ejendomsværdi. Adgangen til succession med hensyn til stuehuset følger herefter alene af, at mere end 50 % af den samlede ejendom blev anvendt erhvervsmæssigt i Bs landbrugsvirksomhed på overdragelsestidspunktet.

Efter boafgiftslovens § 23 a betales nedsat gaveafgift af "værdien af... virksomheder". I overensstemmelse hermed fremgår det af bestemmelsens forarbejder, at det alene er den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen, og at dette også gælder for ejendomme, uanset at hele ejendommen kan overdrages med succession efter halvdelsreglen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. pkt.

Det forhold, at stuehuset kunne overdrages med succession i medfør af halvdelsreglen, fører således ikke til, at værdien af stuehuset kan medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen efter boafgiftslovens § 23 a.

Sammenfattende finder vi herefter ligesom landsretten, at det er berettiget at opkræve en gaveafgift på 15 % efter boafgiftslovens § 23, stk. 1, af værdien af stuehuset.

Vi stemmer derfor for at stadfæste dommen.

Dommerne Kurt Rasmussen og Søren Højgaard Mørup udtaler:

Det følger af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, at ejendommen ..., kunne overdrages med skattemæssig succession, hvis ejendommen i sin helhed blev anvendt i Bs erhvervsvirksomhed.

Udlejningen af stuehuset er sket som en del af Bs samlede erhvervsvirksomhed, og udlejningen må derfor som udgangspunkt anses for erhvervsmæssig, medmindre andet følger af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt.

Vi finder, at den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., som følge af henvisningen til vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, må forstås således, at det er afgørende, hvorledes ejendommen skal kategoriseres i henhold til disse bestemmelser, idet henvisningen ville være overflødig, hvis der skulle foretages en selvstændig vurdering af anvendelsen af ejendommen ud fra andre kriterier end vurderingslovens kriterier.

Vi lægger desuden vægt på, at bestemmelsen efter sit formål skal muliggøre generationsskifte af en landbrugsvirksomhed ved at give adgang til skattemæssig succession, også selv om virksomheden omfatter udlejning af fast ejendom, forudsat at der er tale om udlejning af en landbrugsejendom eller en del heraf. Vi bemærker, at det er almindeligt forekommende, at en landbrugsvirksomhed som følge af opkøb omfatter flere landbrugsejendomme, og at det er nødvendigt af hensyn til virksomhedens rentabilitet at udleje bygninger, herunder stuehuse, på opkøbte landbrugsejendomme.

Der er efter vores opfattelse ikke i den oprindelige affattelse af bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 5. pkt., jf. lov nr. 427 af 25. juni 1993, eller forarbejderne hertil (Folketingstidende 1992-93, tillæg B, betænkning til lovforslag nr. L 295, sp. 2647 ff.) holdepunkter for, at det har været hensigten at udelukke skattemæssig succession for den del af en landbrugsvirksomhed, der består af et udlejet stuehus på en landbrugsejendom med den virkning, at overdrageren skal betale ejendomsavanceskat af værdien af stuehuset i forbindelse med et generationsskifte.

Denne fortolkning støttes også af, at det i forbindelse med en præcisering af reglen ved lov nr. 406 af 8. maj 2006 i forarbejderne (Folketingstidende 2005-06, tillæg A, lovforslag nr. L 123, s. 3659) er anført, at der med henvisningen til vurderingslovens § 33, stk. 1, menes den bestemmelse, som told- og skatteforvaltningen efter vurderingslovens § 33, stk. 1, træffer i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt en ejendom helt eller delvist må anses for benyttet til landbrug.

Ejendommen er ifølge ejendomsvurderingen benyttet som landbrugsejendom, og rigtigheden af denne kategorisering er ikke anfægtet. Herefter er den omstændighed, at virksomheden har bestået i bl.a. udlejning af stuehuset, ikke til hinder for, at ejendommen i sin helhed kunne overdrages med skattemæssig succession, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1.

Det følger herefter af boafgiftslovens § 23 a, stk. 1, at gaveafgiften skal betales med 7 % af værdien af virksomheden, herunder værdien af stuehuset.

Vi stemmer derfor for at tage As påstand til følge.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at dommen stadfæstes.

Konklusion og sagsomkostninger
Højesteret stadfæster dommen.

Under hensyn til sagens principielle karakter og videregående betydning finder Højesteret, at ingen part skal betale sagsomkostninger for Højesteret til den anden part.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for Højesteret til den anden part.