

Skatteråds afgørelse

Identifikation:	2012-071093
Afgørelse truffet:	25. oktober 2012
Afgørelse offentliggjort:	
Indkomstår:	2010
Emne:	Skat
Emne-ord:	Bygningsafskrivninger

Resume

Klagen vedrørte skattemæssige afskrivninger på en bygning, der blev anvendt til beboelse. Bygningens ejer udlejede bygningen til en virksomhed, han var medejer af. Virksomheden udlejede boligen til en af sine ansatte. Skatterådet stadfæstede, at skatteyderen ikke kunne afskrive på bygningen, da den ikke blev anvendt til beboelse af en af hans egne ansatte.

Sagens faktiske forhold

Skatteyder var medejer af et X I/S. Han var samtidig også medinteressent i boliginteressentskabet Z, som ejede en ejendom, der blev anvendt til beboelse af ansatte i X I/S.

X I/S betalte leje til Z I/S for leje af ejendommen. Der var ikke udarbejdet lejekontrakt mellem parterne. X I/S videreudlejede ejendommen til en af sine ansatte.

Z I/S's overskud blev fordelt mellem de to interessenter. Der var ikke foretaget skattemæssige afskrivninger i regnskabet, da de foretages direkte på interessenternes selvangivelse. Skatteyder havde selvangivet skattemæssige afskrivninger på kr. 928.650 vedrørende ejendommen i Z I/S.

Skatteydernes opfattelse

Skatteyder mente, at ejendommen var afskrivningsberettiget, da Z I/S ikke er et selvstændigt skatteobjekt, men at skatteobjekterne er personerne bag I/S'et – dvs. skatteyder og medinteressenten. X I/S er heller ikke et selvstændigt skattesubjekt. Ejendommen var anskaffet for at tjene som bolig for ansatte i X og betingelsen for afskrivningsret var hermed opfyldt.

Skatteyderen er interessent i X og han har en ideel andel af alt i interessentskabet – herunder ansatte. Den, der bebor Z's ejendom, er derfor skatteyderens ansatte.

I afskrivningscirkulæret er der eksempel med flere ejere af en ejendom og hvor enkelte lejer ud til ansatte. Det er derfor ikke et krav, at boligen skal være ejet af de samme mennesker, som ejer virksomheden.

Hensigten med bestemmelsen er at kunne stille bolig til rådighed for ansatte. Det vil ikke være muligt, sådan som Skatterådets sekretariat har lagt det op til. Det er et problem, fordi skatteyder står for at skulle til at ansætte personale.

Henvisning til retsregler og retspraksis

Personlig virksomhed:

En fysisk person kan drive selvstændig virksomhed såvel som virksomhed i selskabsform. Drives virksomhed i selskabsform er det alene selskabet, der hæfter for selskabets gæld og som er skattepligtig af virksomhedens resultat. Ejeren er alene skattepligtig af udbytte fra selskabet, jfr. § 14 stk. 1 nr. 3 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

Drives virksomhed som selvstændig (personlig) virksomhed hæfter ejeren for virksomhedens gæld og er skattepligtig af virksomhedens resultat, jfr. § 14 stk. 1 nr. 1 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

Et I/S er en personlig virksomhed, der drives af flere personer i forening. I/S'et har retssubjektivitet, men det er ikke et selvstændigt retssubjekt i skatteretligt henseende. De enkelte interessenter hæfter personligt og solidarisk for I/S'ets gæld. I/S'ets overskud skal medregnes i interessenternes personlige indkomstopgørelser og de enkelte interessenter kan afskrive på deres ideelle andele af I/S'ets afskrivningsberettigede aktiver (skattetransparent). Jfr. § 1 og § 14 stk. 1 nr. 1 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

En persons aktiviteter skal hver i sær bedømmes for sig for at konstatere, om de er erhvervmæssige aktiviteter i skatteretlig forstand. En person kan godt drive både erhvervmæssige og ikke-erhvervmæssige aktiviteter i skatteretlig forstand. Det kan fx være en person, der har selvstændig tømrevirksomhed og som også har "hobbyvirksomhed" med avl af hundehvalpe. Begge aktiviteter er skattepligtige, men skattemæssigt behandles de forskelligt.

Afskrivninger:

Skattemæssige afskrivninger fradrages ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Der kan maksimalt foretages skattemæssige afskrivninger svarende til indtægten ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Jfr. § 23 og § 24 stk. 1 nr. 1 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

§ 23. En person, som er skattepligtig efter § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller begrænset skattepligtig efter § 2 kan maksimalt foretage skattemæssige afskrivninger, der svarer til indtægten ved selvstændig erhvervsvirksomhed i overensstemmelse med regler i Hjemmestyrets bekendtgørelse om skattemæssige afskrivninger, jf. § 24, stk. 1, 2. pkt.

§ 24. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages:

1) driftsomkostninger, det vil sige de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder skattemæssige afskrivninger. Landsstyret fastsætter regler om skattemæssige afskrivninger og om den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse med videre af afskrivningsberettigede aktiver,

Landsstyret har fastsat regler om skattemæssige afskrivninger i Hjemmestyrets bekendtgørelse nr. 30 af 1. december 2006 om skattemæssige afskrivninger mv.

Ifølge § 1 stk. 3 i bekendtgørelsen kan beboelsesejendomme kun afskrives, hvis de er udlejet til ansatte i ejerens virksomhed.

§ 1.

Stk. 3. Bygninger, der ejes af en fysisk person, og som udlejes til beboelse samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler i disse, er kun omfattet af bekendtgørelsens regler, i det omfang udlejningen sker til ansatte i ejerens virksomhed. Såfremt ejeren bebor bygningen anses den ikke som udlejet til en ansat.

Ifølge § 22 og § 23 i bekendtgørelsen kan afskrivning kun foretages, såfremt det etageareal, der udlejes til de ansatte udgør mindst halvdelen af bygningens samlede etageareal. Hvis der udlejes til både ansatte og andre, kan der kun afskrives på den forholdsmæssige andel, der udlejes til ansatte. Hvis bygningen ejes af flere, kan alle ejere afskrive på bygningen, såfremt de hver især udlejer et etageareal til deres ansatte, der mindst udgør halvdelen af deres ideelle ejerandel af bygningens samlede etageareal.

§ 22. Anskaffelsessummen for bygninger og installationer med videre, der udlejes til beboelse for både ansatte og ikke ansatte, kan fradrages i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret efter forholdet mellem den del af bygningens etageareal, som udlejes til den enkelte ejers ansatte og hans ideelle ejerandel af bygningens samlede etageareal, jf. dog § 16.

Stk. 2. Fradrages den del af anskaffelsessummen, der svarer til forholdet mellem den del af bygningens samlede etageareal, som udlejes til den enkelte ejers ansatte, og hans ideelle ejerandel af bygningens samlede etageareal ikke fuldt ud i anskaffelsesåret, kan den uafskrevne del heraf fradrages i det eller de følgende år.

Stk. 3. Afskrivning kan kun foretages, hvis det etageareal, som udlejes til den enkelte ejers ansatte i det pågældende indkomstår udgør mindst halvdelen af den enkelte ejers ideelle ejerandel af bygningens samlede etageareal.

§ 23. For bygninger, der udlejes til beboelse for både ansatte og ikke ansatte, kan der, uanset reglen i § 1, stk. 3, i det pågældende indkomstår kun afskrives, såfremt mindst halvdelen af ejerens ideelle ejerandel forholdsmæssigt gennem hele indkomståret har været udlejet til ejerens ansatte. I givet fald kan der afskrives i dette forhold.

Dvs. hvis en bygning på 1000 kvm ejes af 10 ejere, så vil den enkelte ejer kunne afskrive, hvis mindst 50 kvm udlejes til beboelse for ejerens ansatte. Ejeren kan alene afskrive halvdelen af sin anskaffelsessum, da det kun er halvdelen, der anvendes til afskrivningsberettiget formål.

Skatterådets vurderinger og begrundelse

Skatteyder deltager i to I/S'er. De to I/S'er har retssubjektivitet fx i forhold til at indgå aftaler om udlejning af en ejendom. Z I/S kan således godt indgå aftale med X I/S om udleje af ejendommen til X I/S, som kan stille ejendommen til rådighed for sine ansatte. De to I/S'er skal anses for to selvstændige adskilte virksomheder, hvor resultat af virksomhederne opgøres for sig og fordeles mellem interessenterne, der er skattepligtige af resultaterne.

Ejendommen er derfor ikke afskrivningsberettiget, idet den ikke er udlejet eller stillet til rådighed for en ansat i Z I/S. Hvis Z I/S havde en ansat, som anvendte en af I/S'ets ejendomme til beboelse, så ville den ejendom være afskrivningsberettiget, hvis i øvrigt betingelserne herfor var opfyldte. Skatteyder ville i så fald kunne have foretaget afskrivninger, idet han som interessent er skattepligtig af sin andel af Z I/S'ets resultat og må foretage afskrivninger på sin ideelle andel af aktiverne. Hvis X I/S havde anskaffet ejendommen var den ligeledes afskrivningsberettiget for skatteyder, når den anvendes til beboelse af X I/S'ets ansatte. Endelig hvis ejendommen var købt af skatteyder og efterfølgende indskudt i X I/S, så ville den også være afskrivningsberettiget. Men Skatteyder vil i så fald kun kunne afskrive på sin ideelle andel af ejendommen, idet den skal "deles" med de øvrige interessenter i I/S'et.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet stadfæster Skattestyrelsens afgørelse. Skatteyder nægtes fradrag for skattemæssige afskrivninger på ejendommen i Z I/S, da den ikke anvendes til beboelse for skatteydere eller Z I/S's ansatte. Jfr. §§ 23 og 24 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat og § 1 stk. 3 og § 22 i Hjemmestyrets bekendtgørelse nr. 30 af 1. december 2006 om skattemæssige afskrivninger mv.