

SKATTEMÆSSIGE PROBLEMER
VED FORBEDRINGER/VEDLIGEHOEDSE
AF FAST EJENDOM

AF TINA HANSEN OG JENS SCHNACK-PETERSEN

FORLAGET THOMSON

Skattemæssige problemer ved forbedring/vedligeholdelse af fast ejendom

- en vurdering af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb med gennemgang af retspraksis på området, herunder samspillet med de lejeretlige regler.

© 2002 by REVIFORA og Forlaget Thomson A/S, København
1. udgave, 1. oplag

Fotografisk, mekanisk eller anden form for gengivelse eller mangfoldiggørelse af denne bog eller dele heraf er ikke tilladt ifølge dansk lov om ophavsret.

Udgivet af Forlaget Thomson A/S i samarbejde med REVIFORA for denne forenings medlemmer. En del af oplaget er desuden sat til salg gennem boghandelen.

Omslag: art/grafik, København
Sats og tryk: Narayana Press, Gylling

ISBN 87-619-353-1

Forord

REVIFORA og Forlaget Thomson A/S har etableret et samarbejde om offentliggørelse af cand.merc.aud.-hovedopgaver.

Formålet med udgivelserne er at give en større kreds af revisorer, advokater, studerende og andre med merkantile interesser mulighed for at drage nytte af de emner, der behandles. Redaktionsudvalget vil gerne understrege, at det drejer sig om hovedopgaver med de formelle krav, der stilles til sådanne. Det er ikke målet at redigere hovedopgaverne i en sådan grad, at de fremstår som "ordinære" bogudgivelser.

Til at varetage udvælgelsen af hovedopgaverne til offentliggørelse er nedsat et fælles redaktionsudvalg, hvis medlemmer er Tina Aggerholm, Christian Schou, John Blendstrup, Bibi Hartov, Jan Møiniche, Birgitte Strange, Carsten Høj, Jan Fedders, Gunver Maltesen og Kurt Wolf.

De offentliggjorte hovedopgaver er alle udvalgt ud fra et højt kvalitetsmæssigt niveau. De udvalgte hovedopgaver beskriver emner, hvorom der ikke foreligger megen anden litteratur på dansk. Det tilstræbes samtidig, at de udgivne hovedopgaver er relevante for en bredere målgruppe, aktuelle og gerne fremadrettede.

Det er redaktionsudvalgets håb, at dette initiativ vil medvirke til, at cand.merc.aud. studerende vil indsende gode opgaver til redaktionsudvalget med henblik på eventuel bogudgivelse.

København, juni 2002

Redaktionsudvalget

Forfatterens forord

Kandidatafhandlingen behandler de skattemæssige problemstillinger ved forbedringer og vedligeholdelse af fast ejendom for beboelsesejendomme og erhvervs-ejendomme. Endvidere behandles forholdet til lejelovgivningens regler for beboelses- og erhvervs-ejendomme.

Den skatteretlige del behandler fortolkningen af og afgrænsningen mellem vedligeholdelse og forbedringer på fast ejendom. Lovteksten om fradrag for vedligeholdelsesudgifter har eksisteret siden 1903 og er ikke reguleret af andre bestemmelser i dansk skattelovgivning. Der foreligger derfor en righoldig administrativ praksis og domspraksis på området. Udvalgte domme og kendelser er gennemgået og kommenteret i afhandlingen.

For ny erhvervede udlejningsejendomme findes en administrativ regel, hvorefter skatteyderen har mulighed for under visse forudsætninger at fratække vedligeholdelses- og forbedringsudgifter for op til 25% af årslejeindtægten. Reglen har eksisteret siden 1933 og kunne i starten kun anvendes for ny erhvervede beboelsesejendomme. I 2000 har Landsskatteretten afvist anvendelse af reglen for erhvervs-ejendomme, selvom denne indskrænkelse i anvendelsen ikke har fremgået af skattemyndighedernes egne vejledninger de seneste 50 år.

For boligejendomme haves lejeretligt nogle specielle henlæggelsesordninger vedr. vedligeholdelsesudgifter, hvoraf nogle af de opkrævede midler skal indbetales på en spærret konto hos Grundejernes Investeringsfond. De specielle skattemæssige regler omkring indbetalinger til og udbetalinger fra sådanne konti gennemgås og forklares med eksempler.

Til slut i afhandlingen er gennemgået den skatteretlige og lejeretlige behandling af udvalgte typer af vedligeholdelses- og forbedringsudgifter.

Vi har i forbindelse med udarbejdelse af denne afhandling kontaktet og modtaget hjælp og vejledning fra cand.jur. Peter Voss, Københavns Skatteankenævn, og Anette Bennesen, Grundejernes Investeringsfond, hvorfor vi gerne vil takke begge for denne hjælp og vejledning.

Og mange tak til vor vejleder Teddy Maltesen for et godt og konstruktivt samarbejde under hele afhandlingens forløb.

Gengivelse fra afhandlingen er tilladt med kildeangivelse.

København, den 2. juli 2001

Jens Schnack-Petersen Tina Hansen

Engelsk resumé

This dissertation deals with the tax issues relating to improvements to and maintenance of real property as regards residential buildings and non-residential buildings. Moreover the related provisions of the Danish rent legislation for residential and non-residential buildings are discussed.

The part dealing with tax law discusses the interpretation of and delimitation between maintenance of and improvements to real property. The wording of the act on deduction of maintenance expenses has existed since 1903 and is not regulated by other provisions in the Danish tax legislation. Therefore ample administrative practice and case law exist in the area. Selected decisions and rulings are reviewed and commented on in the dissertation.

An administrative rule exists for newly acquired rental properties according to which the tax payer has, given certain conditions, the possibility of deducting maintenance and improvements costs for up to 25% of the annual rental income. The rule has existed since 1933 and at the beginning it could only be applied in respect of newly acquired residential buildings. In 2000 the Danish National Income Tax Tribunal dismissed the application of the rule in respect of commercial buildings even though this restriction of application has not appeared from the tax authorities' own guidelines in the last 50 years.

As regards residential properties, special reserve arrangements pertaining to rent law exist concerning maintenance expenses. Some of the collected funds must be paid into a blocked account with Grundejernes Investeringsfond (houseowners' investment fund). The special tax rules concerning payments to and payments from such accounts are discussed and explained by examples.

The dissertation concludes by reviewing the treatment pertaining to tax and rent law of selected types of maintenance and improvements expenses.

Indholdsfortegnelse

Forord	5
Forfatterens forord	6
Engelsk resume	8
Indholdsfortegnelse	9
1.0 Indledning	15
1.1 Opgavemotivering	15
1.2 Problemformulering	15
1.3 Afgrænsning	16
1.3.1 Afgrænsning af fast ejendom	17
1.4 Afhandlingens struktur	17
1.5 Metode- og datavalg	18
1.6 Målgruppe	18
2.0 Vedligeholdelse og forbedringer	19
2.1 Opgørelse af ejendommens skattemæssige resultat	19
2.2 Skatteretlig vedligeholdelse	20
2.2.1 Den skatteretlige lovgivning	20
2.2.1.1 Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e	20
2.2.1.2 Skattemyndighedernes fortolkning af reglerne	21
2.2.1.3 Hjemmelen til fradrag – statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a eller litra e?	21
2.2.1.4 Indtjeningsgrundlag	22
2.2.2 Den ledende Højesteretsdom	22
2.2.3 Ejendommens anskaffelsestidspunkt	24
2.2.3.1 Køb	24
2.2.3.2 Arv	25
2.2.3.3 Gave	25
2.2.3.4 Overdragelse mellem ægtefæller	26
2.2.4 Skatteretlig praksis	26
2.2.4.1 Skattemyndighedernes skønmæssige opdeling	26
2.2.4.2 Ejertidsfordelingsprincippet	29
2.2.4.3 Påbud fra offentlig myndighed	29
2.2.4.4 Teknologisk udvikling	30
2.2.4.5 Nyere og bedre materialer	30
2.2.4.6 Udskiftning af installationer	32
2.3 Forbedringsudgifter	34
2.3.1 De skattemæssige afskrivninger	34

2.3.1.1	Opdeling af ejendommen i grund, bygning, installation og driftsmiddel	34
2.3.1.2	Beboelsesejendomme	36
2.3.1.3	Erhvervsnejendomme	37
2.3.1.4	Blandede ejendomme	37
2.4	Procentreglen for nyerhvervede ejendomme	38
2.4.1	Baggrunden for indførelse af procentreglen	38
2.4.2	Historisk oprindelse	38
2.4.3	Gælder reglen for erhvervsnejendomme?	40
2.4.4	Højesterets blåstempling af procentreglen	42
2.5	Forskellen på skatteret og lejeret	43
2.5.1	Begreberne vedligeholdelse og forbedring	43
2.5.2	Kombinationer af vedligeholdelse og forbedring	45
2.5.2.1	Lejeretlig vedligeholdelse, skatteretlig vedligeholdelse	45
2.5.2.2	Lejeretlig forbedring, skatteretlig forbedring	45
2.5.2.3	Lejeretlig vedligeholdelse, skatteretlig forbedring	46
2.5.2.4	Skatteretlig vedligeholdelse, lejeretlig forbedring	46
2.6	Sammenfatning	47
3.0	Boligejendomme	49
3.1	Lejelovgivningen	49
3.1.1	Lejelovens historiske udvikling	49
3.1.2	Lejeloven	50
3.1.3	Boligreguleringsloven	51
3.1.4	Vedligeholdelsesudgifterne	52
3.2	Huslejens fastsættelse og dens forhøjelser	54
3.2.1	Ejendommens stand	54
3.2.2	Huslejens fastsættelse i uregulerede lejemål	54
3.2.2.1	Huslejens størrelse	54
3.2.2.2	Almindelige lejeforhøjelser	54
3.2.3	Huslejens fastsættelse i regulerede lejemål	55
3.2.3.1	Huslejens størrelse	55
3.2.3.2	Almindelige huslejekforhøjelser	55
3.3	Forbedringsforhøjelser	57
3.3.1	Det lejeretlige forbedringsbegreb	57
3.3.2	Lejelovens regler om forbedringsforhøjelser	58
3.3.3	Lovbestemte forbedringsforhøjelser	59
3.3.3.1	Varmefordelingsmålere	59
3.3.3.2	Energimærkning/energiplan	59
3.3.3.3	Opsætning eller forbedring af antenneanlæg	60
3.3.3.4	Forsynings- eller afløbsledninger	60
3.3.3.5	Gårdrydning	60
3.3.3.6	Tilslutning til kollektivt varmforsyningsanlæg	60
3.3.3.7	Brandsikring og energibesparende foranstaltninger	61
3.3.4	Beregning af forbedringsforhøjelsen	61

3.4	Henlæggelsesordninger til vedligeholdelse og forbedringer	62
3.4.1	Forbedringskonto, lejelovens § 63 a	62
3.4.1.1	Regnskabsaflæggelse overfor Grundejernes Investeringsfond	63
3.4.2	Indvendig vedligeholdelse	63
3.4.3	Udvendig vedligeholdelse	65
3.4.3.1	Den historiske udvikling i konto for udvendig vedligeholdelse	65
3.4.3.2	Princippet i henlæggelsesordningerne for udvendig vedligeholdelse	66
3.4.3.3	Udvendig vedligeholdelseskonto, boligreguleringslovens § 18	67
3.4.3.4	Udvendig vedligeholdelseskonto, boligreguleringslovens § 18 b	68
3.4.3.5	De tidligere regler om hensættelse til fornyelse af tekniske installationer	70
3.4.3.6	De tilladte vedligeholdelses- og forbedringsudgifter	70
3.4.3.7	Frasalg og tilkøb af ejerlejligheder	72
3.4.3.8	Regnskabsaflæggelse overfor Grundejernes Investeringsfond, § 18 og § 18 b	72
3.4.3.9	Eksempler på beregninger af hensættelser	73
3.5	Den skatteretlige behandling	74
3.5.1	Vedligeholdelse og forbedring	74
3.5.1.1	Lejeretlig vedligeholdelse, skatteretlig vedligeholdelse	75
3.5.1.2	Lejeretlig vedligeholdelse, skatteretlig forbedring	75
3.5.1.3	Lejeretlig forbedring, skatteretlig forbedring	76
3.5.1.4	Lejeretlig forbedring, skatteretlig vedligeholdelse	76
3.5.2	Indvendig vedligeholdelse	76
3.5.2.1	Løbende hensættelser	76
3.5.2.2	Afholdte udgifter	77
3.5.2.3	Andre udgifter end maling, tapetsering og hvidtning	77
3.5.2.4	Ved salg og køb af ejendommen	77
3.5.3	Udvendig vedligeholdelse (udenfor boligreguleringsloven)	78
3.5.4	Udvendig vedligeholdelse (§ 18)	79
3.5.4.1	Løbende hensættelser	79
3.5.4.2	Afholdte udgifter	79
3.5.4.3	Ved salg og køb af ejendommen	79
3.5.5	Udvendig vedligeholdelse (§ 18 b og ligningslovens § 14 G)	79
3.5.5.1	Løbende hensættelser	80
3.5.5.2	Afholdte udgifter	81
3.5.5.3	Årets rentetilskrivning	83
3.5.5.4	Efterbeskatningssituationen	83
3.5.5.5	Beregningseksempler på den skatteretlige behandling	85
3.5.5.6	Ved salg og køb af ejendommen	86
3.5.5.7	Regnskabsaflæggelse til skattevæsenet	87
3.5.6	Forbedringernes skattemæssige behandling	87
3.5.6.1	Ved udbetaling fra forbedringskonto iht. lejelovens § 63 a	87
3.5.6.2	Ved udbetaling fra § 18 b-konto	87
3.5.6.3	Opdeling af ejendommen i bygning, installation og driftsmiddel	87
3.5.6.4	Bygninger	88

3.5.6.5	Installationer	89
3.5.6.6	Straksfradrag ved ombygning og forbedring	90
3.5.6.7	Genvundne afskrivninger ved salg	91
3.5.6.8	Driftsmidler	91
3.5.7	Procentreglen for ny erhvervede ejendomme	92
3.5.7.1	Fravigelse til fordel for skatteyderen	92
3.5.7.2	Fravigelse til ulempe for skatteyderen	93
3.5.7.3	Gældende i de første 3 indkomstår	93
3.5.7.4	Beregningsgrundlaget	94
3.6	Sammenfatning	95
4.0	Erhvervsjendomme	110
4.1	Erhvervslejelovgivningen	110
4.1.1	Erhvervslejeloven	110
4.1.2	Vedligeholdelsesudgifterne	111
4.2	Huslejens fastsættelse og dens forhøjelser	112
4.2.1	Ejendommens stand	112
4.2.2	Huslejens størrelse	112
4.2.3	Almindelige lejeforhøjelser	112
4.3	Forbedringsforhøjelser	113
4.3.1	Det lejeretlige forbedringsbegreb	113
4.3.2	Erhvervslejelovens regler om forbedringsforhøjelser	113
4.3.3	Lovbestemte forbedringsforhøjelser	114
4.3.3.1	Energimærkning/energiplan	114
4.3.3.2	Fællesantenneanlæg	114
4.3.3.3	Tilslutning til kollektiv varmforsyningsanlæg	114
4.3.3.4	Forsynings- eller afløbsledninger	114
4.3.4	Beregning af forbedringsforhøjelsen	115
4.4	Den skatteretlige behandling	115
4.4.1	Vedligeholdelse og forbedring	115
4.4.2	Udlejers udgifter	116
4.4.2.1	Indvendig vedligeholdelse	116
4.4.2.2	Udvendig vedligeholdelse	116
4.4.3	Lejers udgifter	116
4.4.3.1	Indvendig vedligeholdelse	117
4.4.3.2	Udvendig vedligeholdelse	117
4.5	Skattemæssige afskrivninger	117
4.5.1	Forudsætninger for afskrivning	117
4.5.2	Opdeling af ejendommen i bygning, installation og driftsmiddel	118
4.5.3	Forholdet til den gamle afskrivningslov	118
4.5.4	Fællesbestemmelser	119
4.5.5	Afskrivningsberettigede bygninger	120
4.5.6	Installationer, der tjener fuldt afskrivningsberettigede bygninger	121
4.5.7	Installationer der tjener andre erhvervmæssigt benyttede bygninger	122

4.5.8	Ombygnings- og forbedringsudgifter	122
4.5.8.1	Straksfradrag ved ombygning og forbedring af bygninger/installationer	123
4.5.9	Driftsmidler som tjener ejendommen	123
4.5.10	Indretning af lejede lokaler	124
4.5.10.1	Ikke nærtstående parter	124
4.5.10.2	Nærtstående parter	124
4.5.11	Afskrivninger uden for afskrivningsloven	125
4.5.11.1	Gågader	125
4.5.11.2	Vejbidrag	126
4.6	Procentreglen for ny erhvervede ejendomme	127
4.7	Sammenfatning	128
5.0	Blandede ejendomme	129
5.1	Lejeretlig regulering af blandede ejendomme	129
5.1.1	Vedligeholdelsesudgifterne	129
5.2	Huslejens fastsættelse og dens forhøjelser	130
5.2.1	Ejendommens stand	130
5.2.2	Huslejens størrelse	130
5.2.3	Almindelige lejeforhøjelser	131
5.3	Forbedringsforhøjelser	131
5.3.1	Det lejeretlige forbedringsbegreb	131
5.3.2	Regler om forbedringsforhøjelser	131
5.3.3	Lovbestemte forbedringsforhøjelser	131
5.4	Henlæggelsesordninger til vedligeholdelse	131
5.5	Den skatteretlige behandling	132
5.5.1	Vedligeholdelse og forbedringer	132
5.5.1.1	Blandet ejendom med butik og beboelse	132
5.5.1.2	Blandet ejendom med erhverv og privat beboelse	132
5.6	Skattemæssige afskrivninger	133
5.6.1	Almindelige regler for afskrivning	133
5.6.2	Afskrivning på blandet benyttede bygninger	134
5.6.3	Installationer	134
5.6.3.1	Fuldt ud erhvervmæssigt anvendte installationer	134
5.6.3.2	Delvis erhvervmæssigt anvendte installationer	134
5.6.3.3	Ikke erhvervmæssigt anvendte installationer	134
5.6.4	Ombygninger og forbedringer	134
5.6.5	Accessorisk tilknytning til blandede ejendomme	135
5.7	Procentreglen	135
5.8	Sammenfatning	135
6.0	Ejendommens udgifter	137
6.1	Altaner	137
6.2	Arkitektudgifter m.v.	138
6.3	Brandsikring	138

6.4	Byggesjusk	138
6.5	Centralvarmeinstallation	139
6.6	Elevator	139
6.7	El-installationer	140
6.8	Facade	140
6.9	Faldstammer	140
6.10	Haver, vej og gårdsplads	141
6.11	Hæk og læhegn	141
6.12	Kloak	141
6.13	Komfur og køleskab m.v.	142
6.14	Nyt køkken og badeværelse	142
6.15	Markiser	142
6.16	Oliefyр	142
6.17	Pilotering	143
6.18	Radiator	143
6.19	Renholdelse	143
6.20	Ringeanlæg	144
6.21	Skillerum/-væg	144
6.22	Skorsten	144
6.23	Svamp	145
6.24	Tag	146
6.25	Tagrender	146
6.26	Toilet	147
6.27	Vinduer	147
7.0	Konklusion	149
	Litteraturliste	153
	Bilagsoversigt	156

1.0 Indledning

1.1 Opgavemotivering

Sondringen mellem vedligeholdelse og forbedringer er ikke et nyt problem indenfor skatteretten. Det har eksisteret siden indførelsen af den første Statsskattelov i 1903, idet der her blev givet mulighed for ved indkomstopgørelsen at fratække udgifter til vedligeholdelse (dvs. udgifter, der bringer ejendommen op til samme stand som på anskaffelsestidspunktet). Udgifter til forbedringer (dvs. udgifter, der bringer ejendommen i en bedre stand end på anskaffelsestidspunktet) skulle derimod aktiveres og kunne derefter muligvis afskrives. Disse principper gælder endnu den dag i dag.

Sondringen er gennem 1990'erne blevet stadig mere aktuell på grund af, at det danske renteniveau gennem 1990'erne har været forholdsvis lavt, hvilket har medført en dårligere forrentning af den almindelige opsparing end tidligere. Den dårligere forrentning har medført en øget interesse for investeringer i udlejningsejendomme. Samtidig har de skiftende siddende regeringer indført regler, der medfører, at den skattemæssige fradragsværdi for indbetalinger til "bundne" pensionsordninger i pensionselskaber og pengeinstitutter reduceres, bl.a. gennem indførelse af arbejdsmarkedsbidrag og senest Pinsepakkens indførelse af topskat på kapitalpensionsindbetalinger. Disse ændringer har medført, at det stadig er attraktivt at foretage indbetalinger til de traditionelle pensionsordninger, men ikke så attraktivt som førhen. Samtidig må det antages, at mange i den velstillede del af befolkningen har en opfattelse af, at skattereglerne for udbetaling af pensioner vil blive strammet væsentligt, uden de selv skal have udbetalt deres pensioner. I stigende omfang er der derfor et meletament til at fravælge de "bundne" pensionsopsparinger og i stedet investere i udlejningsejendomme for derigennem at opnå en højere forrentning af de opsparede midler samt større fleksibilitet og uafhængighed.

På denne baggrund har vi fundet det interessant at undersøge, hvor lovgivningen og retspraksis i dag trækker grænsen mellem vedligeholdelse og forbedringer, og vi håber på, at vores afhandling kan bibringe investorerne en forståelse af en del af de skattemæssige problemstillinger, der kan være ved køb af udlejningsejendomme.

1.2 Problemformulering

Formålet med afhandlingen er at foretage en vurdering af, om der fremkommer et klart billede af, hvornår der er tale om vedligeholdelse, og hvornår der er tale om forbedringer.

En vurdering af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb med gennemgang af retspraksis på området, herunder samspillet med de lejeretlige regler.

Det har længe været et savn, at der ikke har været udarbejdet et ajourført overbliksværk, som også går i dybden vedrørende de skattemæssige problemer ved forbedring/vedligeholdelse af fast ejendom og den udvikling, der igennem årene har været på dette spændende skatteretlige område.

Det er ekstra spændende, at kandidaterne også har formået at sammenkæde de skatteretlige regler med de lejeretlige og med stor succes.

Der har i forbindelse med udarbejdelsen af denne kandidatafhandling været en tæt og god dialog mellem kandidaterne på den ene side og undertegnede som vejleder på den anden side.

Denne kandidatafhandling kan derfor på det varmeste anbefales til de mange, revisorer, advokater og ejendomsadministratorer, der beskæftiger sig med udarbejdelse af ejendomsregnskaber.

God fornøjelse.

Teddy From Maltesen


REVIFORA
FORENINGEN FOR REVISION, ØKONOMI OG LEDELSE

FORLAGET THOMSON
GadJura

ISBN 87-619-0353-1

9 788761 903532