Offentliggjort d. 26. januar 2011

Forældrekøb - udlejning andelsbolig – SKM2016.30.LSR ©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 5/11 2015, ref. i SKM2016.30.LSR, at en skatteyder ikke kunne anses at have drevet en erhvervsmæssig virksomhed med udlejning af en andelsbolig. Et underskud ved udlejningen kunne derfor ikke fradrages i anden indkomst, ligesom et opsparet overskud fra drift af en tidligere virksomhed blev ophørsbeskattet.

Landsskatteretten har fået forelagt skattemyndighedernes praksis om den skattemæssige kvalifikation af virksomhed med udlejning af en andelsbolig.

Virksomhed med udlejning af en fast ejendom, herunder udlejning af fast ejendom til nærtstående, anses efter skattemyndighedernes mangeårige praksis som drift af en erhvervsmæssig virksomhed. Udlejer kan følgelig anvende virksomhedsskatteordningen ved opgørelsen og beskatningen af indkomst fra udlejningsvirksomheden. Dette gælder som udgangspunkt også for boliger, og uanset om virksomheden i en given, måske længere, periode er underskudsgivende.

Den skattemæssige kvalifikation af virksomhed med udlejning af beboelseslokaliteter i et boligaktieselskab eller en andelsboligforening har derimod forekommet mindre klar:

Med Juridisk Vejledning, 2012-2, afsn. C.H.3.3.6. blev, i forbindelse med overførelsen af Ligningsvejledningen til Juridisk Vejledning, fastsat visse regler om de skattemæssige konsekvenser ved udlejning af en andelsbolig. Af vejledningen fremgik således, at:

> *"Resultatet af udleje af en aktie- eller andelslejlighed medregnes ved indkomstopgørelsen på sædvanlig vis efter skattelovgivningen.*

Offentliggjort d. 26. januar 2011

Der gælder dog særlige regler ved udlejning af en andelslejlighed en del af året og ved udlejning af værelser i en andelslejlighed. Udlejning af andelslejligheder sidestilles i denne forbindelse med fremleje af en lejet lejlighed.

Se LL § 15 P og afsnit (C.H.3.4) om udlejning af privat bolig."

Kort tid efter tilkendegav Skatterådet ved det bindende svar ref. i **SKM2012.701.SR**, at udlejning af en andelsbolig skulle sidestilles med fremleje af en lejelejlighed, og at der dermed ikke var tale om erhvervsmæssig virksomhed. Som begrundelse anførte Skatteministeriet, hvis indstilling og begrundelse blev tiltrådt af Skatterådet, at:

"Det er Skatteministeriets opfattelse, at udlejning af en andelsbolig skal sidestilles med fremleje af en lejelejlighed.

Der er herved lagt vægt på, at det er andelsboligforeningen, der ejer ejendommen, mens ejere af andelsbeviser alene har en brugsret til en lejlighed. Dette kan sidestilles med lejere, der heller ikke er ejere af en ejendom.

Fremlejes en lejelejlighed er der ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed. Et eventuelt overskud vil være skattepligtigt (eventuelt opgjort efter ligningslovens § 15 P), mens et eventuelt underskud ikke kan fradrages.

Spørger vil i den konkrete situation udleje én beboelsesandelslejlighed på omkring 50 m2.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at udlejning af en sådan andelslejlighed skal sidestilles med fremleje af en lejelejlighed, og der er dermed ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed."

Forud herfor havde Skatterådet ved det bindende svar ref. i SKM2007.203.SR tilkendegivet, at aktier med brugsret til en lejlighed i et boligaktieselskab ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, da aktien – hvortil boligretten er knyttet – på linie med andre aktier ikke kan indgå i ordningen. Afgørelsen udtaler sig ikke om, hvorledes virksomheden med udlejning af en aktielejlighed i øvrigt skal kvalificeres.

Skatterådets bindende svar ref. i **SKM2012.701.SR** blev siden optaget i Juridisk Vejledning, afsn. C.H.3.3.6., med dog først med Vejledningen 2015-1, hvor udsagnet om

medregning af resultatet ved indkomstopgørelsen på sædvanlig vis efter skattelovgivningen blev ændret til følgende passus:

> *”Resultatet af udleje af en aktie- eller andelslejlighed >hele året< medregnes ved indkomstopgørelsen på sædvanlig vis efter skattelovgivningen. >Det bemærkes at udlejningen som udgangspunkt vil blive anset for ikke erhvervsmæssig. Et eventuelt underskud kan derfor ikke fratrækkes, ligesom virksomhedsordningen ikke kan anvendes. Se SKM2012.701.SR.<”*

Se tillige Juridisk Vejledning, afsn. C.C.1.1.1. vedr. ”Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed”, hvor der med vejledningen 2013-1 blev optaget et nyt afsnit under overskriften ”Udleje af fast ejendom”, hvorefter ”>Fremleje af lejelejlighed og udlejning af andelsbolig anses ikke for erhvervsmæssig virksomhed…<”

Hverken i Juridisk Vejledning, afsn. C.H.3.3.6. eller i afsn. C.C.1.1.1 er synspunktet om, at fremleje af en fast ejendom definitionsmæssigt ikke skal anses som erhvervsmæssig virksomhed, dog nærmere begrundet, når bortset fra en henvisning til SKM2012.701.SR.

SKM2016.30.LSR

Med sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2016.30.LSR blev denne retsstilling forelagt for Landsskatteretten.

Sagen drejede sig i korte træk om en skatteyder, der i 2005 ophørte med at drive sin hidtidige virksomhed som hovederhverv.

Samme år erhvervede skatteyderen en andelsbolig, som han udlejede til en søn. Udlejningen var under sønnens beboelse frem til 2012 underskudsgivende i alle indkomstår. Efter sønnens fraflytning blev boligen udlejet til en tredjemand; nu med et mindre overskud.

For de omtvistede indkomstår, 2009 – 2011, havde skatteyderen anvendt virksomhedsskatteordningen, og havde fratrukket underskud ved udlejningsvirksomheden. Endvide-

re havde skatteyderen hævet mindre beløb af opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen.

SKAT afviste at anerkende fradrag for underskud af virksomheden og iværksatte ophørsbeskatning af opsparet overskud og virksomhedsskat i 2009. Som begrundelse henviste SKAT til, at underskud ved fremleje af andelsboligen til skatteyderens søn skulle sidestilles med et underskud opnået i forbindelse med fremleje af en lejlighed. Efter SKAT´s opfattelse skulle de ved udlejningen fremkomne underskud derfor anses som et ikke fradragsberettiget formuetab efter statsskattelovens § 5, litra a.

Et synspunkt om, at skatteyderen havde en berettiget forventning om kvalifikation af udlejningsaktiviteten som en erhvervsmæssig virksomhed på baggrund af SKAT´s tidligere gennemgang af skatteyderens indkomstforhold, blev ligeledes afvist.

Skatteyderen indbragte denne afgørelse for Landsskatteretten, der ved kendelsen ref. i SKM2016.30.LSR stadfæstede SKAT´s afgørelse i sagen.

Landsskatteretten tog som det første stilling til skatteyderens synspunkt om en **berettiget forventning** på baggrund af SKAT´s tidligere tilkendegivelser i sagen. Om denne problemstilling tilkendegav Landsskatteretten, at navnlig i betragtning af, at udlejningen først startede pr. 1. august 2005, kunne SKATs ligningsmæssige gennemgang af skatteansættelsen for opstartsåret 2005 og henlæggelse af sagen ikke skabe en berettiget forventning hos skatteyderen om, at udlejningen fremover ville blive godkendt som erhvervsmæssig virksomhed. Videre bemærkede Landsskatteretten, at skatteyderen ikke havde fremlagt noget materiale angående skatteansættelsen for indkomståret 2006. På denne baggrund fandtes skatteyderen ikke at have bevist, at han havde modtaget en positiv tilkendegivelse fra SKAT om en fremtidig godkendelse af udlejningen af andelsboligen som en erhvervsmæssig virksomhed. Herefter konkluderede Landsskatteretten, at skatteyderen allerede af denne grund ikke kunne støtte ret på nogen tilkendegivelse, og han havde dermed ikke en retsbeskyttet forventning.

Vedrørende spørgsmålet om den skattemæssige behandling af **indkomst fra virksomheden** med udlejning af andelsboligen konstaterede Landsskatteretten for det første – og

efter en gennemgang af kravene for at anerkende en virksomhed som en erhvervsmæssig virksomhed - at skatteyderen i alle indkomstårene 2006 - 2011 havde haft et underskud ved udlejningen af andelsboligen, og udlejningen derfor i disse indkomstår ikke havde været rentabel. Landsskatteretten fandt endvidere ikke, at der i indkomstårene 2009 - 2011 var en udsigt til, at udlejningen til klagerens søn fremover ville blive overskudsgivende.

Endvidere henviste Landsskatteretten til, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at den manglende rentabilitet var irrelevant. Skatteyderen havde således efter Landsskatterettens opfattelse ikke godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis om, at SKAT ved forældres udlejning af ejendomme til deres børn accepterer udlejningen som erhvervsmæssig virksomhed, selvom udlejningen giver underskud, og der ikke er udsigt til overskud.

I tilknytning til disse synspunkter bragte Landsskatteretten et **yderligere moment ind i præmisserne**. Landsskatteretten anførte således, at:

> *"I øvrigt gælder at lejere, der fremlejer en del af værelserne i egen lejlighed til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen foretage fradrag for udgifter mv. Det samlede fradragsbeløb kan dog ikke overstige bruttolejeindtægten. Andelshavere i private andelsboligforeninger anses i denne forbindelse som lejere. Det fremgår af ligningsloven § 15P, stk. 1 og stk. 3.*
>
> …
>
> *Det fremgår tillige af Skatterådets afgørelse af 20. november 2012, at en udlejning af en andelsbolig skal sidestilles med fremleje af en lejelejlighed. Skatterådet lagde vægt på, at det er andelsboligforeningen, der ejer ejendommen, mens ejere af andelsbeviser kun har en brugsret til en lejlighed. Dette kan sidestilles med lejere, der heller ikke er ejere af en ejendom. Fremlejes en lejelejlighed er der ifølge Skatterådet ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed. Et eventuelt overskud vil være skattepligtigt, mens et eventuelt underskud ikke kan fradrages. Afgørelsen er offentliggjort i TfS2013.11 og SKM2012.701.SR."*
>
> ….

Offentliggjort d. 26. januar 2011

Det er ikke godtgjort af klageren, at der forud for Skatterådets afgørelse af 20. november 2012, offentliggjort i SKM2012.701.SR, forelå en fast og bindende administrativ praksis om, at udlejning af andelsboliger til beboelse kunne godkendes som erhvervsmæssig virksomhed. Skatterådets afgørelse af 20. november 2012 kan dermed ikke anses for en skærpelse af administrativ praksis."

På denne baggrund fandt Landsskatteretten, at skatteyderen ikke havde drevet en erhvervsmæssig virksomhed i indkomstårene 2009 – 2011, og at et underskud af virksomhed derved ikke kunne fradrages i anden indkomst.

Med afgørelsen, der som ovenfor beskrevet er meget udførligt begrundet, ses Landsskatteretten at have tiltrådt Skatterådets synspunkter i det bindende svar ref. i SKM2012.701.SR, hvorefter udlejning af en andelslejlighed skal sidestilles med fremleje af en lejelejlighed, og at fremleje af en lejelejlighed ikke konstituerer en erhvervsmæssig virksomhed.

På denne baggrund skal Landsskatterettens præmisser om udlejningsvirksomhedens rentabilitet m.v. antageligt ses i lyset af Ligningsvejledningens og siden Juridisk Vejlednings, i hvert fald ikke lysende klare, tilkendegivelser - eller mangel på samme - om den skattemæssige behandling af indkomst fra udlejning af en andelsbolig for de berørte indkomstår, 2009 – 2011.

—— o ——