

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9318 af 20/05/2008 (Gældende)

Eventuel fortjeneste ved salg af hotelejerlejlighed, hvor ejer har haft op til 5 ugers brugsret årligt, er skattepligtig – ejer anses ikke for at drive momspligtig hotelvirksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-074619

Eventuel fortjeneste ved salg af hotelejerlejlighed, hvor ejer har haft op til 5 ugers brugsret årligt, er skattepligtig – ejer anses ikke for at drive momspligtig hotelvirksomhed

Spørgsmål

1. Kan spørger blive frivilligt momsregistreret med henblik på opførelse og salg af hotelejerlejligheder og herved overføre momsreguleringsforpligtelsen til momsregistrerede investorer?
2. Kan spørger oplyse kommende købere af en hotelejerlejlighed kategori 2 (se nærmere beskrivelse af kategori 2 lejlighed under faktiske forhold), at deres udlejning til spørger er at betragte som erhvervsmæssig udlejning med mulighed at blive frivilligt momsregistreret for udlejning af denne lejlighed uagtet, at ejer har rådighedsret over lejligheden til privat brug, og betaler udtagningsmoms af den private anvendelse, jf. momslovens § 5, stk. 2. Lejligheden er tildelt et selvstændigt ejerlejlighedsnr.?
3. Ændrer det på besvarelsen af spørgsmål 2 hvis lejligheden ikke har et selvstændigt ejerlejlighedsnr.?
4. Ændrer det på besvarelsen af spørgsmål 2 hvorvidt ejerlejligheden har status som sommerhus i henhold til planloven eller som hotelejerlejlighed.?
5. Ændrer det på besvarelsen af spørgsmål 2 hvis administrator betaler et grundbeløb for rådighedsretten over lejligheden i alle de uger hvor ejer har fraskrevet sig rådighedsretten således, at der de facto sker en udlejning fra ejer til administrator også i de uger hvor lejligheden ikke er videreudlejet?
6. Kan spørger oplyse kommende købere om, at deres udlejning af lejligheden også vil være at betragte som erhvervsmæssig udlejning, selvom ejer selv udlejer lejligheden og ikke igennem den administrator, som skal drive hotellet?
7. Kan spørger oplyse kommende købere om, at køber driver momspligtig virksomhed med udlejning under hotellignende vilkår hvis ejer af lejligheden selv indkøber diverse serviceydelser hos administrator af hotellet og videresælger disse ydelser til lejer i tilknytning egen udlejning?
8. Ændrer det på besvarelsen af spørgsmål 6 og 7 såfremt køber har rådighedsret over lejligheden til privat brug?
9. Kan spørger oplyse kommende købere om, at en købers eventuelle fortjeneste ved et salg af en hotelejerlejlighed med op til 5 ugers brugsret, vil være omfattet af skattefriheden efter ligningslovens § 8, stk. 2?
10. Kan spørger oplyse kommende købere om, at en købers eventuelle fortjeneste ved et salg af en lejlighed med sommerhusstatus, hvor ejer har fuld brugsret, vil være omfattet af skattefriheden efter ligningslovens § 8, stk. 2?

Svar

1-8: Afvises, se vejledende udtalelse.

9: Nej, se indstilling og begrundelse.

10: Afvises, se indstilling og begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger (A) er et investeringsselskab stiftet i 2007 med det formål at investere i værdipapirer.

Selskabet er indtrådt i en optionsaftale der giver selskabet ret til opføre og sælge et hotelkompleks beliggende ved X.

Optionsaftale er indgået mellem A og B. Aktionæroverenskomst i A er indgået mellem aktionærerne i selskabet. C forventes at blive udpeget som administrator af det planlagte hotel. Aftale herom er ikke indgået.

Spørger er interesseret i at vejlede de nye og kommende ejere af de omtalte lejligheder om reglerne for momsregistrering og momsfradrag i forbindelse med udlejning af ferielejlighederne.

Spørger påtænker således at opføre op til 200 hotellejligheder i et hotel, der planlægges sammenbygget med X. Projektet forventes udbudt til salg i foråret 2008.

Hotellet påtænkes opført og solgt med følgende kategorier af lejligheder:

Hotellejligheder, hvor der ikke er nogen form for privat brugsret. Påtænkes solgt til K/S selskaber eller enkelte større investorer som både kan være enkeltpersoner eller selskaber.

Hotelejerlejligheder, hvor købere af lejlighederne har op til 5 ugers brugsret til lejlighederne om året efter gældende regler.

Lejligheder, hvor der er mulighed for sommerhusstatus, og hvor ejer har fuld brugsret.

Administrator (C) varetager for ejerne af lejlighederne med kategori 1 og 2, udlejning, rengøring mellem lejemål samt nøgleudlevering og øvrige receptionistytelser. Elforbrug er en integreret del af lejen. Morgenmad forventes at blive en integreret del af lejen. Adgang til det på område liggende wellnesscenter er en integreret del af lejen.

Restaurant forefindes i X beliggende umiddelbart op til hotellet. Restauranten drives af C. C varetager for ejerne af lejlighederne med kategorierne 1 og 2 markedsføring for at skabe flest mulige ophold i lejligheden.

Med udgangspunkt i de svar som Skatterådet tidligere har afgivet, ønskes der alene svar for så vidt angår kategori 2 lejlighederne.

Hvis der opnås bekræftende svar på, at der kan overdrages momsreguleringsforpligtelser til køberne af lejlighederne, bliver selskabet frivillig momsregistreret for salg af fast ejendom.

Ferieejerlejlighederne i projektet udstykkes i selvstændige matrikler. Projektet er omfattet af lokalplanen i Y kommune samt kommuneplantillæg til Y Kommuneplan 2006-2018 for et ferie- og fritidsområde. Ifølge lokalplanen må området bl.a. udnyttes til ferie og fritidsformål, muliggøre opførelse af hotel, feriehusbebyggelser med sommerhus status, ferieboliger, lejligheder, idrætsaktiviteter som fx badeland, aktivitetshal og velvære/-fitnesscenter

Øvrige servicefaciliteter som fx leje af cykler påtænkes at ske via C.

Der etableres en ejerforening for husejerne. Husejerne har pligt til medlemskab heraf. Ejere af hotelejerlejlighederne vil ikke få nogen husleje garanti.

Spørgers opfattelse ifølge anmodning

1. Ja.
2. Ja.
3. Ja, almindelig momspligt.
4. Nej.
5. Nej.
6. Ja.
7. Ja.
8. Nej.
9. Ja.
10. Ja.

Ad spørgsmål 1-8

Det er vores opfattelse, at C, ved sin udlejning af hotellejlighederne og samtidige udbud af de anførte tillægsydelser, driver momspligtig hotelvirksomhed efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Der henvises til Skatterådets vejledende udtalelse i SKM 2008.1.SR.

Udlejning af fast ejendom er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Momslovens regler i § 51, stk. 1, åbner dog op for muligheden for at blive frivillig momsregistreret bl.a. i forbindelse med erhvervsmæssig udlejning. Den enkelte ejer udlejer sin lejlighed til C på normale markedsvilkår og er i udlejningsperioderne afskåret fra selv at anvende lejligheden.

Det er på denne baggrund vores vurdering, at ejers udlejning af lejligheden er omfattet af adgangen til frivillig momsregistrering.

Vi lægger herved vægt på, at lejligheden ikke anvendes til fast boligformål, hverken af lejer eller af ejer.

Der henvises til Østre Landsrets dom i TfS 1998, 708, hvor domstolen fastslår at en ejendom, der udlejes til Udlændingestyrelsen kunne frivilligt momsregistreres.

Retten lægger i dommen op til en sondring mellem ophold af midlertidig karakter, hvor udlejningen kan omfattes af en frivillig momsregistrering og et ophold af mere permanent karakter. Dommen lægger endog ikke vægt på, at ejendommen rent faktisk er den enkelte asylansøgers eneste bopæl/adresse under opholdet.

Endvidere har momsnavnet i TfS 1992, 105 fastslået, at der ikke er tale om boligformål i momslovens forstand, når en skurby anvendes til midlertidigt ophold for medarbejdere, der arbejder så langt væk fra hjemmet, at der er behov for midlertidige overnatningsfaciliteter.

Det er på denne baggrund vores opfattelse, at ejerens egen anvendelse af lejligheden i en tidsbegrænset periode på op til 5 uger om året ikke kan anses som beboelse, og at udlejningen til administrators hoteldrift ligeledes ikke kan anses om udlejning til beboelse.

Det er tillige vores opfattelse, at udlejningen til C må anses som erhvervsmæssig udlejning i overensstemmelse med momslovens betingelser for frivillig momsregistrering. Ejerens ret til privat benyttelse af lejligheden i en begrænset periode kan ikke fratage udlejningen den erhvervsmæssige karakter.

I henhold til momslovens § 5, stk. 2, sidestilles udtagning af varer og ydelser med levering mod vederlag, når disse varer og ydelser tages i anvendelse til formål som nævnt i § 42, stk. 1 og 3, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer og ydelser.

Momslovens udtagningsregler finder således anvendelse, når en vare eller ydelse anvendes til formål, hvor der ikke kan opnås momsfradragsret (fx til bolig for indehaveren eller som feriehus for virksomhedens ansatte) under forudsætning af, at der ved anskaffelsen er opnået fuld eller delvis fradragsret.

Det er vores opfattelse, at ejerens eventuelle anvendelse af lejligheden i givet fald vil udgøre momspligtig udtagning, der skal momsbes efter reglerne i momslovens § 28, stk. 1.

Ved vurderingen af udlejningens erhvervsmæssige karakter skal der således alene ses på, om udlejningen i den periode, hvori udlejningen foregår, er erhvervsmæssig, og sker på markedsmæssige vilkår til 3. mand. Endvidere kan der henses til udlejningsaktiviteternes samlede økonomiske resultat.

Der er ingen tvivl om, at ejerne af kategori 2 lejlighederne anskaffer hotellejligheden med det formål at drive erhvervsmæssig udlejning af denne lejlighed. Det er således alene det erhvervsmæssige formål, der driver investeringen. Der er således heller ingen tvivl om, at udlejningen er erhvervsmæssigt begrundet. Og formålet med anskaffelsen er ikke at anskaffe en ekstra bolig til familien men at investere kapital i en forretning, der tilsigter et økonomisk overskud.

Det er således vores opfattelse, at den evt. private benyttelse alene skal udløse en beregning af udtagningsmoms jf. momslovens § 5, og ikke en total tilsidesættelse af muligheden for frivillig registrering.

I den periode, hvori udlejningen foregår, er der ingen tvivl om, at ejer opfylder præcis de betingelser som Skatterådet selv har opstillet i SKM2007.916.SR:

Der skal være tale om erhvervsmæssig udlejning

Der må ikke i lejeaftalen overhovedet være nogen adgang for ejeren til selv at benytte lejligheden. Det gælder også for ejerforeningens fællesarealer.

Der må ikke ske udlejning til boligformål. Det forudsættes altså, at lejereren driver hotelvirksomhed i de lejede lokaler - og ikke udleje til feriebolig.

Skatterådet har i bindende svar, SKM2007.916.SR, vejledende udtalt:

"At der gives tilladelse til erhvervsmæssig udlejning medfører efter Skatterådets opfattelse, at lejligheden i registreringsperioden udelukkende må anvendes erhvervsmæssigt.

Det faktum, at ejeren af lejligheden har råderet over lejligheden og således har ret til selv at benytte den 5 uger årligt, medfører, at lejligheden i momsmæssig henseende ikke kan anses for anvendt til erhvervsmæssig udlejning. Samtidig medfører en sådan råderet, at ejeren kan anvende lejligheden til egne boligformål."

Det er vores opfattelse, at Skatterådets konklusion savner momsretlig begrundelse og dokumentation.

Vi skal herved pege på, at momslovens udtagningsregler også var gældende før momslovsændringen i 1994, da momspigten alene omfattede selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Det faktum, at indehaveren selv anvendte varer og ydelser fra virksomheden, fratog efter disse regler således ikke generelt virksomheden dens erhvervsmæssige karakter.

Af bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994 fremgår det således, at bestemmelsen i § 13 stk. 1, nr. 9 (vedtaget som nr. 8) svarer til dagældende momslovs § 2, stk. 3, litra h, og § 51 svarer til den dagældende momslovs § 6. Ingen ændringer var således tilsigtet af lovgiver ved momslovsændringen.

Det er på denne baggrund vores opfattelse, at Skatterådet i sine vejledende udtalelser i SKM2007.581.SR og SKM2007.916.SR har anlagt en for snæver fortolkning af momslovens regler om frivillig momsregistrering.

Det er tillige vores opfattelse, at nægtelse af adgangen til frivillig momsregistrering strider mod neutralitetsprincippet i momsens anvendelse i tilfælde, hvor ejeren gennem lokalplanen er pligtig til at stille sin lejlighed til rådighed til momspligtig hotelvirksomhed uden, at der er gives mulighed for momsfradrag for anskaffelse og drift af lejligheden.

Ad spørgsmål 9

Hotelejerlejligheder er typisk karakteriseret ved, at køber opnår et antal ugers brugsret årligt til lejligheden. Resten af året udlejes lejligheden som hotelejerlejlighed og drives i overensstemmelse med Lov om restaurations- og hotelvirksomhed. Ifølge praksis er det udelukket at lade hotelejerlejligheden indgå i virksomhedsordningen, såfremt ejeren har adgang til at anvende lejligheden privat. Anvendelse af virksomhedsordningen kræver, at ejeren er afskåret fra at benytte lejligheden privat i hele den periode, hvor der ikke er sket udlejning.

Efter sommerhusreglen i ejendomsavancebeskatningsloven er ejere af sommerhusejendomme og lign., som benyttes privat, skattefri af en eventuel fortjeneste ved salg. På samme måde er også avance ved salg af helårshuse skattefri efter sommerhusreglen, såfremt det allerede ved erhvervelsen har været hensigten at anvende ejendommen som fritidsbolig og ikke som helårsbolig.

Skatterådet har i et bindende svar anset en hotelejerlejlighed for skattepligtig ved salg.

Der var tale om en hotelejerlejlighed beliggende på Bornholm, og som bl.a. blev udbudt/solgt som alternativ til et sommerhus. Køber af lejlighederne havde op til 5 ugers brugsret til lejligheden om året. Skatterådet lagde sig ikke fast på, om hotelejerlejligheden måtte anses for en helårs- eller fritidsejendom. Men Skatterådet lagde til grund, at hotelejerlejligheden hovedsageligt blev købt som investeringsobjekt og at det kun havde været en biting, at den blev anvendt af ejeren "til overnatning". Herefter kunne hotelejerlejligheden ifølge Skatterådet ikke fritages for beskatning efter sommerhusreglen, jf. SKM2007.446.SR.

Det følger af sommerhusreglen, at fritidsejendomme er fritaget fra avancebeskatning, hvis ejendommen i ejertiden er anvendt helt eller delvist privat. Endvidere følger det af praksis, at også helårsejendomme er skattefritaget efter sommerhusreglen, hvis ejendommen er købt som og rent faktisk udelukkende anvendt som fritidsbolig af ejeren. Det vil sige, at kun hvis hotelejerlejligheden må anses for en helårsejendom har det betydning for anvendelsen af sommerhusreglen, hvad hensigten ved erhvervelsen var. Vi er ikke enige i Skatterådets afgørelse.

For det første har Skatterådet - ved at lægge afgørende vægt på hensigten ved erhvervelsen af hotelejerlejligheden - indirekte og uden nærmere begrundelse lagt til grund, at hotelejerlejligheden skal anses for en helårsejendom og ikke en fritidsejendom direkte omfattet af sommerhusreglen. Dette til trods for, at sommerhusreglen efter sin ordlyd omfatter "sommerhusejendomme og lign."

Henset til denne ordlyd er vi ikke uden videre enige i Skatterådets kvalificering af hotelejerlejligheder som helårsejendomme.

For det andet har Skatterådet ved vurderingen af erhvervelshensigten forudsat, at investeringshensyn udelukker, at sommerhusreglen kan finde anvendelse. Det er vi ikke enige i. Helårsejendomme er fritaget for avancebeskatning efter sommerhusreglen, hvis hensigten ved erhvervelsen er anvendelse som fritidsbolig, og den faktiske anvendelse er i overensstemmelse hermed. Anvendelse som fritidsbolig skal ses i modsætning til anvendelse som helårsbolig. Anvendelse som fritidsbolig omfatter såvel ejerens egen anvendelse som ejerens udlejning til fritidsbolig. Det må kunne lægges til grund, at udlejningen af hotelejerlejligheden på Bornholm alene sker til fritidsbolig - hvilket Skatterådet også har lagt til grund. Det synes derfor ikke i overensstemmelse med praksis, når Skatterådet udelukker anvendelse af sommerhusreglen under henvisning til investeringshensyn. Udlejning til fritidsbolig er omfattet af sommerhusreglen, blot ejendommen tillige anvendes privat af ejeren selv. Og det følger jo netop udtrykkeligt af aftalegrundlaget i sagen, at erhvervelsen med hotelejerlejligheden bl.a. sker med henblik på privat anvendelse i op til 5 uger årligt. Netop denne adgang til ejerens private anvendelse er Skatterådets begrundelse for at nægte anvendelse af virksomhedsordningen. Derudover forekommer det ikke dækkende at benævne op til 5 ugers privat anvendelse som "overnatning."

At anvendelse som fritidsbolig, ikke alene omfatter ejerens anvendelse som sådan, men tillige ejerens udlejning til fritidsbolig, fremgår af en landsskatteretskendelse fra 2003. Der var tale om salg af en helårsejendom. Ejendommen - ejerlejligheden i en udenlandsk hovedstad - var erhvervet med henblik på ferieophold og blev af ejeren udelukkende anvendt som sådan gennem 10 år. I en 6 måneders periode forud for salget valgte ejeren imidlertid at udleje lejligheden til nogle unge studerende, som anvendte lejligheden som helårsbolig. Landsskatteretten anså avancen ved salget for skattepligtig, fordi lejligheden i ejertiden ikke udelukkende havde været anvendt som fritidsbolig. Ifølge retten var det ikke selve udlejningen, der udelukkede anvendelsen af sommerhusreglen. Det var det forhold, at udlejningen var sket til helårsbolig, der udelukkede anvendelsen af sommerhusreglen. Var udlejningen sket til fritidsbolig, ville betingelsen om udelukkende anvendelse som fritidsbolig have været opfyldt, og avancen ved salget havde været skattefri.

Sammenfattende er det vores generelle opfattelse, at hotelejerlejligheder, hvortil der er knyttet en privat brugsret, vil være omfattet af skattefritagelse i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, jf. bestemmelsen ordlyd "sommerhusejendomme og lign., som ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af ..., hvori denne har ejet ejendommen ..."

I nærværende projekt er det primære form uomtvistet fritidsformål, henset til mulighederne for at kunne dyrke fritidsaktiviteter på de omkringliggende sportsbaner.

På baggrund af ovenstående, er det vores opfattelse, at der kan svares bekræftende på spørgsmål 9.

Ad spørgsmål 10

Da der her er tale om lejligheder med sommerhusstatus, vil et efterfølgende salg være direkte omfattet af ordlyden i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, hvorfor der efter vores opfattelse også kan svares bekræftende på spørgsmål 10.

Spørger har til sagsfremstillingen bemærket, at den ikke er enig i SKATs vurdering, men ser frem til at modtage Skatterådets bindende svar med henblik på en vurdering af muligheden for at påklage svaret til Landsskatteretten.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1 vedrører spørgers ret til at overdrage reguleringsforpligtelse til kommende ejere af lejlighederne. Betingelserne for at kunne opnå ret til overdragelse af reguleringsforpligtelse er følgende:

Da salg af fast ejendom er moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, skal spørger, der opfører og sælger lejlighederne, for at kunne opnå ret til tilbagebetaling af moms, have opnået tilladelse til frivillig momsregistrering af køb og opførelse m.v. af fast ejendom med henblik på salg til en registreret virksomhed, jf. momslovens § 51, stk. 1, sidste punkt.

Den moms, som er betalt i forbindelse med opførelsen m.v., kan spørger få tilbagebetalt, jf. momsbekendtgørelsen § 39, stk. 1, når spørger har dokumenteret, at ejendommen skal anvendes af en momsregistreret virksomhed til momspligtige formål. Køber skal således samtidig overfor SKAT erklære sig indforstået med at overtage reguleringsforpligtelsen, jf. bestemmelsens stk. 2.

Spørgsmål 2-6 vedrører købers mulighed for - i forskellige situationer - at blive frivillig registreret for udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 51, stk. 1.

Da besvarelsen af spørgsmålene 1-6 således er afhængig af bevillingsmæssige forhold, kan der ikke opnås bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3.

Spørgsmål 7 vedrører de kommendes ejers momsforhold, og ikke spørgers egne forhold, idet spørger ikke er part i den påtænkte disposition. Uanset der svares ja eller nej til, om ejeren kan anses for at levere momspligtige hotellignende ydelser, bliver spørger ikke berørt heraf, da ydelserne leveres til 3.mand. Som følge heraf kan der ikke opnås bindende svar på spørgsmålet, jf. Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1.

Da spørgsmål 8 er en variant af spørgsmål 6 og 7, kan der ikke opnås bindende svar herpå. Begrundelsen er den samme som anført ovenfor under spørgsmål 6 og 7.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 1-8 afvises, hvorefter Skatterådet i stedet for afgiver en vejledende udtalelse.

Spørgsmål 9 og 10

Generelt om beskatning ved afståelse af hotelejerlejligheder

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der ikke er erhvervet som led i den skattepligtiges næring ved handel med fast ejendom, medregnes som udgangspunkt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. § 1 i ejendomsavancebeskatningsloven (EBL).

I henhold til § 8, stk. 1, i EBL, skal fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder 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 afstå skattefrit. Reglerne 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, jf. § 8, stk. 2, i EBL.

For at reglerne i EBL § 8, stk. 2, kan anvendes, kræves det, at der er tale om sommerhusejendomme eller lignende.

Parcelhusreglen i EBL § 8, stk. 1 og stk. 2, fandtes tidligere i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2 A, stk. 1 og stk. 2.

Hverken forarbejderne til EBL eller til lov om særlig indkomstskat m.v. indeholder en afgrænsning af, hvilke typer ejendomme, der er omfattet af henholdsvis stk. 1 og stk. 2.

Told- og Skattestyrelsen har i en kommentar (TfS1998, 122) til en ligningsrådsafgørelse (TfS1998, 118) udtalt, at der er styrelsens opfattelse, at helårshuse kun kan omfattes af EBL § 8, stk. 2, hvis huset er købt som og rent faktisk anvendt som sommerbolig. Det er ejeren, der må sandsynliggøre, at helårshuset er erhvervet til brug for sommerbolig.

Hvorvidt en hotelejerlejlighed vil kunne omfattes af EBL § 8, stk. 2, afhænger af, jævnfør ovenstående, om ejerlejligheden er købt med henblik på anvendelse som sommerbolig, og om lejligheden rent faktisk også er anvendt som sommerbolig.

Ad spørgsmål 9

Spørgsmålet vedrører afståelse af en hotelejerlejlighed, hvor køberen har op til 5 ugers brugsret til lejligheden (kategori 2-lejlighed). Ejeren er efter det oplyste forpligtet til at stille lejligheden til rådighed for hotelvirksomhed, der drives i overensstemmelse med lov om restaurations- og hotelvirksomhed.

Endvidere fremgår det af anmodningen om bindende svar, at der ikke er tvivl om, at ejerne af kategori 2 lejlighederne anskaffer hotellejligheden med det formål at drive erhvervsmæssig udlejning af denne lejlighed. Det er således alene det erhvervsmæssige formål, der driver investeringen. Der er således heller ingen tvivl om, at udlejningen er erhvervsmæssigt begrundet. Formålet med anskaffelsen er ikke at anskaffe en ekstra bolig til familien, men at investere kapital i en forretning, der tilsigter et økonomisk overskud.

Det er SKATs opfattelse, at ved afståelse af hotelejerlejligheder, hvor ejeren har en retslig forpligtelse - enten ved aftale eller ifølge vedtægter - til at stille lejligheden til disposition i større eller mindre omfang en del af året eller hele året for hotelvirksomhed, der er omfattet af lov om restaurations- og hotelvirksomhed, vil fortjenesten skulle beskattes. Dette gælder uanset en eventuel privat benyttelse af lejligheden. Baggrunden for denne opfattelse er, at det primære formål med erhvervelse af en sådan ferielejlighed, der indgår i egentlig hotelvirksomhed, må antages at være det erhvervsmæssige formål, medens den eventuelle tilladte private benyttelse vil være af underordnet betydning for erhvervelsen, jf. i øvrigt Skatterådets afgørelse offentliggjort som SKM2007.446.SR.

Under henvisning til de foreliggende oplysninger om formålet med anskaffelsen af hotelejerlejligheden, indstiller SKAT, at spørgsmålet bevares med et nej.

Ad spørgsmål 10

Spørgsmålet vedrører afståelse af en ejerlejlighed, hvor der er mulighed for sommerhusstatus, og hvor ejeren har fuld brugsret til lejligheden.

Som nævnt ovenfor afhænger spørgsmålets besvarelse af, om ejerlejligheden er købt med henblik på anvendelse som sommerbolig, og om lejligheden rent faktisk også er anvendt som sommerbolig.

Spørgsmålet om beskatning af fortjeneste i den anførte situation kan ikke besvares generelt. Det beror på en konkret vurdering i de enkelte situationer, om betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, jf. ovenfor i det generelle afsnit samt under besvarelsen af spørgsmål 9.

Da spørgsmålet ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, indstiller SKAT, at spørgsmålet afvises.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

På mødet den 20. maj følger Skatterådet SKATs indstilling.

Skatterådet beslutter samtidig at give følgende vejledende udtalelse vedrørende spørgsmål 1-8:

Udlejning af en ejerlejlighed er udlejning af fast ejendom, som er omfattet af momsfritagelse, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 1. punkt, i bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven (lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005) i det følgende omtalt momsloven. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift: Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, (...)"

Efter fast praksis er udlejning af sommerhuse omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsens første punkt. Skatterådet har i tidligere sager om bindende svar afgjort, at momsfrigtagelsen også gælder for udlejning af ejerlejligheder, se fx SKM2007.240.SR og SKM2007.46.SR. Der kan endvidere henvises til Momsvejledningen, 2008-2, afsnit D.11.8.3.1.

Om lejlighedsejerens mulighed for frivilligt at lade sig momsregistrere for udlejning af lejligheden, når ejer har råderet over lejligheden til privat brug, anføres følgende, idet der tillige kan henvises til SKM2007.665.SR:

Af momslovens § 51, stk. 1, fremgår:

"De statslige told- og skattemyndigheder kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Den frivillige registrering kan heller ikke omfatte allerede indgåede erhvervslejemål, medmindre lejerer er indforstået hermed. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse m.v. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til registreret virksomhed."

At der gives tilladelse til erhvervmæssig udlejning, medfører efter Skatterådets opfattelse, at lejligheden i registreringsperioden udelukkende må anvendes erhvervmæssigt.

Det faktum, at ejeren af lejligheden har råderet over lejligheden (kategori 2) og således har ret til selv at benytte den, medfører, at lejligheden i momsmæssig henseende ikke kan anses for anvendt til erhvervmæssig udlejning. Samtidig medfører en sådan råderet, at ejeren kan anvende lejligheden til egne boligformål.

Råderetten er således i sig selv til hinder for, at lejlighedsejeren kan blive momsregistreret for sin udlejningsaktivitet (spørgsmål 2-5).

Når køberen ikke kan blive momsregistreret, jf. ovenstående, opfylder spørger ikke betingelserne for at blive frivillig registreret for køb og opførelse m.v. af fast ejendom med henblik på salg, jf. § 51, stk. 1, sidst pkt. (spørgsmål 1).

En ejer af de i sagen omhandlede lejligheder, vil kunne opnå tilladelse til frivillig momsregistrering, såfremt følgende betingelser er opfyldt, idet der henvises til SKM2007.916.SR:

Der skal være tale om erhvervmæssig udlejning

Der må ikke i lejeaftalen overhovedet være nogen adgang for ejeren til selv at benytte lejligheden. Det gælder også for ejerforeningens fællesarealer.

Der må ikke ske udlejning til boligformål. Det forudsættes altså, at lejerer driver hotelvirksomhed i de lejede lokaler - og ikke udleje til feriebolig.

Således skal ejerne udleje lejligheden til en virksomhed, der utvivlsomt anvender lejlighederne til (momspligtig) hotelvirksomhed, før lejlighedsejeren anses for at opfylde betingelserne for frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Er betingelserne ikke til stadighed opfyldt, kan den frivillige registrering når som helst tilbagekaldes.

Hvis den enkelte ejer selv står for udlejningen, som nævnt i spørgsmål 6, opfyldes ovennævnte betingelse nr. 3 ikke, hvormed ejer ikke kan blive frivillig momsregistreret.

Den private råderet, som nævnes i spørgsmål 8, er tillige diskvalificerende for muligheden for frivillig registrering.

Med hensyn til spørgsmål 7 skal anføres, at Skatterådet tidligere er blevet spurgt, om hver enkelt ejer af en ejerlejlighed kan anses for at drive momspligtig hotelvirksomhed, jf. SKM2007.916.SR. I den sag udtalte Skatterådet, at det var rådets umiddelbare vurdering, at lejlighedsejeren ikke drev momspligtig hotelvirksomhed eller lignende momspligtig virksomhed med udlejning af værelser. En sådan momspligtig udlejning indebar efter Skatterådets opfattelse, at der tilknyttet udlejningen i samme retshandel i et vist omfang også udbydes varer eller andre ydelser end udlejning af værelser.

Ved denne vurdering er følgende lagt til grund:

I Lov om restaurations- og hotelvirksomhed mv. (seneste lovbekendtgørelse nr. 786 af 9. august 2005) fremgår ikke anden definition af hotelvirksomhed end den i lovens § 1, nr. 2, nævnte "Selvstændig erhvervsvirksomhed ved modtagelse af overnattende gæster med mulighed for servering."

Efter lovens § 2 skal enhver, der driver erhverv som nævnt i § 1, til hvert forretningssted have næringsbrev som restauratør og hotelvært, jf. dog kapitel 4 og 5.

Næringsbegrebet omfatter enhver erhvervsmæssig virksomhed. For at være erhvervsmæssig må virksomheden direkte eller indirekte tilsinde økonomisk fordel, jf. næringslovens § 1 med noter. Skr 1992-05-21, hvor en lejlighedsejer i en hotelbebyggelse blev anset for erhvervsdrivende. Det var oplyst, at hotelvirksomheden blev drevet af et sameje af lejlighedsejerne, at der ikke var nogen ansvarsbegrænsning for disse ved virksomhedens drift, og at der ved driften tilsinde økonomisk fordel for den enkelte lejlighedsejer.

Det fremgår ikke af loven, hvad der skal forstås ved "hotel", bortset fra bestemmelsen nævnt foran i § 1, nr. 2. ("Selvstændig erhvervsvirksomhed ved modtagelse af overnattende gæster med mulighed for servering"). I afgørelsen refereret i TfS 1998.708 (Østre Landsrets Dom) tog landsretten stilling til "hoteldrift" og bemærkede (samtlige dommere), at den væsentligste funktion ved hoteldrift og dermed ligestillet virksomhed kan karakteriseres som en ydelse af midlertidigt logi på kommerciel basis.

Af note til Karnovs lovsamling fremgår, at loven ikke omfatter virksomhed, der består i udlejning af værelser uden mulighed for servering. Heller ikke udlejning af ferielejligheder med tilhørende bad og eget køkken - og hvor der ikke er mulighed for egentlig servering - anses for omfattet af loven.

"Mulighed for servering" foreligger efter praksis allerede, hvis der er tale om servering af morgenmad, eller hvis hotelejeren selv - muligt i en anneksbygning - driver restaurationsvirksomhed, eller hvis en forpagter under samme tag som hotellet driver sådan virksomhed, skr 1981-06-02.

"Mulighed for servering" fra restaurant på tilstødende matrikelnummer er ikke til stede, medmindre der indgås forpligtende aftale herom, skr 1991-06-06 og skr 1997-01-24.

Af denne sags oplysninger fremgår ikke, at lejlighedsejeren deltager i og hæfter for hotelvirksomhedens drift. Lejlighedsejerne anses således ikke for hver især at drive momspligtig hotelvirksomhed.