

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9885 af 24/10/2023 (Gældende)

Svensk skovejendom, hobbyviksomhed, omfattet af exitbeskatning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0728291

Svensk skovejendom, hobbyviksomhed, omfattet af exitbeskatning

Spørger flyttede sammen med sin ægtefælle fra Sverige til Danmark i juli 2020 i forbindelse med sit arbejde for sin danske arbejdsgiver i Danmark. Spørger er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1. Spørger ejer sammen med ægtefællen en skovejendom og landbrugsejendom i Sverige, som anvendes som fritidsbolig. Skoven er på 109 ha og drives kommercielt og selvangives som sådan i Sverige. Der er et mindre almindeligt landbrugsareal, som naboen udnytter mod at vedligeholde arealet.

Skatterådet kunne bekræfte, at driften måtte anses som ikke-erhvervsmæssig i skattemæssig henseende, uanset at skoven havde en størrelse, der ville kunne drives erhvervsmæssig. Der blev lagt vægt på, at skoven og landbruget drives ekstensiv, at spørger og spørgers ægtefælle ikke har særlige forudsætninger for at drive skov eller landbrug og at ejendommen har givet underskud i spørgers ejertid og ikke har udsigt til at give overskud.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger vil være helt eller delvis fritaget for exit-skat af en eventuel avance, jf. kildeskattelovens § 10, ved ophør af fuld skattepligt til Danmark. Ifølge kildeskattelovens § 10 anses ophør af fuld skattepligt for afståelse af ejendommen. Det var Skatterådets vurdering, at afståelse af ejendommen er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, og at ejendommen må anses for at være en skovejendom. Da ejendommen anvendes om fritidsbolig er betingelserne i ejendomsavancebeskatningsloven § 9 for at boligen kan afstås skattefrit ikke opfyldt.

Skatterådsmøde 24. oktober 2023 - SKM2023.516.SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, ud fra de beskrevne om-stændigheder, at spørgers aktivitet (skovdrift), der generer negativt resultat, skal anses som værende hobbyvirksomhed?
2. Kan Skatterådet bekræfte, ud fra beskrivelsen af aktivet på ejendommen (med dertilhørende skovejendom, sommerhusejendom mv), at aktivet ikke vil være omfattet exit-skat, når spørger ophører med at være fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1?
3. Hvis spørgsmål 2 besvares benægtende. Kan Skatterådet bekræfte, at aktivet på ejendommen (med dertilhørende skovejendom, sommerhusejendom mv) delvist vil være fritaget for exit-skat, når spørger ophører med at være fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1?

Svar

1. Ja
2. Nej
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger flyttede sammen med sin ægtefælle fra Sverige til Danmark i juli 2020 i forbindelse med sit arbejde for sin danske arbejdsgiver i Danmark. Spørger har siden 2020 haft rådighed over helårsbolig i Danmark og er på baggrund heraf skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1.

Spørger ejer i fællesskab med sin ægtefælle en skovejendom i Sverige med tilhørende bygninger samt sommerhus.

Ejendommen er vurderet som ”jordbruk/jordbruksfastighet” af de svenske myndigheder.

De svenske myndigheder har for 2022 opgjort taxeringsværdi til:

Lantbrug	x mio. sv kr.
Jordbruksvärde	xxx tusind sv kr.
Skovbruksvärde	x mio. sv kr.
Skogsimpedimentsvärde	x tusind sv kr.
Ekonomibyggnadsvärde	xxx tusind sv kr.
Tomtmarksvärde	xxx tusind sv kr.
Bostadsbyggnadsvärde	xxx tusind sv kr.

I 2020 er indsendt oplysning om ejendommen til Skattestyrelsen.

Der er angivet at ejendommens værdi er xx tusind kr., (2001-værdi + 5 %) og at der er tale om sommerhus/fritidsbolig.

Værdien til brug for beregning af dansk ejendomsværdiskat er i færd med at blive korigeret for indkomstårene 2021 og 2022.

Ejendommens værdi (2001-værdi + 5 %) er ændret til x mio. kr.

Ejendommen anvendes som sommerhus af spørger.

Desuden drives kommercielt skovbrug.

Der er jagtmulighed, men denne anvendes udelukkende privat.

Den kommercielle aktivitet bliver drevet gennem en personlig drevet virksomhed (såkaldt ”enskild firma” i Sverige).

Udover de rekreative formål som spørger (samt hendes familie) anvender ejendommen til (sommerhus-ejendom og til at gå på jagt), bliver ejendommen brugt kommercielt til skovbrug.

Der er noget almindelig landbrug tilknyttet ejendommen, men dette bliver alene anvendt af naboen til at dyrke afgrøder og lignende til at fodre naboenes egne husdyr. Naboen betaler ikke noget for at benytte denne mulighed, da skatteyder blot ønsker at denne del af ejendommen bliver vedligeholdt. Dertil søger naboen også og modtager EU-støtte for at vedligeholde jorden.

Det er spørgers opfattelse, at den landbrugsaktivitet som udøves på grunden, har ekstensiv karakter, forstået som en drift, der kræver mindre indsats, både i form af arbejde og kapital.

Ejendommen er ikke særligt optimeret til at genere indtægter eller reducere omkostninger forbundet med eksempelvis mængden af manuel arbejdskraft. Vi refererer til den detaljerede resultatopgørelse for at illustrere hvilke indtægter samt udgifter skatteyder har forbundet med arbejdet på ejendommen.

Af regnskaber for ejendommen fremgår (sv tkr.)

	2020	2021	2022
Nettoomsætning	x	x	xx
Bruttoresultat	-x	x	xx
Resultat før afskrivninger	-xx	-xxx	-xxx
Skattemæssigt resultat før renter	-xxx	-xxx	-

Virksomheden er momsregistreret i Sverige.

Der er i Sverige deklareret et underskud for selvstændig virksomhed (spørgers andel) på:

- xxx tkr. (for 2021)
- xxx tkr. (for 2022)

Spørger har anvendt skovaktiverne på ejendommen til at generere indtjening til at modsvare den omkostning, som er forbundet med at eje landejendommen. Dog forventes indkomst fra fx træer m.v. ikke at genere større indkomst end omkostninger forbundet med ejendommen inden for de næste 20-30 år.

Spørger afholder alene udgifter til drift såsom vedligeholdelse, herunder løn til gartner, redskaber m.v. Den forventede markedsværdi af aktivet er ligeledes betydelig lavere end de investeringer, der er foretaget for at forbedre ejendommen.

Aktivet har således ikke til hovedformål at opnå en fortjeneste og er således primært drevet af private ferie-/fritidsformål styret af Spørgers personlige fritidsinteresser, herunder interessen for jagt samt ønsket om en fritidsbolig.

Spørger er uddannet med en kandidatgrad i ”material science” og har ikke specielle kompetencer inden for hverken skovdrift eller landbrug generelt. Spørger har p.t. fuldtidsbeskæftigelse som COO (chief operating officer) hos A A/S.

Spørgers ægtefælle har gjort karriere i det svenske forsvar og har taget en lederuddannelse i forlængelse heraf. Hverken spørger eller dennes ægtefælle har således professionelle forudsætninger for at drive skov-aktiviteten på ejendommen.

Spørger har oplyst følgende om ejendommen:

"We moved to Denmark end of July 2020 as I(Spørger) was assigned a position in A A/S from 1st of August. My husband has not been working since we moved here.

In Sweden we have a property that should be considered in our tax reporting in Denmark and we are searching for advice how it should be taxed.

The origin for this countryside place is that my husband got a first portion 1/20 [i] 1970, value considered by our Swedish advisor to be close to zero. []

[I]1998 My husband [] bought a part of the old farm 1/20 [] for xx tusind SEK and 4/10 [] for xxx tusind SEK. Total ownership was now 50% of the original farm. A few years later the property was splitted 50/50 with [] who owned the remaining part of the property.

As we are addicted hunters we have used it as hunting place and lived in a camper as we at that time lived in the [x-by] area.

As the old house was in such bad condition and was burned down due to house fungus, the neighbour's house and some land was bought by us together (50/50%) 2011 to an amount of x mio. SEK to be used as a summerhouse while we lived in (y-land]. The standard was very primitive and all installations was not according to today's legal required levels.

2019 we jointly acquired a forest property for a price of x mio. SEK that has a common border with our existing land plot and in the middle of our hunting-team total properties. At that time we changed the ownership of the total property to 50/50 and we applied in the beginning of 2020 to merge the different pieces into one entity. Decision was achieved beginning of July 2020.

The total piece of land we own today is 138,5 "hektar". Whereof 22,5 is farming land and others, 7 wet area and 109 forest area.

The farming land is taken care of by a neighbour to keep the land open.

The wet area is protected and can only be used for hunting.

The forest we intend to use to mitigate the cost owning the land and for many years in a row we have more costs than income and so it will be for many more years (20-30) as the most part of the forest is in recent years taken down.

During the last year we have rebuilt and renovated our old summer house to get the correct environmental standards as well as be fully modern as a summer house. Total investment approximately x mio. SEK. We have approximately x mio. SEK bank loans.

The Swedish Tax authorities has evaluated the "taxeringsvärde" to x mio. SEK before the evaluation of market value is changed for the new rebuilt house. The expected market value increase will be far lower than the investments in the house we have made.

We have never lived in the house and intend to use it as a summerhouse and hunting lodge."

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål skal besvares med ja.

Ved vurdering af, om en virksomhed er drevet erhvervsmæssigt eller ikke-erhvervsmæssigt (hobbyvirksomhed), lægges der ifølge Den juridiske vejledning 2023-C. C. 1.3.1. blandt andet vægt på

følgende momenter:

- At der er udsigt, til at virksomheden før eller siden vil give overskud": Spørger har ikke haft overskud gennem skovdrift fra ejendommen, og dette forventes endvidere ikke at være tilfældet mange år frem (20-30 år).
- At der er tale om underskud af forbigående karakter": De nuværende indtægter og udgifter anses for stabile med et negativt resultat og det forventes at være tilfældet en del år frem, og at dette ikke er resultatet af udefrakommende omstændigheder.
- At ejeren har de nødvendige faglige forudsætninger for at drive virksomheden": Spørger besidder en stilling som COO (chief operating officer) i A A/S. Spørger har ikke i sin karrierebeskæftiget sig med erhvervsmæssig aktivitet inden for skovdrift. Det samme gør sig gældende for Spørgers ægtefælle.
- At lønsomheden/udsigterne til rentabel drift er undersøgt forud for virksomhedens start": Spørger og ægtefælle har erhvervet den første del af ejendommen helt tilbage i 1970 og sidenhen løbende erhvervet de ejendomme, der i 2020 blev lagt sammen til ejendommen. Da det fortsat i 2022 forventes at være omtrent 20-30 år ude i fremtiden, at skovdriften kan modsvare de udgifter som spørger har forbundet med at eje ejendommen, har udsigten til positiv drift ikke være omdrejningspunktet for spørgers erhvervelse af ejendommen som primært begrundes i deres passion for at gå på jagt. Dertil er det også værd at nævne Spørgers (55+) samt ægtefællens (55+) alder på tidspunktet for indsendelsen af denne anmodning i forhold til udsigterne for at kunne drive en profitabel forretning.

Spørgsmål 2: besvares med ja

Da ejendommen efter spørgers opfattelse er erhvervet med primært hovedfokus i forhold til ægteparrets fritidsaktiviteter i form af henholdsvis sommerhus samt deres passion for at gå på jagt, må aktivet på ejendommen formodes at være fritaget for beskatning efter statsskattelovens § 5 og således ikke omfattet

af exit-skat efter kildeskattelovens § 10, såfremt aktivet/ejendommen er steget i markedsværdi i den tid, hvor Spørger har været skattepligtig efter kildeskattelovens § 1.

Spørgsmål 3: besvares med ja

Efter spørgers opfattelse vil delelementer af aktivet kunne fritages efter en række af de specialhjemler (fx ejendomsavancebeskatningslovens §§ 8 og 9), der gælder i dansk lovgivning i forhold til fritagelse for exit-skat på denne type af aktiv. Fx efter fritagelse efter reglerne om fx sommerhuse, skovejendomme mv.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgers aktivitet (skovdrift), der genererer negativt resultat, skal anses som værende hobbyvirksomhed.

Begrundelse

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.

Spørger driver en landbrug/skovejendom beliggende i Sverige. Ejendommen anvendes efter det oplyste som sommerbolig, men drives også med kommerciel skovdrift.

For landbrugs- og skovejendomme gælder en særlig ligningspraksis. Se SKM2014. 584. BR, hvoraf det fremgår, at den særlige ligningspraksis vedrørende deltidslandbrug også finder anvendelse for skoveejendommen. Der var tale om en ejendom på ca. 90 ha.

Ved vurderingen af, om et landbrug kan anerkendes som drevet erhvervmæssigt i skattemæssig henseende, lægges der således efter retspraksis betydelig vægt på, om driften bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig og tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.

Spørgers ejendom er på 138 ha - hvor hovedparten er skov. Det er skattestyrelsens opfattelse, at en ejendom på den størrelse ville kunne drives erhvervmæssig, men vurderingen skal, jf. ovenfor, ikke alene foretages med udgangspunkt i de objektive forhold, men også ud fra spørgers faktiske drift af ejendommen i spørgers ejertid.

Ud fra det oplyste har ejendommen givet underskud i spørgers ejertid, og der er, med den nuværende driftsform og oplyste intensitet, ikke udsigt til at ejendommen vil komme til at give overskud. Det er jf. Højesterets dom gengivet i SKM2004.455.HR ikke tilstrækkeligt, at ejendommen kunne drives landbrugsfagligt forsvarligt, hvis mulighederne ikke er udnyttet, så der kan opnås et overskud. Der er således krav om, at der skal være en vis intensitet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ud fra det oplyste om ejendommens resultat og dyrkningsintensitet, at der ikke er tale om erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig forstand.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at aktivet ikke vil være omfattet exit-skat, når spørger ophører med at være fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1.

Begrundelse

Kildeskattelovens regler om exit-beskatning blev ændret med virkning fra 2015.

Herefter omfatter exitbeskatningen i kildeskattelovens § 10 alle aktiver, der udgår af dansk beskatning i forbindelse med en persons ophør af fuldskattepligt efter kildeskattelovens § 10.

Det fremgår således af forarbejderne, at "For at den foreslåede nye bestemmelse i kildeskattelovens § 10 finder anvendelse, skal der være tale om et skatterelevant aktiv. Aktiverne er skatterevante, når indtægter og udgifter vedrørende aktivet, herunder gevinst og tab ved en afståelse og foretagne afskrivninger m.v. efter gældende danske regler skal medregnes ved indkomstopgørelsen - det være sig efter f.eks. afskrivningsloven, statsskatteloven eller ejendomsavancebeskatningsloven."

Efter ændringen af reglen er beskatningen således alene afhængig af, om salget af aktivet ville have udløst beskatning efter danske skatteregler. Bestemmelsen i kildeskattelovens § 10 sidestiller ophør af skattepligt til Danmark med salg af aktivet.

Om ejendomme beliggende i udlandet fremgår af forarbejderne til kildeskattelovens § 10:

"I forhold til fast ejendom beliggende i udlandet vil der dermed også kunne blive tale om exitbeskatning af gevinster (ud over genvundne afskrivninger og genanbragte fortjenester), hvor der ved en faktisk afståelse ville være indtrådt skattepligt heraf. I det omfang udenlandske ejendomme er omfattet af parcel-, sommer- eller stuehusreglerne, vil de ikke blive berørt."

Ifølge ejendomsavancebeskatningslovens § 1 er salg af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven. Fraflytningen betyder derfor, at ejendommen anses for afstået.

Ophør af dansk skattepligt medfører derfor at ejendommen anses for afstået, og der vil indtræde skattepligt, jf. kildeskattelovens § 10, stk. 1, hvis afståelsen ville være skattepligtig efter dansk skatteret.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at delvist vil være fritaget for exit-skat, når spørger ophører med at være fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1.

Begrundelse

For at ophør af skattepligt udløser beskatning som afståelse af fast ejendom beliggende i udlandet, jf. kildeskattelovens § 10, og svaret på spørgsmål 2, skal der kunne ske beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 kan ejerboliger, der er eller har været beboet af ejeren sælges skattefrit. Dette gælder dog kun, hvis grundarealet er mindre end 1400 m², der ifølge offentlig myndighed ikke kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse, eller udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. af restarealet eller den

bestående bebyggelse. Reglen gælder også sommerhusejendomme og lign., der har været anvendt privat af ejerensom ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke. For stuehuse til landbrug- og skoveejendomme kan der også være skattefrihed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 9.

Ejendommen er efter de svenske regler vurderet som en landbrugsejendom (skovejendom). Ejendommen er efter det oplyste på 138,5 hektar, heraf 22,5 landbrug, 7 hektar vådområde og 109 hektar skov. En del af ejendommen er anskaffet ved arv og der er senere tilkøbt to ejendomme.

Af forarbejderne til vurderingslovens § 3 fremgår, at det grundlæggende kriterium for kategorisering som landbrugsejendom er ejendommens samlede karakter og ejendommens anvendelse. Der skal foregå egentlig landbrugsdrift på ejendommen, for at der kan være tale om landbrug i vurderingslovens forstand. Det er ikke afgørende, om driften er overskudsgivende. Også for skovejendomme vil der gælde den overordnede regel, at bestemmelse om kategorisering skal træffes ud fra ejendommens samlede karakter. Der skal således for skovejendommens vedkommende være tale om skov med et produktionspotentiale.

Det kan tilføjes, at der til visse ejendomme kategoriseret som landbrugsejendomme (eller skovejendomme) vil høre arealer, der henligger som naturarealer, f.eks. hede- eller klitarealer. Sådanne arealer vil være omfattet af samme vurderingsregler som ejendommens øvrige arealer, jf. lovforslagets § 28. For at sikre lige beskatning af lige forhold vil »rene« naturejendomme fremover blive kategoriseret som landbrug/skovbrug, forudsat at ejendommen ikke er af en sådan karakter, at den skal kategoriseres som ejerbolig. Også for skovejendomme vil der gælde den overordnede regel, at bestemmelse om kategorisering skal træffes ud fra ejendommens samlede karakter. Der skal således for skovejendommens vedkommende være tale om skov med et produktionspotentiale.

Det er ikke i sig selv afgørende for kategoriseringen, om der foregår egentlig kommerciel skovdrift på ejendommen, eller om der er tale om en mere rekreativ anvendelse. Dog må ejendommen have en sådan størrelse og fremtræden i øvrigt, at den ikke har karakter af ejerbolig. Det er ikke i sig selv afgørende for kategoriseringen, om der foregår egentlig kommerciel skovdrift på ejendommen, eller om der er tale om en mere rekreativ anvendelse.

Efter spørgers oplysninger er ejendommen anvendt som fritidsbolig, men også drevet som delvis landbrugsejendom og delvis som kommerciel skovejendom.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ud fra det oplyste, og henset til bemærkningerne til vurderingslovens § 3, at ejendommen mest nærliggende må anses for en skovejendom. Det fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, at ved afståelse af en ejendom, der på afståelsestidspunktet anses for landbrugs- eller skovejendom efter ejendomsvurderingsloven, vil den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have, være skattefri. Dette er dog betinget af, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen. Da ejendommen efter det oplyste ikke har været anvendt som beboelse for spørger vil afståelse ikke kunne være omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1.

Fraflytningen vil derfor heller ikke kunne være delvis fritaget for exitbeskatning, jf. kildeskattelovens § 10, stk. 1.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks:

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

...

Statsskattelovens § 6

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

...

Praksis

SKM2004.455.HR

Højesteret stadfæstede landsrettens dom. Landsretten havde i overensstemmelse med en syns- og skønserklæring lagt til grund, at minkfarmen efter sin størrelse og indretning kunne drives landbrugsfagligt forsvarligt, hvis kapaciteten blev udnyttet, og at skatteyderen havde de nødvendige forudsætninger for det.

Lige siden et sygdomsudbrud blandt minkene i 1992 havde hensigten været at øge produktionen igen. Det var baggrunden for, at minkfarmen ikke var blevet solgt eller afviklet helt, tidligere end det skete.

Driften havde været erhvervsmæssig før sygdomsudbruddet. Ved vurderingen af, om driften var erhvervsmæssig i indkomstårene 1996, 1997 og 1998 tog retten udgangspunkt i, at ejeren skulle have en vis periode til at sikre sig mod yderligere sygdom og få produktionen i gang igen.

Retten fandt dog, at det ikke skyldtes hensynet til sygdomsbekæmpelsen, men økonomiske overvejelser, at ejeren ikke øgede produktionen i 1996 og de følgende år.

I 1996, 1997 og 1998 havde der imidlertid kun været en omsætning på 11.153 kr., 6.996 kr. og 19.502 kr. Driften af minkfarmen havde derfor ikke haft et sådant omfang, at den kunne anses for at være erhvervsmæssig, og der var derfor ikke fradrag for underskud.

SKM2014.584.BR

Sagen vedrørte, om anvendelsen af en skov- og plantageejendom var erhvervsmæssig, således at skatteyderen kunne anvende virksomhedsskatteordningen. Det var ubestridt, at bedømmelsen skulle ske på grundlag af den særlige ligningspraksis vedrørende deltidslandbrug. Retten fandt ikke, at driften af ejendommen havde eller i fremtiden ville have udsigt til at opnå et sådant omfang, at der var tale om erhvervsmæssig virksomhed. Retten lagde herved bl.a. vægt på, at der ikke var fremlagt uvildige udtalelser om den fremtidige prognose for ejendommens udvikling og drift i økonomisk henseende, samt at ejendommen ifølge skatteyderens egne oplysninger i perioden 2003-2011 med fradrag af et offentligt tilskud i 2004 på kr. 111.420,- kun havde genereret et nettoresultat på i alt kr. 189.340,-, hvoraf sagsøgerens andel udgjorde 1/3, dvs. gennemsnitligt godt kr. 7.000,- på årsbasis

Afgørelsen blev indbragt for landsskatteretten, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle.

Den juridiske vejledning afsnit C. C. 1.3.2.1

Regel: Den særlige ligningspraksis

Praksis kan tages som udtryk for, at en egentlig landbrugsejendom normalt må anses for at være drevet erhvervsmæssigt, hvis begge de følgende betingelser er opfyldt:

Driften af ejendommen kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok.

Det tilsigtes at opnå et rimeligt driftsresultat. Det gælder dog ikke, hvis det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.

Se TfS 1994, 364 H (kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1994, 583 DEP) og SKATs kommentar til dommen SKM2009.24.HR i SKM2009.110.SKAT (styresignal).

Teknisk-landbrugsfagligt sædvanlig og forsvarlig drift

Ved afgørelsen af, om et landbrug teknisk-landbrugsfagligt er forsvarligt drevet, indgår der efter praksis bl.a. en vurdering af, om landbruget efter sin art, beliggenhed og størrelse drives forsvarligt.

Rimeligt driftsresultat

Ved bedømmelsen af, om der foreligger et rimeligt driftsresultat, lægges der vægt på, om ejendommen efter driftsmæssige afskrivninger, det vil sige før renter, har udsigt til på længere sigt at give et resultat omkring 0 eller til at blive overskudsgivende.

Efter dommen SKM2009.24.HR medfører enkeltstående indkomstår med overskud efter driftsmæssige afskrivninger ikke nødvendigvis, at landbruget må anses for at være erhvervsmæssigt drevet.

Det må afhænge af en konkret vurdering af, om der også fremadrettet er udsigt til, at ejendommen efter driftsmæssige afskrivninger, det vil sige før renter, har udsigt til at give et resultat omkring 0 eller til at blive overskudsgivende.

Vurderingen af om der er udsigt til rimeligt driftsresultat

I denne vurdering kan bl.a. indgå følgende (ikke udtømmende):

Om landbrugsvirksomheden er startet inden for få år, så de underskudsgivende år må forventes at være forbigående i opstartsfasen.

Om der er sket omlægning af produktionen, så de underskudsgivende år må forventes at være forbigående indtil omlægningen er kørt ind.

Om der er sket større salg end normalt af eksempelvis dyr, som følge af forestående ophør med dyrehold i/omkring det overskudsgivende år. Dette vil eventuelt kunne påvirke driftsresultatet positivt i enkeltstående år, men er ikke nødvendigvis udtryk for en varig forbedring af resultatet.

Om der omkring det overskudsgivende år er startet supplerende virksomhed, som ikke skal regnes med ved opgørelsen af landbrugets driftsresultat. Eksempelvis gårdbutik, stutteri, skovbrug, udlejning af bygninger eller lignende. Se fx SKM2011.30.VLR.

Om der er udmeldt syn og skøn (i klagesager), sådan at sagkyndige har foretaget en vurdering af spørgsmålet. I SKM2009.24.HR valgte Højesteret dog at tilsidesætte skønsmandens (ændrede) opfattelse, som det ses af spørgsmål 8 i dommen.

Se SKM2009.110.SKAT (styresignal).

Undtagelse: Intensitetskriteriet. Omsætning af ganske underordnet omfang

Det er ikke i alle tilfælde, at der indrømmes fradrag, selv om driften kan anses for at være teknisk landbrugsfagligt forsvarlig.

Selvom betingelserne ifølge den særlige ligningspraksis er opfyldt, kan der ikke opnås fradrag for underskud i et deltidslandbrug, hvis virksomhedens omsætning er af et ganske underordnet omfang.

Dette blev fastslået i dommen SKM2004.455.HR, der drejede sig om en minkfarm. Retten lagde i overensstemmelse med syns- og skønserklæringen til grund, at minkfarmen efter sin størrelse og indretning kunne drives landbrugsfagligt forsvarligt, hvis kapaciteten blev udnyttet, og at skatteyderen havde de nødvendige forudsætninger for det. Driften af minkfarmen havde imidlertid ikke haft et så stort omfang, at den kunne anses som erhvervsmæssig.

Højesteret havde tidligere fastslået, at en virksomhed ikke kan anses for at være erhvervsmæssig, hvis den har et ganske underordnet omfang. Se TfS 1996, 28 HRD, der drejede sig om en bådudlejningsvirksomhed.

Hvad angår deltidslandbrug, hvor der gælder en særlig ligningspraksis, havde landsretten i flere domme statueret, at der på grund af den ringe omsætning ikke forelå en erhvervsmæssig virksomhed, se fx TfS 1992, 516 ØLD. Først med Højesterets dom i SKM2004.455.HR blev det endeligt fastslået, at der, uanset om betingelserne ifølge den særlige ligningspraksis er opfyldt, ikke kan opnås fradrag for underskud i et deltidslandbrug, hvis virksomhedens omsætning er af ganske underordnet omfang.

Forpagtningsafgift

Udgifter til helforpagtning skal trækkes fra som en almindelig driftsomkostning, når det skal vurderes, om en egentlig landbrugsejendom har udsigt til fremtidige driftsoverskud på eller over 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger.

Det er uden betydning, om der er tale om helforpagtning eller delforpagtning af jord og bygninger. Ved helforpagtning forstås i denne sammenhæng forpagtning af både bygninger og jord.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Kildeskatteloven § 10

Ophører en person med at være skattepligtig efter § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Stk. 2. Overfører en person, der er skattepligtig efter § 2, aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, således at aktiverne efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses aktiverne for afhændet på overførselstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på aktiver, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, kursgevinstlovens § 37 eller ligningslovens § 28.

Ejendomsavancebeskatningsloven

§ 1

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

...

Forarbejder

LFF nr. 98 af 17. december 2014 - lov nr. 202 af 27. februar 2015.

...

" 3.1.2. Lovforslaget

3.1.2.1. Exitbeskatning af personers erhvervsaktiver m.v.

Det foreslås, at de to regelsæt i kildeskatteloven om exitbeskatning af selvstændigt erhvervsdrivende sammenskrives i én bestemmelse i kildeskattelovens § 10, der regulerer exitbeskatning af aktiver. Sammenskrivningen medfører først og fremmest en præcisering af de gældende regler. Efter forslaget bliver det et krav for indtræden af en exitbeskatning, at aktivet udgår af dansk beskatningsret. Endvidere skal aktivet i alle situationer anses for afstået til handelsværdien på det tidspunkt, hvor aktivet udgår af dansk beskatningsret. Dette indebærer, at exitbeskatningen i alle tilfælde vil omfatte urealiserede kapitalgevinster og ikke kun genvundne afskrivninger. I forhold til fast ejendom beliggende i udlandet vil der dermed også kunne blive tale om exitbeskatning af gevinster (ud over genvundne afskrivninger og genanbragte fortjenester), hvor der ved en faktisk afståelse ville være indtrådt skattepligt heraf. I det omfang udenlandske ejendomme er omfattet af parcel-, sommer- eller stuehusreglerne, vil de ikke blive berørt.

Med forslaget vil det ikke længere være en betingelse, at aktivet har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet. Den foreslåede bestemmelse vil finde anvendelse, hvis afståelse af aktivet ville være skattepligtig for en dansk hjemmehørende person ved afståelse til tredjemand. Dette opnås ved, at overførslen eller fraflytningen medfører, at aktiverne anses for afstået til handelsværdien på fraflytnings-/overførselstidspunktet. Der udløses således beskatning, hvis en afståelse af aktivet ville være skattepligtig.

Det foreslås desuden at udbygge reglerne om exitbeskatning af fysiske personer, således at der bliver mulighed for at få henstand med betalingen af den exitskat, der skal betales efter § 10 i kildeskatteloven, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, eller efter virksomhedsskattelovens § 15 c. Forslaget følger samme princip som den henstandsordning, der blev indført for exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS-land, jf. lov nr. 170 af 26. februar 2014.

Den særlige exitskatteregel i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B ophæves samtidig, da fast ejendom på linje med andre aktiver også vil blive omfattet af den generelle regel i kildeskattelovens § 10. Som konsekvens heraf bortfalder muligheden for genberegning af exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, hvis der ved afståelse eller død konstateres et tab, muligheden for at en længstlevende ægtefælle kan succedere i en henstandssaldo vedrørende exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, og reglen om, at exitbeskatningen af genanbragte fortjenester bortfalder, hvis skatteyderen igen bliver fuldt skattepligtig.

...

Til § 1

...

Til nr. 2

Forslaget indebærer en sammenskrivning af reglerne om beskatning ved personers overførsel af aktiver til brug i udlandet efter kildeskattelovens § 8 A, stk. 2, og reglen om beskatning af genvundne afskrivninger efter kildeskattelovens § 10 ved ophør af personers skattepligt til Danmark.

Bestemmelsen omfatter ikke alene selvstændigt erhvervsdrivende, men også andre personer, som ville være blive beskattet, hvis det pågældende aktiv var blevet solgt.

Den foreslåede sammenskrivning af de to bestemmelser indebærer, at der som udgangspunkt skal ske ophør af personens skattepligt til Danmark, før der kan blive tale om en eventuel ophørsbeskatning.

Den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 10, stk. 1, omfatter personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Efter bestemmelsen sidestilles en overførsel af aktiver til anvendelse i udlandet med en afståelse, når der samtidigt sker ophør af den fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1 eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 10, stk. 2, omfatter personer, der er begrænset skattepligtige til Danmark. Efter bestemmelsen sidestilles en overførsel af aktiver til anvendelse i udlandet med en afståelse, når overførslen indebærer, at aktivet ikke længere er omfattet af dansk beskatningsret. Det er således ikke en betingelse, at der sker ophør af personens begrænsede skattepligt til Danmark. Det skyldes, at en person fortsat kan være begrænset skattepligtig her til landet i relation til andre aktiver end de aktiver, der er overført fra Danmark til udlandet.

Efter kildeskattelovens § 8 A, stk. 2, var det et krav, at det pågældende aktiv havde været anvendt i en skattepligtig virksomhed i Danmark. Det foreslås, at det ikke længere er en betingelse, at aktivet har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet. Den foreslåede bestemmelse vil finde anvendelse, hvis afståelse af aktivet ville være skattepligtig for en dansk hjemmehørende person ved afståelse til tredjemand. Dette opnås ved, at overførslen eller fraflytningen medfører, at aktiverne anses for afstået til handelsværdien på fraflytnings-/overførselstidspunktet. Der udløses således beskatning, hvis en afståelse af aktivet ville være skattepligtig.

For at den foreslåede nye bestemmelse i kildeskattelovens § 10 finder anvendelse, skal der være tale om et skatterelevant aktiv. Aktiverne er skatterevante, når indtægter og udgifter vedrørende aktivet,

herunder gevinst og tab ved en afståelse og foretagne afskrivninger m.v. efter gældende danske regler skal medregnes ved indkomstopgørelsen - det være sig efter f.eks. afskrivningsloven, statsskatteloven eller ejendomsavancebeskatningsloven.

Er betingelserne i den foreslåede nye bestemmelse i kildeskattelovens § 10 opfyldt, er konsekvensen, at de omhandlede aktiver anses for afstået på henholdsvis fraflytnings- eller ophørstidspunktet, idet salgssummen ansættes til handelsværdien på dette tidspunkt.

...

Som et tredje eksempel kan nævnes, at der, for så vidt angår udenlandsk fast ejendom, ved fraflytningen vil blive opgjort en skattepligtig ejendomsavance efter ejendomsavancebeskatningslovens almindelige regler, som omfatter - men ikke er begrænset til - eventuelle genanbragte fortjenester. Denne opgørelse kan i princippet resultere i enten en skattepligtig gevinst eller et fradragsberettiget tab. Eventuelle tab ved fraflytning er kildeartsbegrænsede efter de almindelige regler i ejendomsavancebeskatningsloven.

..."

Praksis

Den juridiske vejledning afsnit C. H. 2.1.23

Der er indført nye regler for fraflytterskat i forbindelse med ejerens fraflytning den 1. marts 2015 eller senere. Se lov nr. 202 af 27. februar 2015 (L 98, fremsat den 17. december 2014).

Disse regler betyder, at såfremt en person ophører med at være skattepligtig efter KSL § 1, uden at der er tale om dødsfald, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatningsret, for afhændet på fraflytningstidspunktet til handelsværdien på dette tidspunkt.

Det gælder også, hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat eller på Færøerne eller i Grønland.

Fraflytterbeskatningen omfatter hermed også fortjeneste på ejendomme beliggende i udlandet. Som noget nyt anses ejendommen for afstået ved ophøret af skattepligten efter KSL § 1, og aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, anses for afhændet på fraflytningstidspunktet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Det betyder, at også fortjenesten på den udenlandske ejendom fra erhvervelsestidspunktet og frem til fraflytningstidspunktet bliver beskattet. Se § 1 i lov nr. 202 af 27. februar 2015.

Da ejendommen anses for afstået, og skatten beregnes endeligt, vil et efterfølgende tab på den udenlandske ejendom, som er opstået efter fraflytningen, ikke kunne modregnes i den skat, der eventuelt er givet henstand med.

Se afsnit C. C. 6.9 Beskatning ved fraflytning og overførsel af aktiver til udlandet (exitskat).

Se også afsnit C. H. 2.1.11.7.1, hvis der er foretaget genanbringelse i den udenlandske ejendom.

Personer, der skattemæssigt er hjemmehørende i et EU/EØS land - herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst - kan vælge henstand med betalingen af den skat, der beregnes ved fraflytningen, når skatten vedrører aktiver, der befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Se § 1 i lov nr. 202 af 27. februar 2015.

Henstandsbeløbet skal afdrages i takt med, at der af de aktiver, som henstandssaldoen vedrører, oppebæres indtægt. Dog skal henstandssaldoen afdrages med 1/7 del hvert år, eller - hvis ejendommen afstås inden 7 år - med skatteværdien af avancen vedrørende ejendommen.

Se afsnit C. C. 6.9.4 Henstand med betaling af exitskat efter KSL § 10.

Se også afsnit C. H. 2.1.11.8.1, hvis der er foretaget genanbringelse i den udenlandske ejendom.

Den juridiske vejledning afsnit C. C. 2.1.2.1

...

Udenlandsk indkomst, globalindkomstprincippet

Det er uden betydning for skattepligten, om indtægten erhverves i Danmark eller i udlandet (globalindkomstprincippet). Se SL § 4.

Se afgørelsen i SKM2004.87.HR, hvor Højesteret fandt, at skatteyderen var skattepligtig af et beløb, der var indbetalt fra hans tyske selskab til hans personlige virksomhed i Danmark. Skatteyderen fik ikke medhold i sin påstand om, at beløbet var tilbagebetaling af et lån, som ikke havde med den danske virksomhed at gøre.

I særlovgivningen og især i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået med en række lande, er der foretaget begrænsninger i dette globalindkomstprincip. Se nærmere i afsnit C. F "Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning".

For selskaber gælder det særlige territorialprincip, hvorefter indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, som udgangspunkt ikke regnes med ved den danske indkomstopgørelse. Se afsnit C. D. 2.3.1 Territorialprincippet - SEL § 8, stk. 2, der også beskriver undtagelserne til reglen.

...

Den juridiske vejledning afsnit C. F. 6.2.3

...

Hvis medarbejderen har anden skattepligtig indkomst end den, der beskattes under forskerskatteordningen, skal der opgøres en skattepligtig almindelig indkomst på sædvanlig måde afhængig af, om medarbejderen er

begrænset skattepligtig

fuldt skattepligtig og hjemmehørende i udlandet

fuldt skattepligtig og hjemmehørende her i landet.

...

C. F. 8.2.2.6.2 Indkomst af fast ejendom (OECD's modeloverenskomst)

...

Indkomst af fast ejendom omfatter den indtjening, der følger af direkte brug af ejendommen. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 3.

Indkomst ved land- og skovbrug er indkomst af fast ejendom. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 1.

Det står dog landene frit for at aftale, at den form for indkomst i stedet skal være omfattet af artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Har landene ikke gjort det ved at indsætte en særlig bestemmelse i DBO'en, gælder artikel 6. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 6.

...

Skattemæssigt opgøres indkomst af fast ejendom efter nettoprincippet. Det vil sige, at der skal tages hensyn til prioritetsrenter. Nettoprincippet er omtalt i pkt. 40, 43 og 63 til modeloverenskomstens artikel 23 om lempelsesregler og i LL § 33 F. Se afsnit C. F. 2.3 om nettoprincippet.

...

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningsloven

§ 8

Fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skal ikke medregnes, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke. Med hensyn til en- og tofamiliehuse gælder denne fritagelse dog kun, såfremt

- 1) ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m² eller
- 2) der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse eller
- 3) udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. Af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder også for sommerhusejendomme og lign., som ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke.

...

§ 9

Ved afståelse af en ejendom, der på afståelsestidspunktet anses for landbrugs- eller skovejendom efter ejendomsvurderingsloven, skal den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have, ikke medregnes. Tilsvarende gælder for den del af fortjenesten, som vedrører ejerboligen, ved afståelse af en ejendom, der indeholder en eller to selvstændige lejligheder, hvor ejendommen både tjener eller har tjent til bolig for ejeren og i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt, jf. ejendomsvurderingslovens § 35, stk. 1. Anvendelse af reglen i 1. pkt. er betinget af, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har været omfattet af ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 3, § 3, stk. 1, nr. 2 eller 3, eller § 35, stk. 1. § 8, stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

...

Ejendomsvurderingsloven

§ 3

Told- og skatteforvaltningen beslutter som led i vurderingen, jf. dog § 83, stk. 9, og § 83 a, hvilken af følgende kategorier en ejendom skal henføres til:

- 1) Ejerbolig, jf. § 4.
- 2) Landbrugsejendom.
- 3) Skovejendom.
- 4) Erhvervsejendom, grunde, der ligger i et kolonihaveområde, jf. § 2 i lov om kolonihaver, eller anden ejendom, som ikke er omfattet af nr. 1-3.

Stk. 2.

Beslutning efter stk. 1 træffes ud fra en bedømmelse af ejendommens samlede karakter. Når beslutning træffes, indgår oplysninger i Bygnings- og Boligregistret om den registrerede anvendelse af bygninger beliggende på grunden og oplysninger fra offentlige registre i øvrigt.

Forarbejder

Fra bemærkningerne til § 3:

...

Det grundlæggende kriterium for kategorisering som landbrugsejendom er ejendommens samlede karakter og ejendommens anvendelse. Her kan sondringen mellem landbrugsejendomme på den ene side og beboelsesejendomme på den anden i nogle tilfælde være vanskelig at foretage. Små landejendomme kan have karakter af »lystejendomme«, »hesteejendomme« el. lign., hvilket indikerer, at der er tale om en beboelsesejendom, mens der på andre ejendomme af samme størrelse kan foregå en specialiseret produktion.

Bedømmelsen vil være en afvejning af, om beboelsesmomentet eller landbrugsmomentet i det enkelte tilfælde vejer tungest. Er al jord tilhørende en ejendom på nogle få hektar bortforpagtet, kan dette være en indikation af, at beboelsesmomentet vejer tungest. Ligeledes kan nævnes, at modtagelse af støtte fra EU's landbrugsstøtteordninger ikke i sig selv er tilstrækkelig begrundelse for, at ejendommen kategoriseres som en landbrugsejendom i denne lovs forstand.

Grundlæggende skal der foregå egentlig landbrugsdrift på ejendommen, for at der kan være tale om landbrug i vurderingslovens forstand. Der skal således f.eks. være tale om jord i omdrift og/eller erhvervsmæssig husdyrproduktion. Til landbrugsmæssig produktion hører også produktion i gartnerier, planteskoler og frugtplantager.

...

Formel landbrugspligt efter landbrugslovgivningen kan indgå som et moment i bedømmelsen, men er ikke i sig selv afgørende for kategoriseringen af ejendommene. Det er heller ikke afgørende, om driften er overskudsgivende.

...

Det foreslås derfor, at denne formodningsregel ikke videreføres i den kommende vurderingsordning. Kategoriseringen af en ejendom som beboelsesejendom eller landbrugsejendom vil således alene bero på en samlet bedømmelse af ejendommens forhold, herunder som før nævnt om beboelsesmomentet eller landbrugsmomentet vejer tungest.

Det kan tilføjes, at der til visse ejendomme kategoriseret som landbrugsejendomme (eller skovejendomme) vil høre arealer, der henligger som naturarealer, f.eks. hede- eller klitarealer. Sådanne arealer vil være omfattet af samme vurderingsregler som ejendommens øvrige arealer, jf. lovforslagets § 28. For at sikre lige beskatning af lige forhold vil »rene« naturejendomme fremover blive kategoriseret som landbrug/skovbrug, forudsat at ejendommen ikke er af en sådan karakter, at den skal kategoriseres som ejerbolig.

De retningslinjer for kategorisering, der her er beskrevet, sikrer ikke en fuld harmonisering med reglerne i lov om landbrugsejendomme, hvorefter der er landbrugspligt for ejendomme på to hektar og derover. Dette skyldes, at de to regelsæt varetager forskellige hensyn. Mens reglerne om landbrugspligt bl.a. skal sikre, at det åbne land ikke gror til, skal vurderingsreglerne sikre, at ejendomme, hvis primære anvendelse er beboelse, vurderes som andre sammenlignelige ejerboliger og tilsvarende for landbrugsejendomme.

De beskrevne retningslinjer er dog mere præcise end de gældende regler, idet det bl.a. nu gøres klart, hvornår husdyrproduktion kan kategoriseres som landbrugsdrift. Det kan tilføjes, at ejendomme med dambrug også vil kunne kategoriseres som landbrugsejendomme.

Også for skovejendomme vil der gælde den overordnede regel, at bestemmelse om kategorisering skal træffes ud fra ejendommens samlede karakter. Der skal således for skovejendommens vedkommende være tale om skov med et produktionspotentiale.

Det er ikke i sig selv afgørende for kategoriseringen, om der foregår egentlig kommerciel skovdrift på ejendommen, eller om der er tale om en mere rekreativ anvendelse. Dog må ejendommen have en sådan størrelse og fremtræden i øvrigt, at den ikke har karakter af ejerbolig.

Det, der ovenfor er anført om betydningen af korrekt kategorisering af landbrugsejendomme, gør sig tilsvarende gældende for skovejendomme.

Der kan rejses spørgsmål om den rette kategorisering af ejendomme, hvis der på en ejendom findes såvel skovarealer som landbrugsarealer. Set i relation til vurderingen af produktionsjorden gør det ingen forskel, om ejendommen er kategoriseret som en skovejendom eller en landbrugsejendom, da produktionsjorden i begge tilfælde vil være omfattet af fremskrivningsordningen.

Imidlertid vil der efter lovforslaget på visse punkter skulle gælde andre regler for skovejendomme end for landbrugsejendomme. Dette gælder således ved ansættelsen af grundværdier for boliger beboet af ejendommens ejer eller ejere, jf. lovforslagets § 30, stk. 3. Derfor er kategoriseringen som enten landbrugsejendom eller skovejendom alligevel af betydning.

Det er ikke muligt at opstille regler, der entydigt tager stilling til ethvert tvivlstilfælde, på samme måde som det heller ikke er muligt at opstille entydige regler for, hvornår eksempelvis en ejendom skal kategoriseres som en ejerbolig eller som en landbrugsejendom. Kategorisering af ejendomme vil altid være en bestemmelse, som vurderingsmyndigheden ud fra en samlet bedømmelse som led i vurderingen må træffe.

Hvis der på en ejendom findes såvel landbrugsarealer som skovarealer, må vurderingsmyndigheden således ud fra en samlet bedømmelse foretage en kategorisering. Her vil vurderingsmyndigheden skulle

bedømme, hvilken af de to dele - landbruget eller skoven - der vejer tungest. I et sådant tilfælde vil den arealmæssige fordeling være en vigtig rettesnor, men det vil ikke være den eneste.

Selvom de to dele af ejendommen måske er lige store, har de ikke nødvendigvis den samme betydning i forhold til ejendommens kategorisering. Landbrugsarealet kan være intensivt dyrket og skovarealet have karakter af rekreativt område. Tilsvarende kan skovarealet være forstmæssigt drevet, mens landbrugsarealet kan have karakter af naturareal.

Der foreslås en overgangsordning, sådan at ejendomme, som i den gældende vurderingsordning har været kategoriseret som landbrugsejendomme eller skovejendomme, og som i den fremtidige vurderingsordning vil blive kategoriseret som ejerboliger, på visse betingelser fortsat vil kunne vurderes som landbrugsejendomme eller skovejendomme. Tilsvarende vil ejendomme, som omkategoriseres fra ejerboliger til landbrugsejendomme eller skovejendomme, fortsat kunne vurderes som ejerboliger. Der henvises til lovforslagets § 83 og bemærkningerne hertil.

..."