

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9683 af 22/06/2021 (Gældende)

Udlejning af flydende boliger - anpartsreglerne - virksomhedsordningen

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0233180

Udlejning af flydende boliger - anpartsreglerne - virksomhedsordningen

Spørger påtænkte at erhverve to flydende studieboliger i et boligprojekt og udleje dem til tredje-
mand på helårsbasis.

Skatterådet anså boligerne for at være driftsmidler i skattemæssig henseende. Udlejningen ville
dermed være omfattet af "anpartsreglerne" i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, der omfatter udlejning
af afskrivningsberettigede driftsmidler, når ejeren ikke deltager i driften i væsentlig omfang. Skatterådet
kunne ikke bekræfte, at virksomhedsordningen kunne anvendes på indkomst fra udlejningen, idet ordnin-
gen ikke kan anvendes på indkomst omfattet af "anpartsreglerne".

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger i medfør af afskrivningslovens kapitel 2, om driftsmidler og
skibe, kunne foretage skattemæssige afskrivninger på de to boliger, men at dette skulle ses i sammenhæng
med, at underskud ved anpartsvirksomhed ikke kan fratrækkes i den skattepligtige indkomst, men alene
fremføres til modregning i et senere år.

Skatterådsmøde 22. juni 2021 - SKM2021. 339. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger kan anvende virksomhedsordningen i forbindelse med sin
udlejningsdrift af to studieboliger i G1-projektet?
2. Hvis Skatterådet afkræfter spørgsmål 1, kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger i medfør af afskriv-
ningslovens kapital 2 kan foretage skattemæssige afskrivninger på de to studieboliger i G1-projektet?

Svar

1. Nej
2. Ja, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ønsker at erhverve to flydende studieboliger (ideelle anparter) i boligprojektet G1.

Spørger vil udleje disse to studieboliger til uafhængig tredjemand (studerende) på helårsbasis, og huslejen
fastsættes til et niveau, som uafhængig tredjemand og Spørger kan blive enige om. Det vil sige på
almindelige markedsvilkår.

Spørger vil muligvis på sigt udleje en af de to studieboliger til sit barn.

I det tilfælde at den ene studiebolig på et tidspunkt i fremtiden skal udlejes til Spørgers barn, vil
huslejeniveauet fastsættes ud fra en gennemsnitsberegning af, hvad øvrige studieboliger i G1, der udlejes
mellem uafhængige parter, udlejes for.

Spørger ønsker at drive en fornuftig forretning og udlejningsvirksomhed i forbindelse med deltagelse i
projektet.

Det er Spørgers forventning, at hver bolig kan indbringe 7.250 kr. + a conto forbrug pr. måned.

Det er samtidig Spørgers forventning, at udlejningsvirksomheden, som alene inkluderer de to studieboli-
ger, vil genere et årligt overskud i omegn af 80.000 kr. før skat, jf. driftsbudgettet for 2022, hvis udlejnin-
gen anses for at udgøre *erhvervmæssig virksomhed*, fordi studieboligerne skatteretligt kan kvalificeres
som værende fast ejendom på linje med andelsboliger, anpartslejligheder og timeshare-lejligheder.

Spørger finansierer de to studieboliger kontant, og der optages ikke ekstern finansiering. Det er ikke muligt at pantsætte ideelle anparter i G1-projektet.

Spørger er i tvivl om, hvorvidt den skattemæssige behandling af den løbende udlejningsdrift af to lejligheder i G1-projektet de facto skal foretages, idet denne nye og anderledes type "flydende" og flytbare bolig ikke umiddelbart dækkes af begrebet "husbåd" (driftsmiddel), og idet boligprojektet - foruden det er "flydende" og flytbart - minder meget om en almindelig andelsboligforening/andelsboliger, anpartslejligheder samt visse timeshare-lejligheder (fast ejendom).

Af salsprospektet fremgår bl.a., at projektet består af et antal flydende pontoner, der hver indeholder 12 lejligheder. Der er indgået en 10 årige aftale om placere af pontonerne ved den aktuelle kajplads. Pontonerne, der er tilsluttet el, vand og kloak, består dels af boliger, fællesareal, kælder og tagterrasse.

Af Dansk Skibsregister fremgår det, at hver ponton er optaget i registret med anvendelsen "Flydende bolig - erhverv".

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "Ja", såfremt studieboligerne skatteretligt kan kvalificeres som værende fast ejendom.

Hvis spørgsmål 1 besvares med "Nej", er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "Ja", såfremt studieboligerne skatteretligt kan kvalificeres som værende afskrivningsberettigede driftsmidler.

Ad spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at det ikke kan udelukkes, at studieboliger i G1-projektet skatteretligt kan anses for værende fast ejendom.

Det fremgår ikke entydigt og klart i den skatteretlige litteratur samt retspraksis, hvad begrebet "fast ejendom" præcis dækker over.

Det er desuden Spørgers opfattelse, at begrebet "fast ejendom" hverken er eller kan være et fast sonderet begreb inden for skatteretten, idet boligformer, og måden vi som mennesker bor på, hele tiden er i udvikling, hvilket navnlig G1-projektet indikerer.

Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt *erhvervsmæssig virksomhed*. Dette følger af nyere praksis fra Landsskatteretten, jf. SKM. 2020.43. LSR, jf. SKM. 2014.882. LSR på trods af, at der i mange år har været en praksis om, at udlejning af andelsbolig ikke har kunnet anses for erhvervsmæssig virksomhed, idet udlejning af andelsbolig skatteretligt har været anset for at udgøre fremleje, jf. ligningslovens § 15P, stk. 1 og 2., jf. SKM. 2018.530. LSR, SKM2012. 701. SR og SKM2016. 30. LSR.

Af sidstnævnte afgørelser kan udledes, at én andelsbolig ikke kan anses for erhvervsmæssig udlejning, men Landsskatteretten bemærker i SKM2020. 43. LSR, at det ikke kan udelukkes, at udlejning af flere end én andelsbolig kan udgøre erhvervsmæssig virksomhed.

I SKM2002. 135. LSR kunne udlejning af to timeshare-lejligheder anses for at udgøre erhvervsmæssig virksomhed, hvorefter virksomhedsordningen kunne anvendes.

I SKM2020. 43. LSR fremgår det af sagens faktiske forhold, at skatteyder udlejede 2 andelsboliger helårs, hvilket bl.a. var årsagen til, at der efter omstændighederne kunne statueres erhvervsmæssig virksomhed.

Ifølge ovenstående praksis fra Landsskatteretten lægges der betydelig vægt på, om virksomheden er drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste.

Det fremgår desuden af den nævnte praksis, at der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, hvorfor det samtidig synes berettiget at hævde, at hvis skatteyder udlejer mere end én andelsbolig, anpartslejlighed eller timeshare-lejlighed, og skatteyder via denne udlejningsdrift oppebærer en rimelig fortjeneste, kan udlejningsdriften anses for at udgøre erhvervsmæssig virksomhed.

I det tilfælde, at studieboliger i G 1-projektet skatteretligt kan anses for værende *fast ejendom*, er det således Spørgers klare opfattelse, at udlejning af to studieboliger kan anses for at udgøre *erhvervsmæssig virksomhed*, når der bl.a. henses til Spørgers investering og forventede indtægt og afkast, jf. driftsbudgetterne.

Det følger af virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, 1. pkt., at skattepligtige personer kan benytte reglerne i virksomhedsordningen på indkomst fra *erhvervsmæssig virksomhed*.

Ad spørgsmål 2)

Virksomhedsordningen kan ikke anvendes på *anpartsvirksomhed* omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 og 11, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, 2. pkt.

Ifølge personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 er indkomst fra selvstændig virksomhed (erhvervsmæssig virksomhed) omfattet af anpartsreglen, når antallet af ejere er større end 10 og den skattepligtige ikke deltager aktivt i virksomhedens drift.

Ifølge prospektet over G1-projektet er der 12 studieboliger/12 ideelle anparter pr. "ponton", hvorfor det i sagens natur ikke kan udelukkes, at en "ponton" har mere end 10 ejere.

Skattestyrelsen kan forudsætte, at pågældende "ponton", hvori Spørger erhverver 2 ideelle anparter, maksimalt besiddes af 10 ejere. Det kan dog samtidig ikke udelukkes, at der på et givent tidspunkt i spørgers ejertid vil være mere end 10 forskellige ejere af en "ponton" i en periode.

Idet der er tale om passiv investering, vil Spørgers arbejdsomfang udelukkende kunne anses for værende ikke væsentligt i lovens forstand, da Spørgers personlige arbejdsindsats i projektet ikke vil overstige 50 timer om måneden.

Det skal dog nævnes, at Spørger er af den opfattelse, at personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 ikke omfavner Spørgers egen udlejningsdrift af de to boliger, som Spørger erhverver ret til via erhvervelsen af de to ideelle anparter. Spørger står selv for at administrere udlejningen af boligerne, og Spørger vælger selv sin lejer (som dog skal være studerende), hvorfor virksomheden ikke umiddelbart kan sammenlignes med et almindeligt K/S-boligprojekt, hvor det er en administrator, der påtager sig hele arbejdet med udlejningen, og hvor investorerne ingen anden opgave har end at tilføre midler til projektet.

Ifølge personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11 er indkomst fra udlejning af *afskrivningsberettigede driftsmidler* og skibe uanset antal ejere omfattet af anpartsreglen, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Spørger er af den opfattelse, at såfremt en "ponton" ikke kan anses for at udgøre *fast ejendom*, kan den i stedet anses for at udgøre et afskrivningsberettiget driftsmiddel i henhold til afskrivningslovens kapitel 2, hvilket også er den af projektudbyder kommunikerede opfattelse i prospektet.

I Den juridiske vejledning afsnit C. C. 2.4.4.1 fremgår følgende:

"Hvis en "bygning" er flytbar, skal den efter omstændighederne afskrives som et driftsmiddel efter afskrivningslovens kapitel 2. Se således SKM2014. 59. LSR, hvor pavillonmoduler skulle afskrives som driftsmidler. Ved afgørelsen lagde Landsskatten særlig vægt på en udtalelse fra SKAT dateret 23.

november 2001. Ifølge udtalelsen vil følgende forhold tale for, at afskrive et aktiv af denne type som et driftsmiddel:

- Den fysiske placering er rent midlertidig
- Aktivet er ikke bygget på stedet
- Aktivet er flytbart
- De indlagte installationer er midlertidige
- Aktivet medtages ikke ved den offentlige vurdering"

Ovenstående taler umiddelbart for, at studieboligerne i G1-projektet skal anses for at udgøre et driftsmiddel, men i den konkrete sag, SKM2014. 59. LSR, er der tale om pavilloner og ikke egentlige boliger, som kan anvendes til helårsbeboelse, hvorfor G1-boligerne umiddelbart ikke kan sammenlignes hermed.

Spørger er opmærksom på, at begrebet fast ejendom anskues forskelligt inden for momsretten/momssystemet og skatteretten, og at EU-retten ikke er styrende for skatteretten såvel som EU-retten er styrende for momsretten.

Men når man henser til EU-retten og momsretten, jf. SKM2013. 208. SKAT, hvor en husbåd fra år 2013 de facto har været anset for at udgøre *fast ejendom*, kan det efter Spørgers opfattelse ikke udelukkes, at man efter dansk skatteret kan anse G1-boligerne (som i øvrigt minder mere om almindelige boliger, end en husbåd gør) for at udgøre fast ejendom.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende virksomhedsordningen i forbindelse med sin udlejningsdrift af to studieboliger i G1-projektet.

Begrundelse

Selvstændige erhvervsdrivende kan anvende virksomhedsordningen på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomsten fra virksomheden er kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11. Se virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1.

Af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11 fremgår, at kapitalindkomst omfatter indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Reglen i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, gælder uanset antallet af ejere af virksomheden.

Reglen gælder kun for afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Ved afgørelsen af, om et driftsmiddel eller et skib er afskrivningsberettiget, gælder afskrivningslovens regler. Hvis aktivet er afskrivningsberettiget for udlejer, er det uden betydning, om det benyttes privat eller erhvervsmæssigt af lejer. Se Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 3.1.6.3.

Driftsmidler og skibe, der helt eller delvist benyttes erhvervsmæssigt, afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapital 2 (§§ 2-13).

Reglerne om afskrivning på erhvervsmæssigt benyttede bygninger findes i afskrivningslovens § 14. Det fremgår hverken af lovteksten eller af forarbejderne hertil, hvad der nærmere skal forstås ved begrebet "bygning". Ved afgrænsningen af begrebet må der derfor tages udgangspunkt i en naturlig sproglig forståelse af en "bygning". Se Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 2.4.4.1.

Husbåde anses efter praksis for at være skibe i afskrivningslovens forstand og afskrives derfor som skibe og ikke som bygninger.

I SKM2003. 418. LR fandt Ligningsrådet, at 4 nærmere beskrevne husbåde måtte anses for skibe i afskrivningslovens forstand, da de kunne flyde og var beregnet til at kunne flyttes ved at bevæge sig gennem vand, da de havde en vis størrelse, og da de kunne registreres i Skibsregisteret som skibe og belånes efter de regler, der gælder for skibe (sølovens regler for skibspant), samt da det løbende slid, som en husbåd udsættes for, er sammenligneligt med det slid, som et skib udsættes for.

I SKM2013. 777. SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at nogle nærmere beskrevne husbåde skatteretligt kunne betragtes som fast ejendom. Det forhold, at husbåde i visse tilfælde efter momsretten anses for fast ejendom, ændrede ikke herved. Husbådene havde fast elforsyning og vandforsyning ligesom der blev betalt for renovation. Desuden var husbådene tilsluttet det landbaserede offentlige kloaksystem. Husbådene havde ingen motor og kunne således ikke flyttes af egen kraft. Det fremgår af begrundelsen for det bindende svar, at " Er aktivet særskilt vurderet eller medtaget ved ejendomsvurderingen, vil aktivet således som udgangspunkt klassificeres som fast ejendom (grund, bygninger eller installationer), mens aktiver, der ikke er særskilt vurderet eller medtaget ved ejendomsvurderingen, som udgangspunkt betragtes som driftsmidler, hvis aktivet anvendes helt eller delvist erhvervsmæssigt"

I SKM2014. 604. ØLR fandt landsretten, at de i sagen omhandlede husbåde, der kunne flyde, bevæge sig gennem vandet og havde en vis størrelse, måtte anses som "skibe", jf. bestemmelsen i den dagældende personskattelovs § 4, stk. 1, nr. 12 (nu nr. 11). Landsretten udtalte, at EU-Domstolens dom af 15. november 2012 i sag C-532/11, der vedrører en EU-retlig regulering af et momsretligt spørgsmål, ikke kunne føre til et andet resultat.

Hver ponton består som nævnt af 12 flydende boliger med tilhørende fællesrum og -arealer. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at disse flydende boliger - på samme måde som mere traditionelle husbåde - ikke kan anses for bygninger efter afskrivningslovens regler. Boligerne anses i stedet som driftsmidler/skibe, såfremt de anvendes erhvervsmæssigt. Skattestyrelsen lægger i den forbindelse vægt på, at G1-boligerne har samme karakteristika, som mere traditionelle husbåde, herunder følgende:

- Pontonerne er flytbare og kan bugseres til en ny beliggenhed, når den nuværende lejeaftale ophører (10 år, jf. salgsprospektet)
- Boligerne medtages ikke ved den offentlige vurdering
- Der betales ikke ejendomsskat eller ejendomsværdiskat
- Pontonerne er optaget i Dansk Skibsregister

Der henvises til SKM2013. 777. SR hvoraf det bl.a. fremgår, at den skattemæssige klassificering som udgangspunkt følger den vurderingsmæssige behandling.

Hvis en G1-bolig udlejes erhvervsmæssigt, er det således Skattestyrelsens opfattelse, at den kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapitel § 2 om afskrivning på driftsmidler og skibe.

Som nævnt ovenfor fremgår det af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, at kapitalindkomst omfatter indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Ved afgørelsen af, om arbejdsindsatsen er væsentlig, gælder den samme praksis som gælder for reglerne om arbejdsindsats i etablerings - og iværksætterkontoloven. Som en vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats. Se Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 3.1.6.3.

Spørger har oplyst, at der er tale om passiv investering, hvor hans arbejdsomfang ikke vil kunne anses for væsentligt i lovens forstand.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at indkomst ved erhvervsmæssig udlejning af de to G1boliger er kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, idet der er tale om udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler/skibe, og Spørger samtidigt ikke deltager i driften i væsentlig omfang. Spørger kan dermed ikke anvende virksomhedsordningen på udlejningsvirksomheden, idet ordningen ikke kan anvendes på indkomst, der er kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11. Se virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1. Det forhold, at husbåde i visse tilfælde efter momsretten anses for fast ejendom, ændrer ikke herved, jf. SKM2013. 777. SR og SKM2014. 604. ØLR.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis der svares "Nej" på spørgsmål 1, ønskes det bekræftet, at Spørger i medfør af afskrivningslovens kapital 2 kan foretage skattemæssige afskrivninger på de to studieboliger i G1-projektet.

Begrundelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en G1-bolig kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens kapitel § 2 om afskrivning på driftsmidler og skibe, såfremt udlejningsvirksomheden kan anses for erhvervsmæssig, jf. indstillingen og begrundelsen til spørgsmål 1.

Skattelovgivningen indeholder ikke en egentlig definition på begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed. Der er dog nævnt eksempler herpå i statsskattelovens § 4, men bestemmelsen er ikke udtømmende og beskriver heller ikke, hvordan begrebet skal afgrænses. Afgrænsningen er derfor sket gennem en omfattende praksis.

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. Udlejningsvirksomhed er som hovedregel selvstændig erhvervsvirksomhed. Der henvises til Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 1.1.1.

På baggrund af det oplyste, er det Skattestyrelsens opfattelse, at udlejningen af de 2 G1boliger skal anses for selvstændig erhvervsvirksomhed. Skattestyrelsen har lagt vægt på, at boligerne udlejes på helårsbasis, at de udlejes på almindelige markedsvilkår, at der er fremlagt driftsbudgetter, der viser et forventet årligt overskud før renter og afskrivninger på omkring 80.000 kr. og at udlejningsvirksomhed som hovedregel er selvstændig erhvervsvirksomhed.

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger i medfør af afskrivningslovens kapital 2 kan foretage skattemæssige afskrivninger på de to studieboliger i G1-projektet.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at indkomsten ved udlejningen af de to G1-boliger er omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, jf. indstillingen og begrundelsen til spørgsmål 1. Underskud fra sådan virksomhed kan ikke fratrækkes i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst, men fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed, jf. personskattelovens § 13, stk. 6. Se også Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 3.1.2.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger i medfør af afskrivningslovens kapital 2 kan foretage skattemæssige afskrivninger på de to studieboliger, men at dette skal ses i sammenhæng med reglerne i personskattelovens § 13, stk. 6, om at underskud af sådan anpartsvirksomhed ikke kan fratrækkes i den skattepligtige indkomst, men alene kan fremføres til modregning i et senere indkomstår.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Afskrivningsloven

(...)

Kap. 2. Driftsmidler og skibe

Fælles bestemmelser

§ 2

Stk. 1. Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe afskrives efter reglerne i dette kapitel, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervsmæssigt.

(...)

Kap. 3. Bygninger, installationer og drænings- og markvandingsanlæg på jordbrugsbedrifter

Bygninger og installationer

§ 14

Stk. 1. Erhvervsmæssigt benyttede bygninger afskrives særskilt for hver enkelt bygning efter reglerne i dette kapitel.

Personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11.

Kapitalindkomst omfatter det samlede nettobeløb af

11) indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang,

Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 1.

Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen efter reglerne i dette afsnit på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, i personskatteloven. Endvidere kan virksomhedsordningen ikke anvendes på konkursindkomst, jf. konkursskattelovens § 6.

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 2.4.4.1.

Definition af en bygning

Det fremgår hverken af lovteksten eller af forarbejderne til AL § 14, hvad der nærmere skal forstås ved begrebet "bygning".

Ved afgrænsningen af begrebet må der derfor tages udgangspunkt i en naturlig sproglig forståelse af en "bygning". Det må dog antages, at begrebet "bygning" udover egentlige bygninger også omfatter bygningsværker. I f.eks.

SKM2014. 815. LSR blev bl.a. en mole i en lystbådehavn anset for afskrivningsberettiget efter AL § 14, ligesom et stadionanlæg i SKM2015. 194. SR kunne afskrives som en bygning.

I forbindelse med afgrænsning af begrebet "bygning" henvises der i SKM2009. 479. VLR til Vurderingsvejledningens afsnit A. 4.2, hvorefter kun "murede og støbte konstruktioner på og i jorden, i det omfang de er beregnet til forbliven på stedet", anses som bygninger eller bygningsbestanddele".

I SKM2009. 479. VLR blev det afvist at anse et golfbaneanlæg for at være en bygning i afskrivningslovens forstand.

Husbåde anses for at være skibe i afskrivningslovens forstand og afskrives derfor som skibe og ikke som bygninger. Se SKM2003. 418. LR og SKM2013. 777. SR.

Hvis en "bygning" er flytbar, skal den efter omstændighederne afskrives som et driftsmiddel. Se således SKM2014. 59. LSR, hvor pavillonmoduler skulle afskrives som driftsmidler. Ved afgørelsen lagde Landskatten særlig vægt på en udtalelse fra SKAT dateret 23. november 2001. Ifølge udtalelsen vil følgende forhold tale for, at afskrive et aktiv af denne type som et driftsmiddel:

- Den fysiske placering er rent midlertidig
- Aktivet er ikke bygget på stedet
- Aktivet er flytbart
- De indlagte installationer er midlertidige
- Aktivet medtages ikke ved den offentlige vurdering

...

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 3.1.2, Regler for anpartsvirksomheder

(...)

Anpartsreglerne i PSL er særlige regler, der gælder for anpartsvirksomheder. Formålet med reglerne er at begrænse de skattefordele, der kan være ved at deltage i anpartsvirksomheder og i anpartsprojekter som passive investorer (ret til afskrivninger og fradrag for underskud). Det sker ved, at de skattemæssige fordele bliver begrænset ved, at indkomsten gøres til kapitalindkomst og ved, at underskud i virksomheden ikke kan overføres til fradrag i anden indkomst.

Anpartsreglerne betyder, at

- indkomst fra en anpartsvirksomhed/-projekt beskattes som kapitalindkomst. Se PSL § 4, stk. 1, nr. 9 og 11,

- underskud fra en anpartsvirksomhed/-projekt ikke kan overføres til modregning i anden indkomst hos personen. Underskuddet kan derimod, uden tidsbegrænsning, fremføres til modregning i senere positiv indkomst fra samme virksomhed. Se nærmere om underskud (C. C. 3.1.7.5)
- virksomhedsordningen ikke kan benyttes. Se VSL § 1, stk. 1, 2. pkt.
- anpartsvirksomheden ikke kan omdannes efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Se VOL § 1, stk. 3. Se afsnit C. C. 7.

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 3.1.6.3 Regler for anpartsvirksomheder med udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe

(...)

Anpartsreglerne gælder også for indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe, hvis skatteyderen ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Se PSL § 4, stk. 1, nr. 11 (nr. 13 blev ændret til nr. 12 ved lov nr. 425 af 6. juni 2005, og nr. 12 blev ændret til nr. 11 ved lov nr. 433 af 16. maj 2012, §§ 9 og 15).

Aktiver omfattet af reglen

Reglen gælder kun for afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Ved afgørelsen af, om et driftsmiddel eller et skib er afskrivningsberettiget, gælder afskrivningslovens regler. Hvis aktivet er afskrivningsberettiget for udlejeren, er det uden betydning, om det benyttes privat eller erhvervsmæssigt af lejeren. Udlejning til privat brug af fx biler, lystbåde, husholdningsmaskiner og lignende er omfattet af reglerne.

(...)

Antal ejere af virksomheden

Reglen i PSL § 4, stk. 1, nr. 11, gælder - modsat reglen i PSL § 4, stk. 1, nr. 9, uanset antallet af ejere af virksomheden.

Hvis virksomheden således har ti ejere eller derunder, så er indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe omfattet af reglen. Se PSL § 4, stk. 1, nr. 11. Reglen omfatter fx også en hovedaktionær, der udlejer maskiner eller lignende til selskabet, når aktiverne er anskaffet den 12. maj 1989 eller senere. Hvis virksomheden har flere end ti ejere, gælder hovedreglen i PSL § 4, stk. 1, nr. 9. Hovedreglen i PSL § 4, stk. 1, nr. 9, gælder, modsat reglen i PSL § 4, stk. 1, nr. 11, også selvom aktiverne i virksomheden ikke er afskrivningsberettigede.

Arbejdsindsats

Ved afgørelsen af, om den enkelte person deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, gælder samme praksis som efter etableringskonto- og iværksætterkontoloven. Som vejledende norm anses i denne sammenhæng en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats.

(...)

SKM2003. 418. LR

Ligningsrådet udtalte, at 4 nærmere beskrevne husbåde måtte anses for skibe i afskrivningslovens forstand, da de kunne flyde og var beregnet til at kunne flyttes ved at bevæge sig gennem vand, da de havde

en vis størrelse, og da de kunne registreres i Skibsregisteret som skibe og belånes efter de regler, der gælder for skibe (sølovens regler for skibspant), samt da det løbende slid, som en husbåd udsættes for, er sammenligneligt med det slid, som et skib udsættes for.

SKM2013. 777. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at nogle nærmere beskrevne husbåde skatteretligt kunne betragtes som fast ejendom. Det forhold, at husbåde i visse tilfælde efter momsretten anses for fast ejendom, ændrede ikke herved. Skatterådet tog også stilling til en række afledte spørgsmål om afskrivningsmetode, anvendelse af virksomhedsordningen samt rækkevidden af anpartsreglerne

SKM2014. 604. ØLR

Spørgsmålet i sagen var, hvorvidt appellantens udlejning af 3 husbåde til ferieboliger var omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 12 (nugældende nr. 11), som omhandler "*indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang*". Konsekvensen heraf ville være den, at indkomsten henregnes til appellantens kapitalindkomst, og at underskud ved udlejning af husbådene alene kan fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst i senere år fra samme virksomhed med udlejning af husbåde.

Appellanten gjorde herved *for det første* gældende, at husbådene ikke skulle anses for "skibe", men fast ejendom. Han henviste herved til, at EU-Domstolen i en dom afsagt den 15. november 2012 (C-532/11) fastslog, at udlejning af en husbåd beliggende i Tyskland udgjorde udlejning af fast ejendom i momsmæssig henseende, jf. herved SKATs styresignal (SKM2013. 208. SKAT). Landsretten fandt, at de omhandlede husbåde, der kan flyde, bevæge sig gennem vandet og har en vis størrelse, må anses som "skibe". Landsretten udtalte herved, at EU-Domstolens dom, der vedrører en EU-retlig regulering af et momsretligt spørgsmål, ikke kan føre til et andet resultat.

Appellanten gjorde *for det andet* gældende, at der ved bedømmelsen af, om han deltog i virksomhedens drift i væsentligt omfang, skulle anlægges en samlet bedømmelse af hans aktiviteter med udlejning af fast ejendom, herunder sommerhuse i området. Ministeriet gjorde heroverfor gældende, at der skulle foretages en isoleret bedømmelse af, om arbejdstidskravet var opfyldt i relation til netop virksomheden med udlejning af husbåde. Det var ubestridt, at arbejdstidskravet ikke var opfyldt, hvis man så udlejningen af de 3 husbåde isoleret. Landsretten fandt, at bestemmelsen i den dagældende personskattelovs § 4, stk. 1, nr. 12 (nu nr. 11) og bestemmelsens forarbejder fra 1993 førte til, at indkomst fra appellantens virksomhed med udlejning af husbåde ikke kunne ses i sammenhæng med hans virksomhed med udlejning af fast ejendom, men skulle henregnes til kapitalindkomst. Landsretten udtalte, at dette også understøttedes af forarbejderne til den ændring af personskattelovens § 4, som skete ved lov nr. 425 af 6. juni 2005.

Landsretten fandt ikke grundlag for at afvise Skatteministeriets anbringende om, at appellantens ikke havde godtgjort, at udlejning af de tre husbåde havde været erhvervmæssig i skatteretlig forstand, hvorfor underskud ikke kunne fradrages i appellantens personlige indkomst. Landsretten fandt imidlertid ikke anledning til at tage stilling til dette anbringende, jf. landsrettens begrundelse ovenfor. På den baggrund stadfæstede landsretten dommen.

SKM2013. 208. SKAT

SKAT ændrer praksis for den momsmæssige behandling af visse stationære husbåde og udlejning af havneplads til stationære husbåde i overensstemmelse med EU-Domstolens dom i sag C-532/11, Susanne Leichenich (SU 2012, 499).

SKM2018. 617. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers salg af andele i et interessentskab, der opførte fast ejendom med henblik på udlejning til beboelse, var momsfrataget, idet der er knyttet en anvisningsret til en bestemt fast ejendom til interessentskabsandelen.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Personskattelovens § 13, stk. 6, 1. pkt.

Underskud i skattepligtig almindelig indkomst fra en virksomhed som nævnt i § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, kan ikke fratrækkes i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst, men fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed

Praksis

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 1.1.1

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

Selvstændig erhvervsvirksomhed er karakteriseret ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud.

Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, og virksomheden må ikke være af helt underordnet omfang.

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

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

(...)

Udlejningsvirksomhed er som hovedregel selvstændig erhvervsvirksomhed.

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 3.1.2, Regler for anpartsvirksomheder

Se under spørgsmål 1.