

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 9687 af 19/04/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. udlejning af hotellejlighed - virksomhedsordningen

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 11-03393

Landsskatteretskendelse vedr. udlejning af hotellejlighed - virksomhedsordningen

Resumé

Landsskatteretten fandt, at klagerens udlejning af hotellejlighed var omfattet af personskatteovens § 4, stk. 1, nr. 10, hvorfor klageren ikke kunne anvende virksomhedsordningen på indkomst fra udlejningen, jf. virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1. Klagerens hotellejlighed blev ikke anset for en selvstændig virksomhed, men for en del af den samlede hoteldrift, hvor antallet af deltagere var større end 10. Landsskatteretten fandt videre, at tidskravet ikke var opfyldt.

Sagen drejer sig om anvendelse af virksomhedsordningen på udlejning af hotellejlighed.

Landsskatterettens afgørelse

Skatteankenævnet har ikke godkendt beskatning efter reglerne i virksomhedsordningen for indkomstårene 2006, 2007 og 2008 vedrørende klagerens udlejning af hotellejlighed på feriehotel.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

Sagens oplysninger

Ved købsaftale af 19. december 2006 erhvervede klageren en ejerlejlighed, beliggende på adressen Y1, for en købspris på 190.000 kr. Overdragelsen var aftalt til den 31. december 2006. Ejerlejlighedens tinglyste areal er på 24 m². Det tinglyste fordelingstal er på 178 / 48.248.

Klageren har i indkomstårene 2006, 2007 og 2008 selvangivet beskatning efter reglerne i virksomhedsordningen. Virksomheden bestod i disse indkomstår af udlejning af omtalte ejerlejlighed (hotellejlighed).

Vedrørende indkomståret 2006 er der ikke selvangivet nogen andel af resultat vedrørende hotellejligheden. Den eneste postering er, at hotellejligheden indgår som et aktiv med et beløb på 194.875 kr. i virksomhedens balance pr. 31. december 2006.

Vedrørende indkomståret 2007 indgår i regnskabet for 2007 hotellejligheden som et aktiv på 194.865 kr. pr. 31. december 2007. Endvidere er der indtægtsført en overskudsandel på 5.693 kr., der kan specificeres som andel af skattemæssigt resultat på 5.466 kr. og andel af renteindtægter på 227 kr.

Vedrørende indkomståret 2008 er resultatet vedrørende hotellejligheden i regnskabet for 2008 indtægtsført med den indberettede overskudsandel på 1.366 kr., der kan specificeres som andel af skattemæssigt resultat på 958 kr. og andel af renteindtægter på 408 kr.

Af købsaftalens pkt. 16 fremgår blandt andet:

»Køber har modtaget kopi af årsregnskab for år 2005, vedtægter for ejerforeningen, samt samarbejdsaftalen med ejerforeningen for hotelejerlejlighederne, budget for første driftsår og årsregnskab, køber har accepteret disse forhold.

(...)

Der udfærdiges ikke tilstandsrapport og forsikringstilbud, idet ejendommen er en erhvervslejlighed.

(...)

Køber er bekendt med, at lejligheden ikke kan benyttes til private formål.«

Af de foreliggende vedtægter for ejerlejlighedsforeningen, refereres følgende:

»§ 2. Der er foreningens formål, at varetage udlejning og drift af de ejerlejlighedsforeningens medlemmer tilhørende ejerlejligheder samt i det hele de på ejendommen beliggende fællesanlæg, herunder restaurant, butikker mv.

§ 3. Enhver ejerlejlighedsejer er berettiget og forpligtet til at være medlem af ejerlejlighedsforeningen, og således at medlemskabet og ejendomsretten stedse skal være sammenhørende.

(...)

§ 5. En ejerlejlighed omfattet det areal, som er beskrevet i anmeldelsen til tinglysning af ejerlejlighedsopdelingen og det dermed fulgte kort over den pågældende ejerlejlighed. Herudover har ejerlejlighedsejeren en ideel andel af fællesarealerne med hertil hørende fællesanlæg, for så vidt der ikke på anden vis ved særlig aftale mellem ejerlejlighedsejere er disponeret herover.

§ 6. Hver enkelt ejerlejlighedsejer kan råde over sin ejerlejlighed til eget brug og på anden måde end ved udlejning i op til 5 uger pr. år. Heraf op til 2 uger i perioden 15.6.-15.8, dog max. en uge i juli måned.

Ejerlejlighedsejerne betaler for opholdet 25 % af listeprisen for den reserverede opholdsperiode.

Herudover må hver enkelt ejerlejlighedsejer IKKE råde over sin ejerlejlighed, men skal stille denne til rådighed for ejerforeningen til udlejning som hotellejlighed. Ejerforeningen drager herefter omsorg for at udleje ejerlejligheden mv.

Samtidig med vedtagelsen af de oprindelige vedtægter er der indgået aftale med G1 A/S.

§ 7. Såvel den indvendige som den udvendige vedligeholdelse påhviler ejerforeningen og de enkelte ejerlejlighedsejere er uberettiget til at foretage nogen form for indvendig vedligeholdelse, udskiftning eller lignende.

Den enkelte ejerlejlighedsejer må ikke foretage bygningsændringer i den enkelte ejerlejlighed, ligesom det til hver enkelt ejerlejlighed hørende løsøre skal forblive i denne.

(...)

§ 20. Det ved hoteldriften indvundne overskud respektive underskud opgjort for samtlige ejerlejlighedsejere under ét fordeles mellem samtlige ejerlejlighedsejere i forhold til disses fordelingstal.«

Det er oplyst, at klageren har fraskrevet sig retten ifølge § 6 i vedtægterne for ejerlejlighedsforeningen (rådighed til eget brug).

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har ved sin afgørelse ikke godkendt beskatning efter reglerne i virksomhedsordningen for indkomstårene 2006, 2007 og 2008 vedrørende klagerens udlejning af hotellejlighed på feriehotellet.

Skatteankenævnet har ikke fundet, at SKM2009.711.SR kan føre til et andet resultat. Skatteankenævnet har i den forbindelse henvist til, at forholdet i SKM2009.711.SR er, at det er resultatet vedrørende udlejning af den enkeltes lejlighed/den enkeltes andel af en lejlighed, der beskattes, mens det i klagerens tilfælde er resultatet vedrørende hele ejerlejlighedsforeningen, der fordeles efter fordelingstal, og ikke efter hvor meget den enkeltes egen lejlighed er udlejet.

Videre har skatteankenævnet henvist til, at uanset, at klageren har fraskrevet sig rådigheden over lejligheden, er resultatet vedrørende ejerlejlighedsforeningens kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10. Resultatet deles mellem ejerforeningens medlemmer efter den enkelte ejerlejlighedsejers fordelingstal, jf. § 20 i ejerlejlighedsforeningens vedtægter og dermed ikke efter hvor meget den enkelte ejerlejlighed er udlejet. Resultatet kan derfor ikke indgå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1.

Det er endvidere ud fra de foreliggende oplysninger skatteankenævnets opfattelse, at klageren ikke kan anses for at have deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Skatteankenævnet har i den forbindelse henvist til, at af Landsskatterettens afgørelse af 24. februar 2011, j. nr. 10-01946, fremgår,

at ved væsentligt omfang, forstås normalt en arbejdsindsats på 50 timer om måneden (600 timer på 1 år). Der foreligger alene oplysninger om, at klagerens arbejdsindsats har været opsætning af »flyers« ved lokalt bibliotek og på et universitet samt uddeling af »flyers« til venner og bekendte mv. Det er skatteankenævnets opfattelse, at arbejdet med »flyers« ikke kan antage en månedlig arbejdsindsats på 50 timer, hvorfor kravet om en væsentlig arbejdsindsats tillige ikke er anset for at være opfyldt.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at virksomhedsordningen for klageren skal opretholdes for årene 2006 og fremefter.

Repræsentanten har henvist til, at udlejning af hotellejligheden skal betragtes som selvstændig virksomhed. Klageren har før købet i december 2006 fraskrevet sig retten til privat anvendelse af lejligheden overfor ejerforeningen bestyrelse og tillige overfor administrator af udlejningen, G1 A/S, i overensstemmelse med forskrifterne i ligningsvejledningen. Af ejerforeningens regnskab fremgår det under anvendt regnskabspraksis, side 5, at ejerforeningen ikke er noget selvstændigt skattesubjekt og samme sted, side 14, er anført, at udlejningen anses for erhvervsmæssig. G2 har påtegnet regnskabet.

Videre har repræsentanten henvist til, at udlejningen af hotellejligheden er selvstændig virksomhed, der ikke er omfattet af virksomhedsskattelovens § 1's undtagelse via henvisningen til personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10. De yderligere krav i forhold til tidligere er ikke generelle krav, idet de ikke er angivet i ligningsvejledningen. Den solidariske deling af nettooverskuddet ved erhvervsmæssig aktivitet, som foreligger i tilfældet med lejligheden (lejlighedskategorier efter størrelse i kvm/fordelingstal), forekommer i alle interessentskaber, der puljer deres indtægter og fratrækker de samlede omkostninger inden hver part modtager andel af nettooverskuddet uafhængigt af den enkelte interessents præcise indsats (indtægter og omkostninger). Det er efter vedtægterne for ejerforeningens § 7 ikke muligt for den enkelte ejer at individualisere de enkelte lejligheder. Hotellet skal overfor omverdenen fremstå som en samlet ensartet enhed, selvom det består af lejligheder med en række forskellige ejere. Dette er gjort for at forøge udlejningsmulighederne. Det er i stort omfang G1 A/S, der forestår den praktiske administration af udlejningen og i stort omfang (men ikke eksklusivt) salgsarbejdet.

Ifølge repræsentanten kan den enkelte ejerlejlighedsbesidder også være aktiv mht. at påvirke salget/udlejningen, idet der af bestyrelsen i ejerlejlighedsforeningen er fremstillet »flyers« til opslag og til udlevering til venner, bekendte m.v. for at forbedre udlejningsomfanget, der i flere sæsoner har været i tilbagegang. Klageren har foretaget opsætning af opslag på opslagstavle ved det lokale biblioteks indgang og på et universitet, steder hvor der dagligt passerer mange mennesker. Desuden har der været kampagner foranlediget af bestyrelsen i ejerforeningen, hvor de enkelte ejere blev bemyndiget til at give 25 % i rabat på ferieophold til venner og bekendte eller andre interesserede i perioder udenfor topsæsonen. Repræsentanten er af den opfattelse, at dermed er klageren mere aktiv med udlejningen, end han ville være ved en tilsvarende udleje af et sommerhus gennem et udlejningsbureau, og derfor kan personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, ikke anvendes. En eller flere personer, der henvender sig direkte i hotellets reception, vil også kunne leje en lejlighed udenom G1 A/S' hjemmeside eller udenom reservation via telefonisk henvendelse til G1 A/S.

Endvidere har repræsentanten henvist til Lærebog om indkomstskat af Aage Michelsen m.fl., 13. udgave, 2009, side 215, hvor retstilstanden om anvendelse af virksomhedsordningen fastlægges således:

»Ordningen kan i øvrigt anvendes uafhængigt af om der foreligger aktiv eller passiv deltagelse i virksomhedens drift, og uafhængigt af om de øvrige deltagere i virksomheden anvender ordningen.«

Situationen med udlejning af hotellejligheden er ifølge repræsentanten i overensstemmelse med situationen i SKM2009.711.SR. Den eneste forskel er, at bestyrelsen i ejerforeningen har aftalt med G1 A/S, at dette firma skal forestå udlejningen af hotellet. Videre har repræsentanten henvist til, at afgørelsen i SKM2008.463.SR og afgørelsen anført i Ligningsvejledningen 2010, afsnit E.F.1 (side 539) om hotellej-

ligheder, der udlejes af nogle ejere gennem et udlejningsbureau, begge understøtter, at virksomhedsordningen kan anvendes på udlejningen af klagerens hotellejlighed. I sidstnævnte tilfælde fremgår det, at indkomsten fra udlejningen ikke er omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af virksomhedsskattelovens 1, stk. 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10.

Kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, er blandt andet indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10 og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang.

Selvom klageren alene ejer hotellejligheden, opgøres resultatet af hotellejlighedens drift ikke separat, men derimod sammen med samtlige ejerlejlighedsejere under ét, og resultatet fordeles i forhold til ejernes fordelingstal, jf. § 20 i ejerlejlighedsforeningens vedtægter. Klagerens resultat opgøres således i henhold til fordelingstallet uafhængigt af indtjeningen/udgiften hos klagerens egen hotellejlighed. Henset til dette - og til vedtægternes øvrige indhold - finder Landsskatteretten ikke, at der er en sådan driftsmæssig og økonomisk adskillelse fra de andre hotellejligheder, at klagerens hotellejlighed kan anses for en selvstændig virksomhed. Klagerens hotellejlighed må derimod anses for en del af den samlede hoteldrift, jf. § 20 i ejerlejlighedsforeningens vedtægter.

Retten bemærker endvidere, at som vejledende norm anses en personlig arbejdsindsats på mindst 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats (deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang), jf. praksis om investeringsfondshenlæggelser og etableringskontoindskud. Afgørelsen af om arbejdskravet er opfyldt må bero på en konkret bedømmelse af samtlige omstændigheder i det enkelte tilfælde. Det er i nærværende sag alene oplyst, at klagerens arbejde har bestået i distribution af »flyers«. Landsskatteretten finder herefter, at arbejdstidskravet ikke er opfyldt.

Det lægges til grund, at antallet af medlemmer af ejerlejlighedsforeningen er større end 10.

Herefter anses indkomsten for omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, hvorfor virksomhedsordningen ikke kan anvendes, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1. Skatteankenævnets afgørelse stadfæstes derfor på dette punkt.