

Hans Henrik Edlund

Vedligeholdelse
af udlejningsejendomme
– skatteretlige aspekter



Jurist- og Økonomforbundets Forlag
1993

Vedligeholdelse af udlejningsejendomme – skatteretlige aspekter

© 1993 Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Alle rettigheder forbeholdes.
Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse eller
mangfoldiggørelse af denne bog eller dele heraf er
uden forlagets skriftlige samtykke ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Tryk: Gentofte Tryk
Indbinding: Damm's Bogbinderi, Randers
Printed in Denmark 1993
ISBN 87-574-6890-7

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Indledning. Plan for fremstillingen. Tilgrænsende retsområder	1
2. Generelle betragtninger	3
2.1 Forholdet mellem privatretten og skatteretten	3
2.2 Administrativ praksis	5
3. De lejeretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber	8
3.1 Vedligeholdelse	8
3.2 Fordeling af vedligeholdelsespligter mellem ejer og lejer. Ind- og udvendig vedligeholdelse	9
3.2.1 Fordeling af vedligeholdelsespligter	9
3.2.2 Ind- og udvendig vedligeholdelse	10
3.2.3 Sanktionsmuligheder, hvis vedligeholdelsespligter forsømmes	10
3.3 Vedligeholdelseskonti	12
3.3.1 Kontotyper	12
3.3.2 Anvendelse af hensættelser på konti	16
3.3.3 Regnskabsmæssige pligter	17
3.4 Afgrænsning af vedligeholdelse i forhold til beslægtede begreber	18
3.4.1 Renholdelse	18
3.4.2 Mangler	21
3.4.3 Opretning	21
3.4.4 Skader på det lejede	22
3.4.5 Henlæggelser til fornyelse. Udskiftning	22
3.5 Forbedringer	26
3.5.1 Forbedringsbegrebet	26
3.5.2 Beregning af en forbedringslejerforhøjelse	29
3.5.3 Forbedringskonti	31

3.6 Afskrivning i lejeretlig forstand	32
3.6.1 Bygningsbestanddele i almindelighed	32
3.6.2 Fornyelse af tekniske installationer	33
3.7 Individuelle forbedringer og forbedringer udført af lejer	33
4. De skatteretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber	37
4.1 Introduktion til de skatteretlige vedligeholdelses- og forbedrings- begreber	37
4.1.1 Skatteretlig vedligeholdelse	37
4.1.2 Skatteretlige forbedringer	39
4.1.3 Generelle betragtninger vedrørende de skatteretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber	42
4.1.4 Opsat vedligeholdelse og periodisering af vedligeholdelsesud- gifter	44
4.2 Forholdet til det skatteretlige driftsomkostningsbegreb	47
4.2.1 Introduktion til den skattemæssige behandling af indtægter og udgifter vedrørende fast ejendom	47
4.2.2 Er vedligeholdelse en driftsomkostning? Hjemmelsspørgsmål	48
4.2.3 Lejeres/forpagterens udførelse af vedligeholdelse	50
4.2.4 Nær tilknytning til driften	52
4.2.5 Fast ejendom som omsætningsaktiv	54
4.3 Forholdet til de lejeretlige vedligeholdelses- og forbedrings- begreber	56
4.4 Specielle emner i relation til skatteretlige vedligeholdelses- fradrag	60
4.4.1 Specielt om udskiftning og ombygning	60
4.4.2 Vedligeholdelse med andre materialer og surrogater for vedligeholdelse	64
4.4.3 Udbedring af skader	67
4.5 Nærmere om det skatteretlige vedligeholdelsesbegrebs relatering af udgifter til skatteyderens ejertid	71
4.5.1 Sker der altid relatering til ejertiden?	71

4.5.2 Fastlæggelse af erhvervelsestidspunkt. Succession	74
4.5.3 Procentreglen for nyerhvervede ejendomme	79
a Procentreglen og dens konsekvenser	79
b Fravigelse af procentreglen	82
c Specielt om vedligeholdelse i forbindelse med ejerskifte og refusion af saldi på vedligeholdelseskonti	86
d Procentreglens tidsmæssige udstrækning	91
e Hvorledes beregnes årslejen/lejeværdien?	92
4.6 Standardfradrag for vedligeholdelsesudgifter	94
4.6.1 Historik og fradragets størrelse	94
4.6.2 For hvilke ejendomme gælder standardfradraget?	96
a Ejendoms kategorier	96
b Blandet anvendte ejendomme	97
c Flere ejere	100
4.6.3 Andre fradragsmuligheder, når standardfradrag anvendes	102
4.6.4 Specielt om ejerlejligheder	103
4.6.5 Specielt om fritidsboliger	105
4.7 Vedligeholdelse af fredede bygninger	106
4.7.1 LIL § 15 K	106
4.7.2 Driftsudgifter	107
4.7.3 Udgifter til opvarmning	108
4.7.4 Andre særlige forhold i forbindelse med fredede bygninger	109
a Ejerlejligheder	109
b Procentreglen	109
c Tilskud til istandsættelse	110
d Forfald pr. år-reglen	110
4.8 Vedligeholdelse eller forbedring udført af lejere eller forpagtere	111
4.8.1 Hvilke situationer?	111
4.8.2 Beskatning hos udlejer. Varig værdiforøgelse	112
4.8.3 Opgørelse af værdiforøgelsen	114
4.8.4 Udlejer yder kompensation	116
4.8.5 Beskatning på lejerside	119
5. Skattemæssige afskrivninger på bygninger m.v.	120
5.1 Generelt om bygningsafskrivning i skattemæssig henseende	120

5.2 Nærmere fastlæggelse af begreberne bestanddele, installationer, tilbehør, inventar, driftsmidler og løsøre	125
5.3 Afgrænsningerne mellem ejendomsbestanddele, installationer og løsøre	129
5.3.1 Generelle betragtninger	129
5.3.2 Ejendomsbestanddele contra bygningsbestanddele	130
5.3.3 Bygningsbestanddele contra installationer	132
5.3.4 (Ejendoms- eller) bygningsbestanddele og installationer contra løsøre	138
5.4 Betydningen af ejerforhold ved afskrivning	140
5.4.1 Afskrivning på aktiver, der tilhører andre	140
5.4.2 Afskrivning på installationer, der tilhører en anden end bygningens ejer	141
5.4.3 Afskrivning på bygningsbestanddele, der tilhører en anden end ejendommens ejer. Bygninger på lejet grund	143
5.5 Afskrivningsreglerne vedrørende fast ejendom og hertil knyttede genstande	144
5.6 Nærmere om de forskellige former for afskrivning vedrørende fast ejendom	145
5.6.1 Specielt om bygningsafskrivning	145
a Hvilke bygninger?	145
b Afskrivningsgrundlag, -satser m.v.	149
5.6.2 Specielt om afskrivning på installationer	151
a Hvornår er der ret til afskrivning?	151
b Afskrivningsgrundlag og -satser	152
c "Blandede" bygninger og installationer	156
5.6.3 Ombygnings- eller forbedringsudgifter og udbedring af skader vedrørende afskrivningsberettigede bygninger eller på afskrivningsberettigede installationer	158
a Ombygning og forbedring. Begrebsbestemmelse	158
b "Blandede" bygninger og installationer	161
c Straksfradrag (straksafskrivning)	162
d Udbedring af skader	163
5.6.4 Øvrige forhold vedrørende afskrivning efter AFL	164
a Nedrivningsfradrag	164
b Beskatning af genvundne afskrivninger	168
5.6.5 Afskrivning af bygninger på lejet grund m.v.	170
a AFL § 29 C	170

b Afskrivning efter SL § 6, stk. 1, litra a	172
c Tabsformodning en betingelse	174
d Afskrivningsgrundlag og -satser	177
e Nedrivningsfradrag	179
f Genvundne afskrivninger	180
g Ombygnings- og forbedringsudgifter i bygninger, der afskri- ves efter SL 6	181
5.6.6 Indretning og ombygning af lejede lokaler	182
a Generelt om afskrivning af udgifter til ombygning af lejede lokaler	182
b Afskrivningsgrundlag og -satser	185
c Nedrivningsfradrag og genvundne afskrivninger	187
5.7 Tilslutningsafgifter (LIL § 8 C)	188
5.7.1 Hvilke tilslutningsafgifter?	188
5.7.2 Erhvervsmæssig betydning for virksomheden	190
5.7.3 Hvilke beløb er fradrags- eller afskrivningsberettigede?	192
5.7.4 Periodisering	192
5.7.5 Specielle ejerforhold	194
5.7.6 Paralleller i det lejeretlige system	195
6. Reglerne i Norge og Sverige	197
6.1 Norsk ret	197
6.1.1 Vedligeholdelsesfradrag	197
6.1.2 Afskrivninger	200
6.2 Svensk ret	203
6.2.1 Vedligeholdelsesfradrag	203
6.2.2 Afskrivninger	206
6.3 Opsummering og vurdering	207
7. Konklusion og retspolitiske betragtninger	209
7.1 Vedligeholdelseskonti	209
7.2 Skatteretlige vedligeholdelsesfradrag	210
7.3 Lejeretlige afskrivninger og forbedringer	213

7.4 Skatteretlige afskrivninger og forbedringer	214
8. Resumé	217
8.1 Vedligeholdelse	217
8.2 Forbedringer og afskrivninger	221
Forkortelser	226
Litteraturhenvisninger	230
Afgørelsesregister	235
Stikordsregister	245

Den 5. februar 1992 indleverede jeg til Det Juridiske Fagråd ved Århus Universitet en licentiatafhandling med titlen "Vedligeholdelse og forbedring af fast ejendom i skatteretlig belysning med særligt henblik på ejendomme, der udlejes til beboelse".

Licentiatafhandlingen danner grundlag for denne bog, men afhandlingen er revideret på mange punkter og ajourført indtil 1. november 1992.

Jeg er mine vejledere advokat Jens Olav Engholm Jacobsen og lektor Peter Vesterdorf samt medlem af bedømmelsesudvalget professor Halfdan Krag Jespersen megen tak skyldig for deres kyndige kommentarer undervejs.

Desuden tak til Nykredits Fond, der har ydet støtte til udgivelsen.

Århus, november 1992

Hans Henrik Edlund

1. INDLEDNING. PLAN FOR FREMSTILLINGEN. TILGRÆNSENDE RETSOMRÅDER

Gennem længere tid har den danske boligstandard været et politisk omdiskuteret emne. Det er et anerkendt faktum, at vedligeholdelsen af i hvert fald de private udlejnings-ejendomme generelt lader en del tilbage at ønske, og at mange boligejendomme tillige har en række væsentlige installationsmangler.¹⁾ Det er derfor gennem tiden også søgt på forskellig vis at øge husejernes incitamenters til at vedligeholde og forbedre ejendommene. Tilskyndelsen har dog ikke været tilstrækkelig, hvilket f.eks. ses af omfanget af behovet for byfornyelse. Hvis husejerne gennem tiden havde vedligeholdt og forbedret ejendommene, ville byfornyelsesindsatsen stort set næppe have været nødvendig.²⁾

En af de mange faktorer, der har indflydelse på husejernes vilje til at vedligeholde og forbedre deres ejendomme, er de skattemæssige forhold. Denne fremstilling tilsligter med udgangspunkt i de lejeretlige regler at beskrive gældende ret vedrørende skattemæssige fradrag for vedligeholdelse samt skattemæssige afskrivninger med hovedvægten lagt på ejendomme, der udlejes til beboelse. Derfor gennemgås efter nogle generelle betragtninger (afsnit 2) i afsnit 3 kort de lejeretlige vedligeholdelses- og forbedringsregler, samt hvad der forstås ved lejeretlige afskrivninger. I afsnit 4 redegøres især for det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb og de mange konsekvenser heraf, og i afsnit 5 beskrives reglerne for skattemæssige afskrivninger af fast ejendom. Bygningsafskrivning har en nøje sammenhæng med det skatteretlige vedligeholdelsesfradrag og kan bl.a. ske for så vidt angår visse foranstaltninger, der skattemæssigt betragtes som forbedringer. I såvel afsnit 4 som 5 sammenholdes indholdet af de skatteretlige begreber med indholdet af de tilsvarende privatretlige, og eventuelle forskelle fremhæves. I afsnit 6 opridses kort de vigtigste tilsvarende regler i Norge og Sverige. Til slut drages i afsnit 7 visse konklusioner vedrørende dansk ret. I den forbindelse påpeges såvel

1) Jf. f.eks. Boligmasse og boligkvalitet (Ølgaardudvalgets 2. beretning), s. 105 ff. og s. 62 ff.

2) Jf. Knud Erik Hansen og Hans Skifter Andersen i Samfundøkonomen 1991, nr. 3, s. 21 f.

positive som negative aspekter ved det danske system, og der peges på visse veje, der kan følges, hvis nogle af reglerne skulle revideres. Afsnit 8 er et resumé af de forudgående afsnit.

Som det fremgår, vil der ikke blive givet en udtømmende fremstilling af den skattemæssige behandling af udlejningsejendomme. Bl.a. berøres reglerne for ejendomsbeskatning, frigørelsesafgift og for beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom kun i ganske begrænset omfang. Også den offentligretlige regulering af indretning, vedligeholdelse m.v. af fast ejendom, f.eks. byggelovgivning, byfornyelseslov, brandsikringslov m.fl., berøres kun ganske sporadisk. Endvidere er finansieringsaspektet, herunder realkredit og rentefradragsretten, stort set holdt udenfor, og det samme gælder for almennyttige boligselskabers ejendomme, da boligselskaberne ikke er skattepligtige, jf. SEL § 3, stk. 1, nr. 6.

I afsnit 7 drages som nævnt visse konklusioner, bl.a. også m.h.t. de lejeretlige og skatteretlige reglers evne til at tilskynde husejere til at vedligeholde og forbedre deres ejendomme i videst muligt omfang. I denne sammenhæng er virkningerne af de netop nævnte andre tilgrænsende lovgivningsområder ikke inddraget,³⁾ således at det kun er de isolerede effekter af lejelovgivningen og de skattemæssige fradrags- og afskrivningsregler, der forsøges vurderet.

3) Vedrørende effekten af forakellige skattemæssige indgreb på ejerboligmarkedet henvises til Boligmarkedet - slalom, styrtløb eller langrend. Økonomiske mekanismer på boligmarkedet er behandlet i Boligmarkedet og boligpolitikken (Ølgaardudvalgets 1. beretning), s. 121 ff. Om lovgivningsmæssige forslag på tilskyndelse inden for byfornyelsesområdet henvises til Jens Evald: Byfornyelse og boligforbedring.

2. GENERELLE BETRAGTNINGER

2.1 Forholdet mellem privatretten og skatteretten

"Lovmæssighed, retssikkerhed, lighed og forudberegnelighed er væsentlige hovedbetingelser i skatteretten. Det kan hævdes, at skatterettens karakteristika i almindelighed og de anførte betingelser i særdeleshed betinger en speciel skatteretlig fortolkningslære, som udmønter disse forhold. Dansk skatteret har imidlertid ikke udviklet nogen egentlig skatteretlig fortolkningslære, idet der har været enighed om, at almindelige fortolkningsprincipper skal følges."⁴⁾ Almindelige fortolkningsprincipper vil også blive anvendt i det følgende, således at lejeretten og skatteretten som udgangspunkt behandles ens. Man kan imidlertid ikke se bort fra, at der er tale om to forskellige discipliner.

Skatteretten kan ikke ses isoleret fra privatretten. Ved fastlæggelse af en skattepligtig indkomst må skattemyndighederne nødvendigvis foretage en kvalificering af den skattepligtiges retlige og faktiske dispositioner af økonomisk karakter.⁵⁾ Den private retlige bedømmelse af dispositionerne kan siges at være styrende for skatteretten.⁶⁾

Der findes imidlertid ikke nogen til enhver tid bindende forpligtelse for skattemyndighederne til at lægge den private retlige kvalifikation til grund ved ligningen. Skattemyndighederne kan med virkning for ligningen tilsidesætte en formelt korrekt private retlig bedømmelse, hvis den ikke svarer til de underliggende realøkonomiske forhold og har til formål at opnå skattemæssige fordele.⁷⁾

4) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 81 med henvisninger.

5) Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, s. 33.

6) Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, s. 218 ff.

7) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 57 ff. og i det hele vedrørende grænsedragningen mellem dispositioner, der må anerkendes, og dispositioner, der kan tilsidesættes, Jan Pedersen: Skatteudnyttelse. Se tillige Strobel i SR-Skat 1991.377 ff. Egentlige proformadispositioner har ikke private retlig gyldighed, hvorfor de heller ikke kan forventes anerkendt i skattemæssig henseende.

Om skattemyndighederne skal lægge den privatretlige bedømmelse - som i øvrigt langt fra altid er helt entydig - af en disposition til grund, kan opfattes som et spørgsmål om lovfortolkning. Skattelovgivningen tjener andre formål end den privatretlige regulering, hvorfor der også må være et vist spillerum til - ud fra lovenes formål⁸⁾ - at fortolke i øvrigt identiske begreber forskelligt.⁹⁾ Noget sådant er først og fremmest sket for at dæmme op for klare tilfælde af omgåelse af skattereglerne.

Der er således som udgangspunkt ikke noget til hinder for, at et begreb (f.eks. vedligeholdelse) fortolkes på én måde ved fastlæggelse af den skattepligtige indkomst og på en anden måde ved fastlæggelse af byrdefordelingen mellem ejer og lejer af fast ejendom.

Forskellig fortolkning af i øvrigt ens termer er dog ikke uden betænkeligheder. Det er især retssikkerhedsmæssige problemer, der opstår. Der vil opstå problemer i forhold til det gældende legalitetsprincip,¹⁰⁾ og borgernes mulighed for at indrette sig efter de gældende regler bliver væsentligt forringet. Det er endda for så vidt angår de i denne fremstilling behandlede emner ikke kun den almindelige borger men også i en vis udstrækning specielt kyndige, der risikerer at blive vildledt.

Er den afvigende fortolkning fast indarbejdet i administrativ praksis efter entydige principper, synes betænkelighederne dog knap så store,¹¹⁾ men der er stadig visse forhold, som tilsiger, at forskelligheder bør undgås i videst muligt omfang. Årsagen hertil er, at lejeret og skatteret er to hver for sig komplicerede og i høj grad selv-

8) Prioritering af formålsfortolkning *frem for* en fortolkning af ordlyden af de enkelte lovbestemmelser accepteres som udgangspunkt ikke i dansk ret, men derimod f.eks. i EF-retten, jf. Ruth Nielsen: *Retakilderne*, s. 140. Tendenser hertil ses dog også i Danmark, f.eks. når det som et *selvstændigt* argument anføres, at lejelovgivningen tilsigter at beskytte lejerne, hvorfor løsning af en i loven uafklaret tvist skal falde ud til lejerens fordel.

9) Jf. herved Sture Bergström: *Skatter och civilrätt*, s. 14. Vedrørende det forhold, at fortolkningen af privatretlige begreber overordentligt nøjdent er helt entydig, henvises til *ibid.* s. 17 samt Frederik Zimmer: *Arv og skatt*, s. 45 f. Herved foretages naturligvis skattemyndighedernes spillerum.

10) Jf. nærmere om det skatteretlige indhold af legalitetsprincippet Engholm Jacobsen m.fl.: *Skatteretten* 1, s. 81 ff. Se også Ruth Nielsen: *Retakilderne*, s. 105.

11) Jf. Sture Bergström: *Skatter och civilrätt*, s. 90 og 94.

stændige juridiske discipliner.¹²⁾ De to områder rummer mange indviklede sammenhænge, således at selv små disharmonier kan have uforudsigelige og ikke ubetydelige effekter. Endvidere bidrager fortolkningsuoverensstemmelser ikke til at lette lovgivningsprocessen. Den er i forvejen særdeles vanskelig p.g.a de mange tit forskellige hensyn, der ønskes varetaget.¹³⁾ Retsområderne bliver endnu mere uoverskuelige, hvis identiske termer fortolkes forskelligt.

2.2 Administrativ praksis

En væsentlig forskel mellem skatteretten og privatretten er det forhold, at løsningen af en lang række spørgsmål inden for skatteretten er overladt til administrative myndigheder.¹⁴⁾

Vedrørende det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb findes der kun en meget ordknap lovtekst (SL § 6, stk. 1, litra e), som stort set har været gældende i hele dette århundrede. Derfor findes en særdeles righoldig administrativ praksis og i mindre omfang domstolspraksis.¹⁵⁾ I realiteten er det denne praksis, der er den egentlige retskilde, og som man tyr til, når løsningen på en tvist - hvad der er det normale - ikke lader sig udlede af lovens ord.¹⁶⁾

12) Specielt om skatteretten som disciplin er blevet sagt, at den i sammenligning med øvrige juridiske discipliner er "præget af en kasuisme, der bevirker, at den samlede skattelovgivning fremtræder som en kompleks og uoverskuelig række af enkeltlovgivninger", jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, s. 42. Vedrørende lejeretten som disciplin ses ofte, at den nære sammenhæng med de almindelige formueretlige regler overses". Der kan spores en tilbøjelighed til at anskue lejeretten som en isoleret ø i det juridiske verdenshav," jf. Krag Jespersen: Lejeret 2, s. 16 f.

13) At lovgive bliver derfor nemt "en slalompolitik, hvor der først gennemføres ændringer af hensyn til en målsætning, men hvor den efterfølgende markedsreaktion fører til, at en anden variabel afviger fra det ønskede niveau. Det fører til en ændret politik for at løse dette problem, hvorpå markedet reagerer, så andre variable afviger fra det ønskede etc.", jf. Boligmarkedet - slalom, styrtløb eller langrend, s. 20.

14) Dette vil bl.a. fremgå af et stort antal henvisninger til administrative afgørelser fra Landsskatteretten og andre administrative skattemyndigheder i afsnittene 4 og 5.

15) Principielle domstolsafgørelser kan ændre en administrativ praksis. Hvis domsresultatet går imod administrativ praksis, er det skattemyndighederne selv, der fortolker præjudikatsværdien af en dom og afgør, hvilke konsekvenser dommen skal have for ligningen.

16) Om præjudikatsværdien af praksis på skatteområdet i almindelighed henvises til Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 72 ff.

Praksis har således forholdsvist frit spil men er bindende for myndigheden selv og eventuelt underordnede myndigheder og kan kun ændres med virkning for fremtiden efter forudgående meddelelse herom.¹⁷⁾ Hvis en for borgerne bebyrdende praksis, f.eks. ved en domstolsafgørelse, tilsidesættes som forkert, kan dommen have tilbagevirkende kraft på den måde, at indkomstansættelser foretaget før domsafsigelsen kan ændres.¹⁸⁾

Praksis på skatteområdet kan være givet i cirkulæreform, herunder i ligningsvejledningen. Borgerne kan her - i modsætning til andre områder - (formentlig) støtte ret på cirkulærer.¹⁹⁾ Ligningsvejledningens tekst må derfor betragtes som bindende for skattemyndighederne, så længe dette er til fordel for skatteyderne.

Lovteksten om lejeretlig vedligeholdelse er langt mere detaljeret end skatteklovteksten. Kun ubetydelige detailspørgsmål overlades til huslejenævn og boligretter, og afgørelseskompetencen retter sig her i høj grad mod bevisspørgsmål, hvad huslejenævnene ikke er velegnede til afgørelse af.

Vedrørende fastsættelse af omkostningsbestemt husleje og i et vist omfang forbedringslejemålinger har huslejenævnene en større selvstændig betydning. Her er et vidt spillerum m.h.t. fastlæggelse af praksis, f.eks. vedrørende normtal, beregning af henlæggelser til fornyelse²⁰⁾ eller standardskøn vedrørende sparet vedligeholdelse, og de fleste huslejenævne har deres egen helt specielle praksis, som kun er bindende for

17) Jf. herved Ruth Nielsen: Retskilderne, s. 129 samt U 1987.80 H, hvor en knap 20 år gammel kendelse stadig betragtedes som bindende for Momsnævnet. Se også Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 78 ff. om de generelle betingelser for en praksisændring samt Poul Bostrup og Artur Bugøgang i TFS 1991.340 (især s. 751 f.) og Ivar Nordland i TFS 1991.340 om varslings af en praksisændring.

18) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 80 og f.eks. T&S-cirk. nr. 15 af 21/11 1991 om fradrag for befordring mellem bopæl og arbejdsplads for skatteydere, der har skiftende eller flere samtidige arbejdssteder.

19) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 68 f. og Ruth Nielsen: Retskilderne, s. 98.

20) Også her anvendes normtal i stort omfang. Spredningen i normtal er generelt meget stor, jf. Huslejenævnenes anvendelse af normtal 1990, s. 2.

dem selv. Huslejenævns praksis kan - hvis der er saglige grunde dertil - ændres; formentlig uden forudgående meddelelse men ikke med tilbagevirkende kraft.²¹⁾

Disse vigtige men ikke basale forskelligheder bør have in mente ved læsningen af de følgende afsnit.

21) Jf. nærmere om fravigelse af administrativ praksis Ellen Margrethe Basse m.fl: Forvaltningsret, almindelige emner, s. 160 ff. og 254 f.

3. DE LEJERETLIGE VEDLIGEHOEDELSSES- OG FORBEDRINGS- BEGREBER

3.1 Vedligeholdelse

Vedligeholdelse af fast ejendom²²⁾ omfatter såvel bygninger som bygningers omgivelser. Som vedligeholdelse opfattes ethvert arbejde på en ejendom, der medfører, at sporene efter slid og ælde udbedres, og at ejendommen og dens installationer holdes i god og brugbar stand. Dette gælder, så længe der ikke tilføres ejendommen noget, som ikke fandtes før udførelsen af vedligeholdelsesarbejdet.²³⁾ Vedligeholdelsen sættes altså i relation til ejendommens stand ved ibrugtagelsen, men der kan også være tale om vedligeholdelse af senere udførte forbedringer.

Følgende eksempler på arbejder er omfattet af det lejeretlige vedligeholdelsesbegreb:

Reparation eller udskiftning af: Bygningsbestanddele såsom tag, tagrender, vinduer, murværk, trapper, gulve og gulvbelægninger, gårdbelægninger, døre, dørpumper, afløbs- og forsyningsinstallationer, køkkenbordplader, køkkenvaske, wc-kummer, cisterner, vaskekummer m.v.

Reparation eller udskiftning²⁴⁾ af: Tekniske installationer såsom fjernvarme- og centralvarmeanlæg og hvad dertil hører (fyr, kedler, pumper, varmevekslere, rør, radiatorer, radiatorventiler m.v.), kakkelovne, el- og gasvandvarmere, elevatorer, fællesantennaneanlæg, ventilationsanlæg, køle- og fryseskabe, vaskemaskiner, andre hårde hvidevarer m.v.

22) M.h.t. en nærmere bestemmelse af ejendomsbegrebet i lejeretlig henseende henvises til Krag Jespersen: Lejeret 1, s. 26 ff. I lejeretlig henseende anvendes ikke altid blot den matrikulære enhed, som defineret i udstykningslovens § 2 og ELL § 4.

23) Vedligeholdelse med nye materialer, f.eks. plastikmaling af tidligere pudsede facader eller udskiftning af genstande med nye, mere tidssvarende, f.eks. udskiftning af en ældre halvautomatisk vaskemaskine med en ny fuldautomatisk, vil også hyppigt kunne betragtes som rene vedligeholdelsesforanstaltninger.

24) *Udskiftning* af tekniske installationer er også lejeretligt sæt vedligeholdelse. Det er imidlertid langt fra givet, at udskiftningsudgifter vil kunne afholdes af hensættelser på vedligeholdelseskonti, jf. nedenfor afsnit 3.4.5, hvor forholdet mellem vedligeholdelseskonti og henlæggelser til fornyelse behandles.

Maling af: Vinduer, murværk, trappeopgange, døre m.v. samt maling, hvidtning og tapetsering i udlejede lokaler.

Gulvafhøvling og -lakering og sidst og ikke mindst udgifter til *anskaffelse* af alle materialer, der er nødvendige ved udførelsen af de ovennævnte typer af arbejder, henhører også under begrebet vedligeholdelse.

3.2 Fordeling af vedligeholdelsespligter mellem ejer og lejer. Ind- og udvendig vedligeholdelse

3.2.1 Fordeling af vedligeholdelsespligter

Efter lejeloven er udlejer til enhver tid forpligtet til at holde ejendommen og det lejede²⁵⁾ forsvarligt vedlige, jf. LL § 19, stk. 1 og 2. Vedligeholdelsespligten omfatter som udgangspunkt *alle* vedligeholdelsesarbejder på ejendommen. Udgangspunktet er dog i vidt omfang fraveget, idet LL § 20 som deklaratorisk regel bestemmer, at lejer har ubetinget pligt til at vedligeholde og om fornødent udskifte låse, nøgler, ruder, vand- og gashaner samt elafbrydere. Endvidere skal lejer vedligeholde wc-kummer, cisterner, vaskekummer, badekar, køleskabe, komfurer, vaskemaskiner og lignende installationer, *medmindre* lejer kan godtgøre, at forringelsen ikke skyldes hendes forsømmelse. Her er med andre ord tale om en betinget vedligeholdelsespligt.²⁶⁾

Såvel LL § 19 som § 20 kan fraviges ved aftale, også selv om en fravigelse må anses for at være til skade for lejer, jf. LL § 24 e.c. Lejer kan således ved aftale have overtaget hele eller dele af ejerens vedligeholdelsespligt. Det kan selvfølgelig også aftales, at ejeren overtager lejerens pligter efter § 20.

25) For en nærmere afgrænsning af lokaliteter i lejelovgivningens forstand henvises til Krag Jespersen: Lejeret 1, s. 28.

26) Jf. Krag Jespersen: Lejeret 1, s. 132 og Kallehauge & Blom: Lejelovskommentar 1, s. 96. Vedligeholdelsesfordelingen er noget anderledes i almennyttige boligselskaber, jf. BBL § 10, stk. 1 og 2.

3.2.2 Ind- og udvendig vedligeholdelse

Traditionelt opdeles vedligeholdelsespligten i henhold til den i lejelovgivningen anvendte terminologi i to dele: *Udvendig vedligeholdelse*, der omfatter alt vedligeholdelsesarbejde undtagen maling, hvidtning, tapetsering og -selv om det ikke fremgår udtrykkeligt af ordlyden i LL §§ 21-23 - formentlig også lakering af gulve i udlejede lokaler. Sidstnævnte typer vedligeholdelsesarbejder kaldes misvisende *indvendig vedligeholdelse*. Udvendig vedligeholdelse er således ikke udelukkende arbejder af udendørs karakter, mens indvendig vedligeholdelse altid vedrører det indre af udlejede lokaler. Det er dog langt fra alle vedligeholdelsesarbejder i udlejede lokaler, der falder ind under begrebet indvendig vedligeholdelse - de, der ikke gør, henhører under den udvendige vedligeholdelse - hvorfor det ville være mere korrekt, om man anvendte andre knap så forvirrende betegnelser. Den traditionelle af lejelovgivningen indstiftede terminologi (ind- og udvendig vedligeholdelse) vil dog blive benyttet i det følgende.

3.2.3 Sanktionsmuligheder, hvis vedligeholdelsespligter forsømmes²⁷⁾

I lejemål, der ikke omfattes af BRL's regler - de såkaldte *uregulerede lejemål*, jf. BRL §§ 1 og 4 - kan uenigheder om opfyldelsen af udlejers eller lejers pligt til at vedligeholde det lejede indbringes for boligretten i medfør af LL § 107. Boligretten kan afsige dom, hvori det pålægges en part at lade visse nærmere angivne arbejder udføre, men det forekommer at være en vanskelig opgave at formulere en påstand om udførelse af vedligeholdelsesarbejder således, at en dom vil kunne tvangsfuldbyrdes.²⁸⁾

Lejers mulighed for at få vedligeholdelsesarbejder udført er større, hvis i stedet fremgangsmåden i LL § 11 vælges. Efter denne bestemmelse kan lejer, hvis det lejede ikke er i den stand, som kontraktsmæssigt kan kræves, forlange, at udlejer lader visse arbejder udføre. Sidder udlejer et sådant krav overhørig, kan lejer lade manglen afhjælpe for udlejers regning. Lejeren handler dog på egen risiko og kan kun modregne

27) Ud over de her nævnte sanktionsmuligheder i det lejeretlige system er der f.eks. mulighed for at anmode bygningsmyndighederne om at give udlejer påbud i medfør af byggelovens § 17.

28) Jf. hertil Gomard: Civilprocessen, s. 276 ff.

afholdte udgifter i lejeindbetalingen, såfremt de almindelige modregningsbetingelser - især likviditetskravet - er opfyldte.²⁹⁾

LL § 11 kan også påberåbes i *regulerede* lejemål. For disse gælder tillige, at uenighed om opfyldelse af lejers og udlejers vedligeholdelsespligter³⁰⁾ kan afgøres af huslejenævn, jf. BRL §§ 21 og 22, stk. 1.

Efter BRL § 22, stk. 3, kan huslejenævnet give udlejer et *påbud* om inden for en vis tidsfrist at lade vedligeholdelsesarbejder udføre. Selv om det ikke fremgår udtrykkeligt af § 21, må det antages, at nævnet også kan påbyde arbejders udførelse over for en lejer. Påbud afgivet over for en udlejer (men ikke påbud over for en lejer) kan på begæring fra lejerside med hjemmel i BRL § 60 udføres af Grundejernes Investeringsfond for udlejers regning.

Udlejer kan i alle lejemål e.o. opsig en lejer, der ikke udfører hende påhvilende vedligeholdelsesarbejder, i medfør af LL § 83 litra e (manglende iagttagelse af god skik og orden m.v.) og/eller litra f (andre vægtige grunde, der gør det særligt magtpåliggende for udlejer at blive løst fra lejeforholdet). I visse grove tilfælde vil lejers forsømmelse af sin vedligeholdelsespligt måske endda kunne berettigte en ophævelse af lejemålet efter LL § 93, stk. 1, litra g og/eller j, hvilke bestemmelser er pendanter til de førnævnte opsigelsesbestemmelser.

Sidst men ikke mindst er der grund til at nævne bestemmelsen i LL § 93, stk. 1, litra e, der giver udlejer beføjelse til at ophæve lejemålet, når lejereren vanrøgter det lejede og undlader at efterkomme et påbud fra udlejer om at bringe det lejede i stand. Også her må en opsigelse, som "det mindre i det mere", kunne ske i medfør af LL § 83. litra e og/eller litra f.

29) Jf. hertil Karnov, s. 7485, n. 58, og Gomard: Tillæg til obligationsretten i en nøddeskal, s. 76 ff., især s. 80 ff. Modregningsadgang kan tillige være udelukket ved aftale, jf. herved den af Boligstyrelsen autoriserede lejekontraktsblanket typeformular A, 1979, almindelige bestemmelser § 2, stk. 4. Gyldigheden af denne bestemmelse, der kun tillader modregning med for meget betalt leje eller varmebidrag, forekommer tvivlsom, jf. LL § 5, stk. 1.

30) Selv om BRL § 21 efter ordlyden alene omfatter lejers pligt til vedligeholdelse efter LL § 20, må det antages, at bestemmelsen ligefuldt gælder for andre vedligeholdelsespligter, der normalt påhviler udlejer, men som lejer ved en gyldig aftale har påtaget sig, jf. Karnov, s. 7537, n. 110.

3.3 Vedligeholdelseskonti

3.3.1 Kontotyper

I LL og BRL findes regler om afsætning af beløb på forskellige konti, der normalt kaldes vedligeholdelseskonti.

Der findes følgende vedligeholdelseskonti:³¹⁾

- 1 Konto for indvendig vedligeholdelse (malerkonto), jf. LL §§ 22 og 23.
- 2 Konto for udvendig vedligeholdelse (ejendomskonto),³²⁾ jf. BRL § 18.
- 3 Bunden konto for al udvendig vedligeholdelse, jf. BRL § 18 a.³³⁾
- 4 Supplerende bunden konto for udvendig vedligeholdelse, jf. BRL § 18 b.

Konto for indvendig vedligeholdelse (nr. 1) føres for hver enkelt lejlighed, mens de øvrige konti (nr. 2-4) som udgangspunkt føres for en ejendom som helhed. Fælles for de fire konti er, at de kun skal oprettes i ejendomme, der helt eller delvist anvendes til beboelse,³⁴⁾ samt at der er pligt til at føre regnskab for kontiene, jf. nedenfor afsnit 3.3.3. De som nr. 2-4 nævnte konti for udvendig vedligeholdelse skal kun føres i ejendomme undergivet regulering efter BRL.

Der er ikke nogen pligt for udlejer til individualisering af de opkrævede hensættelsesbeløb på særskilte bankkonti e.l. For de bundne kontis vedkommende opstår en sådan pligt dog på det tidspunkt, hvor en eventuel indbetaling finder sted.³⁵⁾ Ud-

31) Hertil kommer den i LL § 63a nævnte bundne *forbedrings*konto, jf. nedenfor afsnit 3.5.3. I perioden 1975 til 1980 skulle tillige hensættes beløb på opretningskonti. Disse konti skal formentlig videreføres, indtil midlerne er opbrugte, jf. Krag Jespersen i J 1979.376. Kontiene må dog i dag formodes helt at have udspillet deres rolle.

32) Betegnelserne malerkonto og ejendomskonto er introduceret af Krag Jespersen i J 1979.355.

33) § 18 a-kontoen (nr. 3) svarer beløbsmæssigt til § 18-kontoen (nr. 2) plus § 18 b-kontoen (nr. 4) og føres kun i et forsvindende lille antal ejendomme.

34) Kontoen for indvendig vedligeholdelse (nr. 1) skal som udgangspunkt kun oprettes for lejligheder, der *udelukkende* anvendes til beboelse, jf. LL § 21, men andet kan aftales inden for rammerne af præceptivitetsbestemmelsen i LL § 24.

35) Jf. de nærmere regler herom i bkg. nr. 629 af 14/12 1985 om binding af afsætningsbeløb i Grundejernes Investeringsfond m.v. Indbetaling sker i året efter det kalenderår, hvori hensættelsesbeløbene opkræves hos lejerne, og indbetaling kan undlades i det omfang, der inden indbetalingstidspunktet er afholdt udgifter, der kan debiteres kontoen.

lejer behøver således ikke til stadighed at have beløb svarende til hensættelserne stående til rådighed. Pligten for udlejer til at udføre udvendig vedligeholdelse er til gengæld ikke maksimeret til de i lovgivningen fastsatte hensættelsesbeløb.

Sidstnævnte forhold følger bl.a. af ordlyden af BRL § 18, stk. 1, hvori udtales følgende: "Som *et led* (min fremhævelse) i opfyldelsen af sin pligt til at vedligeholde ejendommen skal udlejer afsætte" et beløb pr. m² bruttoetageareal årligt på en konto. Det er altså forudsat, at udlejers vedligeholdelsespligt ikke indskrænkes som følge af indførelsen af lovbestemte hensættelser på vedligeholdelseskonti.³⁶⁾ Såfremt saldoen på en konto skulle danne maksimum for udlejers pligt til at vedligeholde, skulle der - som tilfældet er i LL § 23, stk. 1, vedrørende de indvendige vedligeholdelseskonti - være udtrykkelig lovhjemmel herfor. Omvendt består der ikke nogen pligt for udlejer til at *anvende* de øremærkede beløb til udførelse af vedligeholdelsesarbejder. Positive saldi på vedligeholdelseskonti forekommer jævnligt, selv om underskud er mere hyppigt.

Samtidig gælder, at en ejendoms vedligeholdelsesstand i omkostningsbestemte lejemål ikke har nogen betydning for fastsættelsen af lejens størrelse. Denne er alt andet lige den samme i en vel vedligeholdt som i en foræmt ejendom.

Vedligeholdelsespligten er herefter først opfyldt, når ejendommen med ordvalget i LL § 19 til enhver tid fremtræder forsvarligt vedligeholdt og i god og brugbar stand. Andet kan dog være en følge af kontraktforholdet mellem parterne, idet LL § 19 kan fraviges.

Et huslejenævn, der overvejer at give udlejer et vedligeholdelsespåbud, *skal* i medfør af BRL § 22 - når der ikke er tilstrækkelige midler på kontiene til udvendig vedligeholdelse - tage i betragtning, om ejendommens vedligeholdelsesstand er rimelig

36) Jf. tillige Ehlers m.fl.: Lejelovskommentar 1959, s. 393, Karnov, s. 7536, n. 86 og Kallehaug & Blom: Lejelovskommentar II, s. 95.

i forhold til lejeindtægterne. Det står imidlertid nævnet aldeles frit, om man ved afgørelsen vil tage hensyn i denne retning.³⁷⁾ Bestemmelsen harmonerer dårligt med, at udlejers forpligtelse til at vedligeholde ejendommen ikke beløbsmæssigt er maksimeret.

For alle kontityper kan der være tale om, at lejer delvist har overtaget udlejers vedligeholdelsespligt, hvorefter der skal ske en forholdsmæssig reduktion af hensættelsesbeløbene svarende til byrden af de overvæltede forpligtelser.³⁸⁾ Er der aftalt en fuldstændig overtagelse af udlejers pligter, skal der naturligvis ikke foretages hensættelser overhovedet.

Forholdsmæssig reduktion er ikke udtrykkeligt foreskrevet for så vidt angår § 18 b-kontoen. Tavsgheden herom kan dog ikke fortolkes således, at der ikke skal ske en forholdsmæssig reduktion for denne kontos vedkommende ved lejers overtagelse af vedligeholdelsespligter. § 18 b-kontoens meget nære sammenhæng med § 18-kontoen giver snarere anledning til den slutning, at reduktionsprincippet i BRL § 18, stk. 3 gælder analogt for § 18 b-kontoen.

Alle 3 typer konti for udvendig vedligeholdelse kan have negative saldi, hvilket er naturligt, når udlejers vedligeholdelsespligt ikke er maksimeret til hensættelsesbeløbene. Hvis bundne konti er negative, skal der hyppigt ikke indbetales beløb til Grundejernes Investeringsfond.³⁹⁾

Anderledes er det for så vidt angår *kontoen for indvendig vedligeholdelse*. Her er udlejers vedligeholdelsespligt udtømt, når der ikke er flere midler på kontoen, jf. LL §§ 21 og 23, stk. 1. Denne kontotype kan næppe på *noget tidspunkt* være negativ.⁴⁰⁾

37) Se hertil Kallehauge & Blom: Lejelovskommentar II, s. 110, Karnov, s. 7538, n. 115, Krag Jespersen i J 1979.382 og cirk. nr. 212 af 4/12 1979 om boligreguleringsloven, pkt. 27.

38) Jf. LL § 22, stk. 2 og BRL § 18, stk. 3, hvortil der henvises i BRL § 18 a, stk. 1. Delvise nedsættelser forekommer vist kun overordentligt sjældent i praksis. Se tillige Krag Jespersen i J 1979.379 f.

39) Jf. nærmere om negative konti og hvorledes der skal forholdes ved salg og ved ejendommens overgang til eller fra regulering efter BRL min artikel i R&R 1991, nr. 1, s. 48 ff. Vedrørende beskatning af refunderede saldi på konti ved salg af en udlejningsejendom henvises tillige til U 1991.939 H (TfS 1991.457) og nedenfor afsnit 4.5.3.c.

40) Jf. LL § 22, stk. 4, og Karnov, s. 7487, n. 87.

Udlejer må, hvis der afholdes udgifter større end den på afholdelsestidspunktet værende saldo, selv bære et tab, og saldoen må efter udgifternes afholdelse ansættes til 0 kr. De følgende måneders hensættelser vil derfor - hvis der ikke udføres andre vedligeholdelsesarbejder - medføre, at saldoen bliver positiv med det fulde hensættelsesbeløb.

Har lejereren ved aftale overtaget den indvendige vedligeholdelse, føres ingen konto, og lejerens forpligtelse til vedligeholdelse er, uanset udgifterne herved, først opfyldt, når lejligheden er vedligeholdt i det omfang, lejer kontraktmæssigt er forpligtet til.

Den *udvendige vedligeholdelsespligt* omfatter som nævnt også visse arbejder, der udføres i de enkelte lejligheder. Der kan derfor ikke opstilles noget generelt krav om, at arbejder, der debiteres udvendige vedligeholdelseskonti, skal komme ejendommen som helhed til gode.⁴¹⁾

Vedligeholdelsesudgifter debiteres som udgangspunkt i det regnskabsår, hvor arbejderne afsluttes, eller på det tidspunkt, hvor udgifterne rent faktisk betales. Ved større arbejder, der strækker sig over flere år, og hvor det er mest hensigtsmæssigt at afvente byggeregnskab, kan der vælges mellem løbende debitering af afholdte acontoudgifter med efterfølgende regulering ved arbejdernes afslutning og samlet debitering i det år, hvor arbejderne afsluttes.⁴²⁾ Periodiseringen på vedligeholdelseskonti har ikke - i modsætning til, hvad der er tilfældet i skattemæssig sammenhæng - nogen særlig økonomisk betydning. Dette skyldes, at de beløbsmæssigt vigtigste hensættelser ikke forrentes, men selvfølgelig har udlejere en likviditetsmæssig interesse i at indbetale det lavest mulige beløb på de bundneonti.

De i lovgivningen fastsatte beløb til hensættelse på vedligeholdelseskonti lægges oven i den omkostningsbestemte leje, der kan beregnes efter BRL's regler. For beboelseslejemål, hvor lejen fastsættes i overensstemmelse med LL kap. VIII, er det ikke udtrykkeligt foreskrevet i LL § 47 eller andetsteds, at udlejer særskilt kan opkræve beløb til hensættelse på konto for indvendig vedligeholdelse. Sådanne beløb indgår der-

41) Se hertil formentlig forkert Huslejenævnsafgørelser 1985, nr. 40, hvor fradrag på konto for udvendig vedligeholdelse for arbejder udført i udlejers egen lejlighed nægtedes. Bor ejeren i ejendommen, skal der i øvrigt hensættes på udvendige vedligeholdelseskonti også for så vidt angår udlejers lejlighed.

42) Jf. Huslejenævnsafgørelser 1985, nr. 35.

for blot som ét af mange momenter ved vurderingen af det lejedes værdi og kan ikke opkræves særskilt. Det kan derimod hensættelser på forbedringskonti efter LL § 63 a, idet denne fremgangsmåde er foreskrevet i LL § 63 b og LL § 47, stk. 1, litra b.

Lejere af lejemål, der ikke omfattes af BRL, skal ikke efter loven bidrage med beløb til hensættelse på udvendige vedligeholdelseskonti, selv om hensættelse for så vidt angår disse lejemål kræves efter BRL § 18, stk. 2. På kontiene skal altså indtægtsføres beløb, som om ikke-beboelseslejemålene bidrog på samme vis som beboelseslejemålene.

I lejeaftalerne for ikke-beboelseslejemål vil det derfor være nærliggende at indføre bestemmelser om, at lejeren som en del af lejebetalingen skal betale de for beboelseslejemålene gældende hensættelsesbeløb. En sådan aftale kan gyldigt indgås i medfør af ERL's bestemmelser. Derimod er det tvivlsomt, om det ved indgåelse af lejeaftalen tillige kan aftales, at hensættelsesbeløbene fremover reguleres i samme takt som for beboelseslejemålene. En sådan reguleringsaftale vil muligvis være i strid med præceptivitetsreglen i ERL § 9, stk. 1.⁴³⁾

3.3.2 Anvendelse af hensættelser på konti

Betegnelsen vedligeholdelseskonti er for konti til udvendig vedligeholdelse til dels misvisende. Hensættelsesbeløb på de tre forskellige typer konti for udvendig vedligeholdelse kan i *forskelligt* omfang anvendes til forbedringsarbejder, hvad der ikke gør administrationen af disse i forvejen komplicerede konti nemmere.⁴⁴⁾ Således skal f.eks. beløb hensat på § 18 b-kontoen *fortrinsvis* anvendes til brandsikring og energibesparende foranstaltninger, jf. BRL § 18 b, stk. 3. Disse typer arbejder er forbedringsarbejder, jf. nedenfor afsnit 3.5.1. Udlejer kan dog frit vælge, om de her nævnte forbedrings

43) Se hertil Krag Jespersen: Lejeret 2 s. 67, 127 og 134. Præceptivitetsreglens betydning forekommer dog reelt at være ophævet med Højesterets dom U 1990.248, hvorved U 1988.725 V stadfæstedes. Højesteret tillod her udlejer at kræve lejeforhøjelse efter reglerne om det lejedes værdi i ERL § 3 (tidligere LL § 47), *samtidig* med at lejen kunne forhøjes i henhold til en aftalt pristalsreguleringsklausul. Se hertil Krag Jespersen: Lejeret 2, s. 32 ff.

44) Anvendelsesmulighederne for de hensatte beløb fremgår af BRL § 19, stk. 1, § 22 a, stk. 2 samt § 18 b, stk. 3. Se tillige min artikel i R&R 1991, nr. 1, s. 46 f.

arbejder skal debiteres kontiene, eller om forbedringerne skal medføre varsling af lejeforhøjelse.⁴⁵⁾ Efter BRL § 19, stk. 1, kan der endvidere med samtykke fra beboerrepræsentationen eller et flertal af lejerne debiteres forbedringsudgifter på såvel § 18- som § 18 b-kontiene.

I praksis er det dog ikke her problemerne vedrørende sondringen mellem forbedring og vedligeholdelse findes, idet begge typer udgifter til en vis grænse jo netop kan debiteres kontiene. Afgrænsningsvanskelighederne opstår ved vurderingen af, hvilke beløb der kan danne grundlag for en forbedringslejeforhøjelse, jf. nedenfor afsnit 3.5.1 og 3.5.2. Lejerne må formodes at være mest interesserede i, at forbedringsudgifter bliver afholdt af vedligeholdelseskontiene, da størrelsen af de hensættelsesbeløb, der skal betales over lejen, er uafhængig af, om der sker debitering på kontiene eller ej.

3.3.3 Regnskabsmæssige pligter

Lejerettens regler om vedligeholdelseskonti indebærer, at flere forskellige typer regnskaber skal udarbejdes.

Således skal der til lejerne udsendes regnskaber for alle de forskellige kontityper, jf. BRL §§ 20 og 22 c samt LL § 22, stk 4 og 5 og § 63 c. Udsendelse af regnskab for konto for udvendig vedligeholdelse (§ 18-kontoen) er tillige en betingelse for, at der kan ske gyldig varsling af lejeforhøjelse, jf. BRL §§ 12, stk. 1, og 13, stk. 2. Derimod er det ikke en gyldighedsbetingelse, at der udsendes regnskab for ejendommens § 18 b-konto, jf. U 1988.336 H.

For de *ubundne* kontis vedkommende skal hensættelsesbeløb medtages som en del af lejeindtægterne på ejerens eventuelle private regnskab og ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den latente pligt til at vedligeholde ejendomme kan ikke passiveres på regnskabet, ej heller med saldiene på de forskellige konti.

Hensættelser og rentetilskrivninger på *bundne* konti medregnes ikke i den skattepligtige indkomst, jf. LIL § 14 G, stk. 1, og indeståendet i Grundejernes Investeringsfond medregnes ikke i den skattepligtige formue, jf. LIL § 14 I. For de bundne kontis vedkommende skal der til *skattemyndighederne* indsendes et specielt regnskab, jf. bkg. nr. 224 af 30/5 1985 om kontoføring i henhold til LIL § 14 G m.v., § 1. Til *Grundejernes Investeringsfond* skal indsendes en opgørelse, der stort set svarer til de regnskaber, der skal aflægges over for lejerne, jf. bkg. nr. 629 af 14/12 1984 om binding af afsætningsbeløb i Grundejernes Investeringsfond m.v. §§ 2, 11 og 20.

45) At udlejer ikke er pligtig til at anvende et indestående på en § 18 b-konto til dækning af udgifter til brandsikring, er statueret i Randers Ret dom af 25/11 1986 (GD 1987, nr. 8).

Den i systemet indbyggede "vagthund" - lejerne - har således mulighed for at følge med i, om de hensatte midler anvendes efter hensigten, men "vagthunden" kan ikke formodes at være særligt agtpågivende⁴⁶⁾ vedrørende den udvendige vedligeholdelse, idet der skal betales det samme hensættelsesbeløb, uanset om kontiene er ført korrekt eller ej. Den anden "vagthund", Grundejernes Investeringsfond, foretager en stikprøvekontrol blandt de indsendte opgørelser. Også her må den samlede kontrolindsats, især vedrørende den ubundne konto for udvendig vedligeholdelse, betegnes som sporadisk, bl.a. fordi Grundejernes Investeringsfond ikke råder over ressourcer til at foretage en grundig gennemgang af alle de indsendte regnskaber.

3.4 Afgrænsning af vedligeholdelse i forhold til beslægtede begreber

3.4.1 Renholdelse

I følge LL § 19, stk. 3, skal udlejeren sørge for renholdelse af ejendommen og dennes adgangsveje (herunder trapper), fortove, gårde og andre fælles indretninger. Endvidere skal det lejede ved lejeaftalens begyndelse overleveres til lejeren i rengjort stand, jf. LL § 9. Det kan aftales, at lejeren skal overtage udlejerens renholdelsesforpligtelse efter § 19, stk. 3, idet bestemmelsen efter LL § 24 kan fraviges.

LL § 9 er heller ikke er gjort præceptiv, jf. LL § 18, og finder derfor kun anvendelse som deklaratorisk regel, såfremt parterne ikke har taget stilling til spørgsmålet. Det kan således gyldigt være aftalt, at det lejede ikke skal være rengjort på overtagelsestidspunktet.

Det fremgår ikke udtrykkeligt, at lejer som deklaratorisk regel skal renholde det lejede i lejeperioden, men dette må være en selvfølge og kan måske indfortolkes i LL § 25, stk. 1, hvori det pålægges lejer at behandle det lejede forsvarligt. En forudsætning

46) Se hertil Knud Erik Hansen m.fl.: Forvaltning og forbedring af vedligeholdelse i private udlejnings-ejendomme, s. 74.

om, at lejer har en renholdelsesforpligtelse, findes tillige i BRL § 21, hvorefter uenighed om "lejerens *pligt* (min fremhævelse) til renholdelse, vedligeholdelse og fornyelse" afgøres af huslejenævnet.

Udlejers udgifter til renholdelse kan - i det omfang renholdelsesforpligtelsen ikke ved aftale påhviler lejer - indregnes i huslejen, men kun hvor denne skal beregnes efter BRL's regler, jf. herved BRL § 8.⁴⁷⁾ Renholdelsesudgifter kan ikke tillige debiteres vedligeholdelseskonti.⁴⁸⁾ Det er derfor af betydning at afgrænse vedligeholdelse i forhold til renholdelse.

Renholdelse er i hvert fald fejning, snerydning, skorstensfejning, trappevask, gulvvask, vinduespudning, anden rengøring, renovation m.v. *Oprydning* er principielt ikke renholdelse, men et ordensspørgsmål, der reguleres af LL § 27. I praksis sondres der næppe mellem renholdelse og oprydning, selv om et huslejenævn ikke formelt har hjemmel til at give påbud om udførelse af oprydningsarbejder, og selv om udgifter til oprydning principielt ikke kan inkluderes i den omkostningsbestemte husleje.

Det er tvivlsomt, om udgifter til *anskaffelse* af små traktorer, plæneklippere, snerydningsmateriel, rengøringsmidler, koste, spande m.m. til brug for renholdelsesarbejder kan debiteres vedligeholdelseskonti. Da sådanne anskaffelser selv ikke efter en anstrengt sproglig fortolkning kan betegnes som vedligeholdelse, må det være korrekt at sige, at de ikke kan belaste vedligeholdelseskontiene.

Om udgifterne i stedet kan betragtes som nødvendige driftsomkostninger efter BRL § 8, er ikke uden videre sikkert, men mange huslejenævne har praksis herfor. Såfremt der er tale om genstande, f.eks. traktorer, hvortil der kan opkræves henlæggelser til fornyelse som en del af den omkostningsbestemte leje, vil de fleste nævne ikke tillige tillade anskaffelsen opkrævet som en driftsomkostning.

47) Om honorering af udlejers egen udførelse af viceværtarbejde se U 1990.399 V og Karnov, s. 7529, n. 29.

48) I visse tilfælde vil rengøring efter udførelse af vedligeholdelsesarbejder dog blive betragtet som så nært forbundet med vedligeholdelsen, at debitering kan ske.

Det ses ofte, at *serviceabonnementer* for oliefyr, elevatorer og dørpumper m.v. opføres på ejendomsbudgettet som nødvendige driftsomkostninger. I forbindelse med sådanne abonnementer udføres hyppigt på samme tid såvel renholdelse som vedligeholdelse og udskiftning af enkelte dele, hvorved erindres, at udskiftning af enkelte dele også er omfattet af det lejeretlige vedligeholdelsesbegreb. Det ville derfor være mest korrekt, såfremt der foretoges en skønsmæssig opsplitning af udgifterne i en vedligeholdelses- og en renholdelsesdel, da vedligeholdelses- og renholdelsesudgifter skal behandles forskelligt. I praksis tillades serviceabonnementerne dog normalt medtaget som en nødvendig driftsomkostning (altså som renholdelse) med det fulde beløb.⁴⁹⁾

Det er også tvivlsomt, om *pasning af haveanlæg* er renholdelse eller vedligeholdelse, og der er huslejenævnspødsis for begge opfattelser. Udlejer skal i hvert fald renholde et fælles haveanlæg i medfør af LL § 19, stk. 3, og renholdelsespligten må nok også omfatte fjernelse af ukrudt. Derimod virker det mere relevant at kalde såning, plantning, beskæring, gødsning, græsslåning m.m. for vedligeholdelse.

Er der ansat en vicevært, hvis aflønning er en driftsomkostning på lejebudgettet efter BRL § 8, vil det ikke *samtidig* kunne accepteres, at vedligeholdelse af haveanlæg belaster vedligeholdelseskonti, medmindre opgaven ikke indgår i viceværtens arbejdsforpligtelse. Gør den det, vil en hertil svarende forholdsmæssig del af viceværtens løn principielt kunne afholdes af vedligeholdelseskontoen, hvis denne del af lønnen ikke *samtidig* belaster ejendommens lejebudget.

Uenigheder om lejers og udlejers pligt til at udføre renholdelsesarbejder kan indbringes for boligretten, jf. LL § 107, og for regulerede lejemål for huslejenævnet, jf. BRL §§ 21 og 22.

49) Jf. vedrørende elevatorabonnementer Østre Landsrets dom af 11/3 1986 (GD 1986, nr. 15).

Er det lejede ikke ordentligt rengjort ved indflytningen, vil lejer efter omstændighederne kunne kræve et forholdsmæssigt afslag i lejen,⁵⁰⁾ jf. LL § 11, stk. 2, der imidlertid ikke gælder, hvis den manglende renholdelse vedrører andre dele af ejendommen. I så fald kan udlejer kun mødes af sanktioner i form af påbud om udførelse af renholdelsen fra et huslejenævn eller ved dom.

3.4.2 *Mangler*

Der sondres her mellem oprindelige og efterfølgende mangler. Oprindelige mangler er sådanne, der fandtes ved lejemålets begyndelse, og der er i LL §§ 10-15 givet en række regler herom. Disse regler gælder også i et vist omfang for efterfølgende mangler, men efterfølgende mangler, der ikke har retlig karakter, vil kun kunne opstå som følge af tilsidesættelse af vedligeholdelses- og/eller renholdelsesforpligtelser.⁵¹⁾ Der er derfor ingen grund til at foretage nærmere afgrænsninger.

3.4.3 *Opretning*

Overskriften til BRL kap. III er "vedligeholdelse og opretning", og opretning er også et af de formål, der kan medføre debitering på vedligeholdelseskonti, jf. BRL § 19, stk. 1. Efter ophævelsen af den opretningskonto, der eksisterede i perioden 1975-80, har den uhyre vanskelige sontring mellem vedligeholdelse og opretning ikke længere nogen særlig betydning. Det kan dog her kort siges, at opretning befinder sig i grænseområdet mellem vedligeholdelse og forbedring,⁵²⁾ og opretning er det arbejde, der ligger ud over normal løbende vedligeholdelse, og som har karakter af hovedstandsættelse,⁵³⁾ uden at der dog er tale om forbedring.

50) Jf. LL § 11, stk. 2, og en utrykt byretsdom fra Roskilde refereret i Kallehaug & Blom: Lejelovskommentar tillæg, s. 31.

51) Jf. Karnov, s. 7485, n. 50.

52) Jf. Krag Jespersen i J 1979.380 f.

53) Jf. Ole Gangsted-Rasmussen i Adv. 1976.3 og Birgitte Grubbe i J 1976.135.

3.4.4 Skader på det lejede

Beskadiges ejendommen og/eller dens installationer helt eller delvist, har lejerne som følge af udlejers udvendige vedligeholdelsespligt i de fleste tilfælde krav på, at skaderne udbedres. Hvis ejendommen sættes i samme stand som før skaden, er der blot tale om en speciel form for vedligeholdelse af ejendommen.

Skader må i relation til vedligeholdelseskontiene skulle behandles således: Modtager ejeren erstatning for skaden, skal sådanne beløb fuldt ud godskrives ejendommens vedligeholdelseskonti, og afholdte udgifter til udbedring fradrages på normal vis. Sker der fuldstændig udbedring for hele erstatningen, bør der også ske de fornødne posterings på kontiene, da der jo reelt udføres arbejder, som debiteres kontiene, selv om beløbene modregnes. Sker kun delvis eller ingen udbedring af skaderne, er det ved at kræve erstatningsbeløbet godskrevet på kontiene sikret, at udbedringsudgifterne, hvis eller når de afholdes, i hvert fald ikke belaster vedligeholdelseskontiene. Kan ejeren ikke opnå erstatning fra anden side, må udgifterne - i det omfang de almindelige betingelser herfor er opfyldt - kunne fradrages fuldt ud på kontiene. Den her beskrevne fremgangsmåde efterleves formentligt sjældent i praksis. Eventuelle erstatningsbeløb holdes hyppigt helt uden for beregningen af, hvad der kan debiteres på vedligeholdelseskonti.

3.4.5 Henlæggelser til fornyelse. Udskiftning

I medfør af BRL § 8 kan der - hvor fornyelsespligten ikke ved lov eller aftale påhviler lejer - som en del af den omkostningsbestemte husleje opkræves henlæggelser til fornyelser. Det fremgår ikke af lovens tekst, men det er kun henlæggelser til fornyelse af tekniske installationer i eller teknisk tilbehør⁵⁴⁾ til ejendommen, der er ment. Der

54) Jf. forudsætningerne herom i forbindelse med indførelse af omkostningsbestemt husleje FT 1974-75, 1. samtl., Till. A, sp. 216, som genfremsat i 2. samtl., jf. Till. A, sp. 191. Her nævnes imidlertid kun tekniske installationer, men henvisningen til den for almennyttige boligselskaber gældende praksis gør antagelig, at der også kan henlægges til tilbehør, f.eks. traktorer, jf. cirk. nr. 117 af 25/10 1985 om almennyttige boligselskabers økonomi, pkt. 15, ad. kt. 120. Se tillige U 1985.648 V. Lovgivningsteknikken lader her m.h.t. klarhed og overskuelighed en del tilbage at ønske.

kan således ikke henlægges til fornyelse af ikke-tekniske bygningsdele,⁵⁵⁾ f.eks. termoruder eller tag, og heller ikke til de *tekniske installationer*, såsom elledninger til almindelig belysning, sanitære installationer, f.eks. toilet og bad, koldtvandsrør m.v., som i afskrivningsmæssig henseende betragtes som bygningsbestanddele, jf. nedenfor afsnit 5.3.3.

Det er kun installationer, som allerede findes i ejendommen, der kan henlægges til fornyelse af. Ved foretagelse af en ny teknisk installation vil udlejer typisk kunne opkræve forbedringslejerforhøjelse, jf. LL § 58 og BRL § 27, og samtidig påbegynde henlæggelser til fornyelse.

Henlæggelser til fornyelse beregnes med udgangspunkt i den til enhver tid gældende dagspris for en ganske tilsvarende installation og beregnes uafhængigt af den nuværende installations faktiske alder og tilstand. Sådanne dagspriser lader sig langt fra i alle tilfælde let bestemme, f.eks. ikke ved udskiftning af varmeanlæg, hvor det kan være nødvendigt at indhente omfattende tilbud.⁵⁶⁾

Afhængigt af en installations forventede levetid udgør fornyelseshenlæggelserne hvert år en vis procentdel af genanskaffelsesprisen. Levetiden fastsættes oftest med udgangspunkt i det for almennyttige boligselskaber foreskrevne, mens regulering af en én gang fastsat dagspris - også hvis det drejer sig om normtal - hyppigt sker automatisk efter byggeomkostningsindeks e.a.⁵⁷⁾

Det kan således ikke undre, at praksis vedrørende henlæggelser varierer meget fra ejer til ejer og fra nævn til nævn. Såfremt henlæggelse er påbegyndt umiddelbart efter sidste udskiftning, må der gennemsnitligt - i hvert fald når likviditetsfordelen haves for

55) Begreberne bygningsdele, installationer og tilbehør anvendes i dette afsnit neutralt uden relatering til deres afskrivningsmæssige, panteretlige eller tinglysningsmæssige betydning.

56) Huslejenævnene anvender derfor i meget høj grad normtal ved godkendelse af foretagne fornyelseshenlæggelser, jf. Huslejenævnenes anvendelse af normtal 1990, s. 27. Normtals anvendelse kan dog ikke medføre, at nævnene fritages for at foretage konkrete skøn, jf. hertil Østre Landsrets dom af 3/12 1991 (GD 1992, nr. 4).

57) Jf. herved Karnov, s. 7529, n. 32 og Kallehauge & Blom: Lejelovskommentar tillæg, s. 183 ff.

øje - være tale om, at udlejer ved næste udskiftning har fået opkrævet fornødne midler til at finansiere en ny udskiftning.⁵⁸⁾

Der består ikke nogen pligt for udlejer til at foretage henlæggelser, til at føre regnskab over henlæggelser, til at anvende indbetalte midler efter hensigten, til at holde beløbene adskilt fra egen formue eller til at stoppe opkrævning, når de fornødne midler er henlagt.⁵⁹⁾

Enhver udskiftning⁶⁰⁾ er blot en opfyldelse af den vedligeholdelsespligt, udlejer normalt⁶¹⁾ har vedrørende bygningsdele m.v. Udskiftning af tekniske installationer og tilbehør er altså lejeretligt set vedligeholdelse. Udgifterne kan dog ikke uden videre fradrages på ejendommens vedligeholdelseskonti.

Hvis der over den omkostningsbestemte husleje har været opkrævet tilstrækkelige henlæggelser til fornyelse af den pågældende installation, er samtidig debitering af udgifterne på vedligeholdelseskonti ikke mulig.⁶²⁾ Hvis der ikke er foretaget henlæggelser til fornyelser af de udskiftede genstande, hvor noget sådant har kunnet lade sig gøre, eller hvis udlejer kan godtgøre, at hensatte beløb ikke er tilstrækkelige til at dække udskiftningsudgifterne, er det formentlig alligevel udelukket at debitere udskiftningsudgifterne helt eller delvist på konti for udvendig vedligeholdelse. Dette

58) Udlejer skal betale indkomstskat af henlæggelsesbeløbene, efterhånden som de betales. Udskiftning af installationer vil oftest være helt eller delvist fradragsberettiget afhængigt af, hvor længe udlejer har ejet ejendommen. Der kan tillige blive tale om afskrivning af de udgifter, der ikke kan fradrages i det indkomstår, arbejdet udføres, jf. nærmere nedenfor i afsnittene 4 og 5.

59) Jf. Karnov, s. 7530, n. 32, og de her givne henvisninger samt Krag Jespersen: Lejeret I, s. 119.

60) Den "udskiftning" der består i, at alle på en ejendom værende bygninger nedrives med en efterfølgende opførelse af nye bygninger på samme grund, vil næppe kunne anses for en forbedring. Lejen for de nye bygninger vil dog formentlig kunne sættes til et højere beløb, end lejen for de nedrevne bygninger. Hvis nedrivningen sker, fordi det findes mere hensigtsmæssigt og billigere end at vedligeholde de eksisterende bygninger, vil foranstaltningen e.o. kunne betragtes som vedligeholdelse. Nedrivning og genopførsel af én af flere på en grund værende bygninger, f.eks. et redskabs- eller cykelskur, vil formentlig i alle tilfælde være vedligeholdelse.

61) Medmindre andet gyldigt er aftalt eller følger af LL § 20.

62) Jf. Karnov, s. 7530, n. 32, Kallehauge & Blom: Lejelovkommentar tillæg, s. 188 samt Huslejenævnsafgørelser 1985, nr. 35, 36 og 1988, nr. 26.

resultat må bl.a. være en følge af den manglende regnskabspligt m.v., men kan næppe altid forventes håndhævet i praksis.

Derimod er der i fuldt omfang mulighed for at debitere udgifter til *anden vedligeholdelse end udskiftning* af tekniske installationer på vedligeholdelseskontiene. Afgrænsningen mellem vedligeholdelse og udskiftning volder i praksis en del besvær.⁶³⁾ Et oplagt eksempel er udskiftninger af dele af et varmeanlæg, f.eks. af enkelte radiatorer, rør og radiatorventiler. Retstilstanden må betegnes som værende den, at visse mindre udskiftningsudgifter *kan* debiteres på vedligeholdelseskonti, men det lader sig ikke gøre at angive en nøjagtig grænse for, hvilke arbejder der maksimalt vil kunne accepteres fradraget på kontiene.

Ankenævnet for de københavnske huslejenævn har sat normtallene for henlæggelser i relation til en forudsætning om, at *alle* udskiftningsudgifter afholdes af henlæggelserne, jf. Huset 1990, nr. 3, s. 29. I modsætning findes utrykte domme fra såvel Østre som Vestre Landsret, jf. Vestre Landsrets dom af 15/10 1982 (B 504/1981), Østre Landsrets dom af 6/11 1984 (280/1983) og Østre Landsrets dom af 1/11 1988 (2. afd. 508/1987). Disse domme tillader i forskelligt omfang debitering på konti af visse mindre udskiftningsudgifter.

Det mest korrekte må dog være, at sådanne udskiftninger skal afholdes af de foretagne fornyelseshenlæggelser, hvorfor de ikke kan belaste konti for udvendig vedligeholdelse. Henlæggelser sker jo til udskiftning af installationen, og det må i den forbindelse være underordnet, om ejeren lader udskiftningen ske løbende eller på én gang.

Hvis der henlægges til installationer, der erstattes af andre og bedre, vil udlejer i det omfang, der er tale om en standardforbedring, typisk kunne forhøje lejen som følge af den del af arbejderne, der indebærer en forbedring. Er der henlagt til fornyelse, eller har henlæggelse kunnet ske, kan vedligeholdelsesdelen af udgifterne ikke debiteres på vedligeholdelseskonti.

Det kan være tvivlsomt, hvorledes man skal forholde sig i en situation, hvor der gennem en årrække har været opkrævet henlæggelser til fornyelse af en installation, der nedtages eller erstattes af noget andet.⁶⁴⁾ Hvis installationen fjernes, vil lejerne i

63) Jf. Karnov s. 7530, n. 32.

64) F.eks. henlæggelser til fornyelse af et fællesantenneanlæg, der erstattes af en tilslutning til hybridnet, eller hvor en kakkelovnsfyret ejendom får fjernvarmeinstallation.

mange tilfælde kunne forlange retablering, idet udlejer ikke ensidigt kan ændre vilkårene for en lejeaftale.⁶⁵⁾ Henlæggelserne vil derfor skulle anvendes efter formålet. Kan installationens nedtagelse derimod aftales med lejeren eller ske uden retableringspligt, kan henlæggelsesbeløbene ikke forlanges anvendt til andre formål, medmindre en ny installation træder i stedet for den hidtidige. I så fald vil foretagne henlæggelser formentlig skulle fradrages ved beregning af en eventuel forbedringsforhøjelse, jf. nedenfor afsnit 3.5.2.

3.5 Forbedringer

3.5.1 Forbedringsbegrebet

Forbedring i lejeretlig forstand foreligger, hvor der sker en ændring⁶⁶⁾ af ejendommen, inklusive dens installationer og omgivelser, og denne ændring forøger brugsværdien for lejeren af det lejede.⁶⁷⁾ Forbedringsbegrebet har nær sammenhæng med adgangen til at forlange lejeforhøjelse efter LL § 58 og BRL § 27, hvorfor Krag Jespersen⁶⁸⁾ også har defineret forbedring som "de foranstaltninger, der ifølge loven giver udlejer ret til lejeforhøjelser". På grund af denne sammenhæng vil visse foranstaltninger, hvorved ejendommen tilføres en ny facilitet e.l., ikke kunne betragtes som lejeretlige forbedringer. Dette er tilfældet, hvor faciliteten m.v. ikke forøger brugsværdien af det lejede. Udgifterne vil i stedet - formentlig altid - kunne betragtes som udgifter til vedligeholdelse.⁶⁹⁾

65) Jf. Krag Jespersen: Lejeret 2, s. 21 og U 1990 396 V, hvor det pålagdes udlejer at retablere nedrevne altaner.

66) Om udlejers adgang til at foretage ændringer henvises til Krag Jespersen: Lejeret 2, s. 184 f.

67) Jf. Krag Jespersen i J 1979.362, Kallehauge & Blom: Lejelovskommentar I, s. 208 og Karnov s. 7500, n. 245.

68) Jf. Karnov s. 7500, n. 245.

69) Som eksempel kan henvises til U 1988.297 H, hvor en udlejer til afværgelse af bl.a. istapgener og vandskader, der forårsagedes af en uheldig tagrendekonstruktion, installerede et elektrisk optøningsanlæg i tagrender og nedløbsrør. Denne foranstaltning betragtedes *ikke* som en forbedring, da brugsværdien ikke forøgedes. Lejerne må til enhver tid at have krav på ikke at blive udsat for gener fra istapper m.v.,

Som eksempler på typiske forbedringsarbejder kan nævnes nyinstallation af toilet og bad, central- eller fjernvarme, dørtelefonlæg, fællesantenne til tv og radio, maskinvaskeri, hårde hvidevarer i de enkelte lejligheder, elevator, isolering, og brandsikring.

I lejelovgivningen m.v. findes bestemmelser, hvor lovgiver udtrykkeligt har fastslået, at udførelse af visse arbejder skal betragtes som forbedring. Det drejer sig om følgende:

- 1 Udgifter som følge af ændret varmefordeling (LL § 37, stk. 4).
- 2 Udførelse af arbejder, der er nødvendige for udstedelse af energiattest (LL § 46 a, stk. 3).
- 3 Foranstaltninger, der øger kapaciteten af ejendommens forsynings- eller afløbsledninger af hensyn til lejernes brug (LL § 58, stk. 5).
- 4 Gårdrydning pålagt i medfør af byggelovgivningen (LL § 60).
- 5 Tilslutning af ejendomme med centralvarme eller varmtvandsinstallation til kollektivt varmeforsyningsanlæg (LL § 61).
- 6 Brandsikring, jf. eksemplifikationen i LL § 63 a, stk. 3, samt brandsikringslovens § 10, stk. 1.
- 7 Energibesparende foranstaltninger, jf. eksemplifikationen i LL § 63 a, stk. 3.
- 8 Opsætning eller forbedring af antenneanlæg efter LL § 46 f, jf. BRL § 23, stk. 3.

I de fleste tilfælde ville det, der udtrykkeligt i loven er defineret som forbedring, også blive karakteriseret som en forbedring efter den almindelige definition af dette begreb. Nogle af de i loven som forbedring betegnede arbejder forøger imidlertid ikke brugsværdien af det lejede for lejer.⁷⁰⁾ Udlejer ville derfor ikke her være berettiget til forbedringsforhøjelse, hvis ikke der fandtes den udtrykkelige lovhjemmel.

så udgifterne til opføringsanlægget betragtedes som vedligeholdelsesudgifter.

70) Dette gælder i visse tilfælde udgifter som følge af en ændret varmefordeling, når en centralvarmeejendom tilsluttes et kollektivt varmeforsyningsanlæg (LL § 61), når udlejer etablerer et fællesantenneanlæg, hvor lejerne selv har opsat individuelle antenner (LL § 46 f), eller hvor en gårdrydning, der opfylder betingelserne i LL § 60, bevirker en forøgelse af udgifter til ren- og vedligeholdelse, hvilke udgifter efter bestemmelsen kan medregnes i forbedringslejeforhøjelsen.

Udskiftning af en eksisterende installation eller bygningsdel med en tilsvarende af samme standard indeholder ingen elementer af forbedring. Udlejer opfylder her blot sin vedligeholdelsespligt som beskrevet ovenfor i afsnit 3.4.5.

I praksis udføres i forbindelse med mange forbedringer samtidig større eller mindre vedligeholdelsesarbejder. Det ses også tit, at en gammel og udtjent installation udskiftes med en ny og mere moderne. Sidstnævnte kan indebære en vis forøgelse af brugsværdien for lejerer, men udgiften, der er medgået til denne forøgelse, vil selvfølgelig kun være en del af de samlede udgifter i forbindelse med arbejderne. Selv om det er vanskeligt, må der derfor i hvert enkelt tilfælde foretages et skøn over, hvor stor en del af udgifterne der vedrører vedligeholdelses- hhv. forbedringsarbejderne.

Det må antages, at udgifter til udskiftning af teknisk udstyr, der er nødvendiggjort af den teknologiske udvikling, f.eks. overgangen fra gas- til elkomfurer, ikke kan medføre nogen forbedringsforhøjelse overhovedet og derfor alene må betragtes som vedligeholdelse. Selv om de eksisterende installationer udskiftes med nyere, bedre og mere tidssvarende udstyr, vil udskiftningen ikke kunne berettige til en lejeforhøjelse, så længe det drejer sig om udstyr af samme standard og kvalitet.⁷¹⁾

Ved dommen U 1974.125 H indrømmes udlejer adgang til lejeforhøjelse for samtlige udgifter til elinstallation (380 Volt) i forbindelse med overgang fra el til gas foranlediget af nedlæggelse af byens gasværk. For Højesteret var parterne enige om, at ændringerne indebar en forbedring af det lejedes brugsværdi. I henhold til Poul Høegs kommentar til dommen i U 1974B.168 var denne enighed imidlertid ikke bestemmende for sagens udfald, da Højesteret fandt, at risikoen for sådanne omlægninger skulle bæres af lejerer på lige fod

71) Jf. herved U 1985.795 V og Karnov, s. 7500, n. 245. Også den skatteretlige bedømmelse er i overensstemmelse hermed, jf. nedenfor afsnit 4.4.2.

med øvrige gasforbrugere i kommunen, og altså ikke af ejeren, hvad man kunne have forventet. Om der forelå en forøgelse af brugsværdien af det lejede, blev herefter ikke sat i relation til, om lejerens bibragtes nye kagemuligheder. I stedet blev udgangspunktet for vurderingen, at gasværket allerede var nedlagt, således at lejerens overhovedet ikke havde kagemulighed. På tidspunktet for afsigelse af dommen fandtes ikke en bestemmelse svarende til LL § 58, stk. 5, om, at enhver forøgelse af kapaciteten af ejendommens forsyningsledninger kan betragtes som en forbedring. Denne bestemmelse giver i dag adgang til lejeforhøjelse i en situation som omhandlet i U 1974.125 H.

3.5.2 Beregning af en forbedringslejeforhøjelse⁷²⁾

Ved beregning af en lejeforhøjelse som følge af udførte forbedringer foreskriver LL § 58, at lejen kan forlanges "forhøjet med et beløb, der modsvarer forøgelsen af det lejes værdi". Endvidere skal lejeforhøjelsen "som udgangspunkt kunne give en passende forrentning af den udgift, der med rimelighed er anvendt til forbedringen, samt dække afskrivning og sædvanlige udgifter til vedligeholdelse, administration,⁷³⁾ forsikring og lignende".

Dette indebærer f.eks., at udgifter, der hidrører fra udførelse af vedligeholdelsesarbejder, ikke kan danne grundlag for beregning af forbedringsforhøjelsen, selv om udførelsen af arbejdet - f.eks. tætning af et tag, der har været utæt i årevis - set med lejers øjne er en forbedring.⁷⁴⁾ Sådanne beløb må i stedet debiteres eventuelle konti for udvendig vedligeholdelse.

En anden konsekvens er, at kun den del af de samlede udgifter, der skønnes at have medført en brugsværdiforøgelse for lejerens, kan indgå i beregningsgrundlaget for lejeforhøjelsen. Udgifter, der ikke forøger brugsværdien af det lejede, er i stedet at betragte som vedligeholdelsesudgifter, medmindre der er tale om arbejder, der lovmæssigt er defineret som værende forbedringsarbejder.

72) Se mere udførligt om beregning af forbedringslejeforhøjelser Kallehaug & Blom: Lejelovskommentar I, s. 206 ff., Kallehaug & Blom: Lejelovskommentar tillæg, s. 77 ff., Karnov, s. 7500, n. 245 ff. Se tillige nedenfor afsnit 3.6 vedrørende afskrivninger.

73) Der er her - som i forbindelse med gårdsaneringer, jf. LL § 60 - tale om særlig vedligeholdelse eller administration, som det som følge af forbedringen er nødvendigt at udføre i tiden efter forbedringens udførelse, jf. Karnov, s. 7502, n. 250.

74) Jf. Kallehaug & Blom: Lejelovskommentar I, s. 212 f., Karnov, s. 7500, n. 245 og U 1988.297 H.

Hvis der f.eks. foretages isoleringsarbejder i en lejlighed, vil brugsværdien af det lejede stige ved, at lejer sandsynligvis får en lunere lejlighed samt lavere varmeudgifter. Det er imidlertid ganske svært i et sådan tilfælde at bedømme, hvilken del af de samlede udgifter til isoleringsarbejderne der udgør en forøgelse af det lejedes værdi. I praksis antages formentlig oftest, at samtlige foranstaltninger har resulteret i en brugsværdiforøgelse, hvorfor også alle de til forbedringen medgåede udgifter kan indgå i grundlaget for beregning af lejeforhøjelsen.

Endvidere foretages ofte fradrag for såkaldt sparet vedligeholdelse af den hidtidige installation eller bygningsdel.⁷⁵⁾ Grundlaget for beregningen af lejeforhøjelsen reduceres med et beløb, der skønnes at svare til de udgifter, udlejer skulle have afholdt, såfremt det i stedet var blevet valgt at vedligeholde frem for at forbedre.⁷⁶⁾ Udlejer kan dog i tilfælde af en sådan reduktion debitere det beløb, der betragtes som sparet vedligeholdelse, på ejendommens vedligeholdelseskonti.

Udskiftes f.eks. gamle vinduer med termoruder, sparer udlejer de aktuelle og de fremtidige udgifter til maling m.v. af de gamle - som regel ringe - vinduer. De fleste huslejenævn anslår her den sparede vedligeholdelse til at udgøre en fast procentdel af de samlede udgifter til vinduesudskiftningen. Skønnet standardiseres⁷⁷⁾ og varierer fra nævn til nævn.

Er der henlagt til fornyelse af en teknisk installation, der overflødiggøres ved udførelse af forbedringer på ejendommen, f.eks. ved overgang fra oliefyring til fjernvarme, taler en del for, at fortagne henlæggelser til fornyelse af installationen fradrages ved beregningen af en forbedringslejeforhøjelse. Imidlertid er den manglende regnskabspligt vedrørende fornyelseshenlæggelserne en væsentlig hindring for at

75) Jf. f.eks. Kallehauge & Blom: Lejelovskommentar I, s. 209, Karnov s. 7501, n. 249, Østre Landsrets dom af 9/10 1979 (GD 1980, nr. 17) og Københavns Byrets dom af 18/8 1983 (GD 1985, nr. 17).

76) Se dog U 1990.802 Ø, hvor der ikke tages hensyn til, at udlejer sparer den væsentlige udgift, der uvægerligt vil komme, til udskiftning af køkkenelementer, der er slidt op. Imidlertid lægger landarennen til grund, at køkkenmoderniseringen var en *nødvendig følge* af, at der skulle indrettes badeværelse, hvorfor dommen på dette punkt næppe kan tillægges nogen præjudikatværdi.

77) Dette gælder også i andre forbindelser end vinduesudskiftning, jf. f.eks. vedrørende kakkellovsfradrag U 1990.497 Ø og Karnov, s. 7501, n. 249.

udregne, hvor stor reduktionen skal være.⁷⁸⁾ Der ses ikke at være trykt praksis, hvor der foretages reduktion p.g.a. tidligere foretagne henlæggelser til fornyelse.

Foretages reduktion, kan det beløb, grundlaget for forbedringsforhøjelsen reduceres med, ikke debiteres ejendommens vedligeholdelseskonti, jf. foran afsnit 3.4.5.

Forbedringslejerforhøjelser er normalt stedsevarende, således at forhøjelsen også kan opkræves efter det tidspunkt, hvor forbedringen må antages at være amortiseret. Udlejer skal dog selvfølgelig vedligeholde de udførte forbedringer, hvis vedligeholdelsespligten påhviler hende.

3.5.3 Forbedringskonti

I LL kap. X A (§§ 63 a-63 h) er indføjet bestemmelser om hensættelser på konti til forbedring for lejemål omfattet af LL's - og ikke ERL's - regler om lejberegning. De arbejder, der kan danne grundlag for debitering på sådanne konti, skal være omfattet af den almindelige definition af, hvad der kan betragtes som forbedring, eller også skal arbejderne udtrykkeligt i lov være defineret som forbedring.

Efter § 63 a, stk. 3, skal beløbene anvendes til forbedring af ejendommens beboelseslejligheder - altså ikke til forbedring af ejendommen i sin helhed - herunder fortrinsvis til brandsikring og energibesparende foranstaltninger. Om der i praksis foretages nogen sondring mellem udgifter til forbedring af beboelseslejlighederne og øvrige forbedringsudgifter, kan ikke spores.

Det er ikke pålagt udlejer nogen *pligt* til at anvende de på en forbedringskonto hensatte midler. Beboerrepræsentanterne eller et flertal af lejerne kan efter § 63 a, stk. 4, *foreslå* gennemførelse af arbejder, men det er udlejer, der har den endelige afgørelse.

78) Visse huslejenævne foretager i stedet - formentlig i strid med pligten til at skønne individuelt i hvert tilfælde - fradrag på f.eks. 1/3 af omkostningerne til det ny anlæg, jf. herved Knud Erik Hansen m.fl.: Forvaltning af forbedring og vedligeholdelse i private udlejningsejendomme, s. 96.

Er forbedringer udført for beløb hensat efter § 63 a, kan denne del af forbedringsudgifterne ikke medtages ved beregningen af en eventuel forbedringslejeforhøjelse, jf. LL § 58, stk. 1 i.f. Den del af udgiften til forbedring, der *kan* dækkes ved udbetaling efter LL § 63 e, kan ej heller medregnes, jf. LL § 58, stk. 4. Dette må betyde, at udlejer er forpligtet til at fradrage et indestående på en forbedringskonto fuldt ud ved beregning af en eventuel forbedringslejeforhøjelse. Der består dog ikke nogen pligt for udlejer til rent faktisk at tømme kontoen.

3.6 Afskrivning i lejeretlig forstand

I LL § 58, stk. 3, er der hjemlet udlejer ret til at medtage udgifter til afskrivning i en forbedringslejeforhøjelse. Der skal her sondres mellem afskrivninger på tekniske installationer og på andre bygningsdele.

3.6.1 Bygningsdele i almindelighed

Afskrivning er en kompensation til udlejer for forringelse af ejendommens bestanddele. I forbindelse med forbedringsforhøjelser er afskrivning derfor prisen for den indførte bygningsdel fordelt over det antal år, som er den forventede levetid. Isættes således termovinduer med en forventet levetid på 30 år, kan der som afskrivning pr. år medregnes 1/30 af anskaffelsesprisen for vinduerne. I praksis beregnes afskrivning dog oftest som afdragene på det lån, der optages til finansiering af forbedringen.⁷⁹⁾ Ved selvfinansiering sker beregningen ud fra afdragenes størrelse i et sædvanligt kreditforeningslån hjemtaget på tidspunktet for arbejdernes udførelse.⁸⁰⁾

79) Jf. f.eks. U 1985.648 V og Karnov, s. 7530, n. 32.

80) Jf. U 1991.482 Ø, hvor en forbedringslejeforhøjelse fastsættes på grundlag af ydelsen (renter og afdrag m.v.) på et sædvanligt tyveårigt kreditforeningslån. Der er ikke pligt for udlejer til at beregne lejeforhøjelsen ud fra vilkårene for det billigt opnåelige lån, f.eks. et lån optaget i Grundejernes Investeringsfond i henhold til BRL §§ 58 og 59, jf. herved også U 1990.497 Ø, men hvis der optages et billigt lån, skal dette danne udgangspunkt for lejeforhøjelsens beregning. Se tillige Østre Landarets tilsvarende afgørelse af 21/6 1991 (GD 1991, nr. 16).

3.6.2 Fornyelse af tekniske installationer

Hvis der sker udskiftning eller nyinstallation af en teknisk bestanddel, hvortil der kan foretages fornyelseshenlæggelser i medfør af BRL § 8, jf. ovenfor afsnit 3.4.5, er det langfra sikkert, at afskrivninger kan medtages i en forbedringsforhøjelse. Højesteret har statueret,⁸¹⁾ at der ikke samtidigt kan opkræves henlæggelser til fornyelse og inkluderes afskrivninger i forbedringsforhøjelsen vedrørende den samme tekniske installation. Udlejer må derfor vælge mellem de to muligheder.⁸²⁾ Henlæggelser til fornyelser reguleres imidlertid i takt med prisudviklingen, mens afskrivning kun relaterer sig til den oprindelige anskaffelsesudgift, hvorfor det typisk vil være mest fordelagtigt at opkræve henlæggelser frem for at afskrive.

Det er ikke med dommen afgjort, om udlejer - samtidig med, at afdrag på lånet inkluderes i forbedringsforhøjelsen - kan opkræve fornyelseshenlæggelser af *forskellen* mellem det beløb, der afskrives (anskaffelsesprisen for installationen), og den med tiden og prisudviklingen voksende genanskaffelsespris for installationen.⁸³⁾ Da udlejer ved at vælge alternativet fulde fornyelseshenlæggelser og ingen afskrivning i forbedringsleje-forhøjelsen kan opnå det samme resultat, må det være muligt, at afskrivninger indeholdes i forbedringsforhøjelsen samtidigt med, at der opkræves fornyelseshenlæggelser af forskelsbeløbet.

3.7 Individuelle forbedringer og forbedringer udført af lejer

Forbedringer angår ikke nødvendigvis en ejendom som helhed men kan ske i form af en individuel forbedring af det enkelte lejemål, f.eks. ved nyinstallation af hårde hvidevarer eller etablering af bad og toilet. Såfremt moderniseringen ikke kommer alle

81) Jf. U 1990.60 H.

82) BRL § 29, stk. 2, vedrører en udlejer, der på sin ejendom udfører foranstaltninger påbudt i henhold til lov, gennemført i medfør af LL § 46 a, stk. 3, eller omfattet af en kommunalbestyrelses beslutning efter byfornyelsesloven. Hvis disse arbejder finansieres ved lån i Grundejernes Investeringsfond, og forhøjelsen ikke overstiger 15 kr. pr. m², kan udlejer i stedet for forhøjelse efter BRL § 27 kræve lejen forhøjet med den årlige *ydelse* (renter og afdrag) på lånet, uanset at der herved opkræves beløb både til henlæggelser og afskrivning. Den praktiske værdi af denne regel forekommer uendelig lille.

83) Jf. Karnov, s. 7530, n. 32.

ejendommens lejere til gode, kan der ikke varsles en generel forbedringslejekforhøjelse for ejendommen. Dette følger af princippet i LL § 58, hvorefter udlejer kun kan varsle en forhøjelse, der svarer til den forøgede brugsværdi for lejer. Der kan derfor som udgangspunkt kun varsles lejekforhøjelse for de lejere, der direkte berøres af de udførte arbejder.

I LL § 63 findes en mærkværdig regel, hvorefter en lejer, der ønsker at forbedre sin lejlighed for beløb, der overstiger et års leje, kan indgå en aftale med udlejer. Aftalen kan indebære, at der skal ydes lejer en godtgørelse for den udførte forbedring, når lejer fraflytter lejligheden og efterlader forbedringen. Reglen i LL § 63 er ikke til hinder for, at der indgås aftaler vedrørende forbedringer, der udføres af lejer, med andre vilkår end de i bestemmelsen angivne.

I bestemmelsen angives som deklaratorisk regel, at forbedringen uanset dens art skal afskrives med 10% årligt. Ved genudlejning inden udløbet af afskrivningsperioden kan udlejer enten kræve en løbende forbedringsforhøjelse eller betaling af det engangsbeløb, som refunderes den fraflyttende.⁸⁴⁾ Fraflytter også den ny lejer inden afskrivningsperiodens udløb i sidstnævnte situation, må der skulle forholdes som ved det første lejerskifte.

For regulerede lejemål gælder endvidere BRL § 5, stk. 5, der giver udlejer ret til ved genudlejning at forlange vederlag for individuelle forbedringer, der ikke allerede indgår i legeberegningen, herunder også beløb der p.g.a. reglerne i BRL §§ 23, 24 og 26 om grænser for lejekforhøjelser ikke kan medregnes i forbedringsforhøjelsen.

De her nævnte regler tager imidlertid ikke stilling til alle de problemer, der kan tænkes at opstå vedrørende individuelle forbedringer. Kan udlejer, når der ikke med fraflytter er aftalt refusion af udgiften til udførte forbedringer, alligevel forlange løbende vederlag eller et engangsbeløb for den forøgede brugsværdi af det lejede? Der findes huslejenævnsspraksis, hvorefter udlejer i regulerede lejemål kun kan forlange

84) Jf. nærmere om bestemmelsen hos Krag Jespersen i J 1979.364, Kallehauge & Blom: Lejelovskommentar I, s. 223 f. og Karnov, s. 7504, n. 273-74. Forbedringslejekforhøjelsen kan formentlig beregnes ud fra den oprindelige udgift til forbedringen og ikke ud fra det beløb, der refunderes den fraflyttende lejer.

lejeforhøjelse eller godtgørelse, hvor hun selv har haft udgifter som følge af forbedringen.⁸⁵⁾ Sådan praksis kan dog ikke være korrekt.

Der kan ikke varsles en egentlig forbedringsforhøjelse i et bestående lejemål i medfør af LL § 58 som følge af forbedringer udført af en lejer. Dette kan udledes direkte af § 58, der gælder for såvel regulerede som uregulerede lejemål. Det er nemlig ikke *udlejer*, der har forbedret det lejede, hvorfor tilfældet falder uden for bestemmelsens ordlyd. Denne fortolkning støttes af bestemmelserne i LL § 47, stk. 1, litra d, og den tilsvarende bestemmelse i ERL § 3, stk. 2, nr. 1, hvorefter forbedringer udført af lejer skal holdes udenfor ved vurderingen af, hvad der er det lejedes værdi.

Er der derimod tale om den praktisk hyppigste situation, at forbedringen indgår som et element i en aftalt genudlejningsleje, må udgangspunktet være det modsatte, nemlig at lejen frit ved aftale kan sættes til et beløb, der ikke væsentligt overstiger det lejedes værdi, jf. LL § 47, ERL § 3 og BRL § 5, stk. 1.⁸⁶⁾ Forbedringen skal indgå ved bedømmelsen af det lejedes værdi, hvilket ses af, at de her omhandlede forbedringer ikke udtrykkeligt er undtaget i de netop nævnte bestemmelser i LL og ERL. Her foreskrives kun, at forbedringer udført af "lejeren", der må forstås som den nuværende og ikke en tidligere lejer, skal holdes uden for vurderingen af det lejedes værdi.

For de regulerede lejemål kan resultatet måske også læses direkte ud af bestemmelsen i BRL § 5, stk. 5. Heri udtales generelt, at der ved genudlejning af forbedrede lejemål, hvor der ikke samtidigt med forbedringens udførelse er gennemført en til forbedringen svarende lejeforhøjelse, kan aftales en leje svarende til det lejedes værdi.⁸⁷⁾

En fortolkning, hvorefter ulejer kan kræve betaling for forøget brugsværdi uden selv at have haft udgifter, er ikke i strid med bestemmelsen om mere byrdefulde vilkår

85) Jf. U 1990.802 Ø, hvor det lægges til grund, at ulejer har købt komfuret af en misligholdende lejer, samt Hunlejenævnsafgørelser 1987, nr. 44 og 45.

86) Også for BRL § 5, stk. 1's vedkommende må der indfortolkes et krav om, at lejen ikke må være væsentligt højere end det lejedes værdi, jf. U 1983.1099 V.

87) Jf. således Københavns Byrets dom af 19/2 1988 (GD 1988, nr. 12).

i BRL § 5, stk. 4. Der er udført en forbedring af det lejede, som forøger brugsværdien, hvorfor der også kan opkræves en til brugsværdiforøgelsen svarende højere leje.

Hvis en lejer, der forbedrer lejligheden, bebor denne i hele afskrivningsperioden for forbedringen, ydes der efter § 63-modellen ikke den pågældende nogen godtgørelse ved fraflytning. Også i denne situation må udlejer - selv om der ikke ydes nogen godtgørelse - ved genudlejning hos en ny lejer kunne forlange en lejeforhøjelse, der modsvarer forbedringen, som jo ikke nødvendigvis mister sin værdi i løbet af 10 år. Dette fremgår måske direkte af LL § 63, stk. 3, selv om bestemmelsen dog kun synes at have den situation for øje, at den fraflyttende lejer modtager en godtgørelse og altså fraflytter inden udløbet af afskrivningsperioden.

Det her forfægtede standpunkt harmonerer i øvrigt med, at udlejer indkomstbeskattes af værdiforøgelsen, såfremt forbedringer udført af en lejer anses for at være af varig karakter.⁸⁸⁾ Udlejer kan herved komme til at svare skat af den værdiforøgelse, forbedringen medfører, hvorfor det også forekommer naturligt, at der kan opkræves en lejeforhøjelse som følge af den udførte forbedring.

88) Jf. nærmere nedenfor afsnit 4.8.2.

4. DE SKATTERETLIGE VEDLIGEHOLDELSES- OG FORBEDRINGSBEGREBER

4.1 Introduktion til de skatteretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber

4.1.1 Skatteretlig vedligeholdelse

Det er ofte fremhævet, at der er forskel på indholdet af de skatteretlige og de lejeretlige vedligeholdelsesbegreber. Ikke alt, der kan fratrækkes på en udlejningsejendoms konti for vedligeholdelse, kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

Efter SL § 6, stk. 1, litra e, er det i den skattepligtige indkomst muligt at fradrage, "hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse .. af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst". I § 6, stk. 2, foreskrives endvidere, at udgifter, der er medgået til forbedring af den skattepligtiges ejendele, ikke kan bringes til fradrag. Der stilles altså følgende krav vedrørende udgifter, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst som vedligeholdelsesudgifter:

- 1 Udgiften skal være medgået til "blot" vedligeholdelse.
- 2 Det vedligeholdte aktiv skal give et afkast, der medregnes til indkomsten.⁸⁹⁾
- 3 Udgifter, der forbedrer aktivet, kan ikke fradrages.

Bestemmelsen i SL § 6, stk. 1, litra e, er holdt i meget generelle vendinger, hvorfor ikke alle spørgsmål lader sig besvare direkte ud fra bestemmelsens ordlyd. Det har derfor været overladt til administrativ praksis og domstolene at fortolke bestemmelsens indhold nærmere.

89) Jf. Lsrn 1978.42, hvor der ikke blev givet fradrag for vedligeholdelsesudgifter vedrørende en ejendom, der ikke gav noget afkast, samt TfS 1986.281 SD vedrørende ubenyttede driftsbygninger. Se tillige Larm 1981.20, hvor der ikke kunne ske fradrag, fordi der ikke beregnedes lejeværdi af egen bolig. Ejendommen var nemlig ubeboelig. Der kan ske vedligeholdelsesfradrag vedrørende egen bolig, da SL § 4 hjemler beskatning af den fiktive lejeværdi af egen bolig. Oftest er fradragsretten dog stærkt begrænset, jf. nedenfor afsnit 4.6 om standardfradrag.

Vel nok det væsentligste spørgsmål, som har været overladt til afgørelse i praksis, er, hvorledes der sondres mellem vedligeholdelsesudgifter og andre udgifter, herunder forbedringsudgifter. I lejeretlig henseende kan konstateres, at vedligeholdelse er foranstaltninger, der tilsigter at bevare ejendommen i dens oprindelige stand, mens forbedringer i modsætning hertil er arbejder, hvorved der tilføres ejendommen noget nyt.

Det forekommer særdeles nærliggende at antage, at de lejeretlige begrebsbestemmelser er sammenfaldende med de skatteretlige. Der anvendes i lovenes tekst identiske termer; vedligeholdelse og forbedring. Som antydning indledningsvist, er der imidlertid ikke et sådant sammenfald.

Den nuværende bestemmelse om vedligeholdelsesfradrag i SL er fra 1922, men en stort set identisk bestemmelse genfindes i lov nr. 104 af 15/5 1903 om Indkomst- og Formueskat til Staten, § 6, stk. 1, litra e. I skattemyndighedernes praksis anlagdes i den første halvdel af dette århundrede efterhånden en fortolkning af bestemmelsen af vedligeholdelsesfradrag, hvorefter der kun indrømmedes fradrag for udgifter til de vedligeholdelsesarbejder, som kunne relateres til den forringelse af ejendommen, *der var indtrådt i skatteyderens ejertid*. I 1958 skulle Højesteret tage stilling til den af skattemyndighederne anlagte fortolkning.

Sagen (U 1958.1173 H) drejede sig om en lensgreve, der i 1933 havde arvet en gård. Gården bortforpagtedes indtil 1944, hvor lensgreven overtog driften og i den forbindelse afholdt et stort beløb til forbedring og vedligeholdelse af ejendommen, som var blevet noget forsovet af forpagteren. Lensgreven ønskede fradrag for samtlige udgifter til vedligeholdelse, men Højesteret (med 4 stemmer mod 3) valgte at fortolke ordet vedligeholdelse i SL § 6, stk. 1, litra e, på samme måde som skattemyndighederne havde gjort, således at der alene blev givet fradrag for udbedring af den forringelse, der måtte formodes at være indtrådt i den tid, skatteyderen havde ejet ejendommen; i det konkrete tilfælde fra 1933 til 1944.

Den af Højesteret med et knebent flertal anlagte fortolkning har uændret været gældende ret lige siden. Der er i hvert fald som udgangspunkt kun adgang til fuldt fradrag for udgifter til udbedring af forringelser opstået i tiden efter den pågældende ejers erhvervelse af ejendommen.⁹⁰⁾ Udbedring af forringelse opstået i en tidligere

90) Se som illustration f.eks. R&R 1977, SM 97 lsr, hvor der blev givet fuldt fradrag for udgifter til udbedring af skader opstået i ejertiden.

ejers tid kan således normalt ikke fradrages som skattemæssige vedligeholdelsesudgifter.⁹¹⁾ Er forringelsen indtrådt i såvel den tidligere som den nuværende ejers tid, må der ske en forholdsmæssig fordeling af udbedringsudgifterne, hvorefter den nuværende ejer kun kan fradrage den del af udgifterne, der efter fordelingen må siges at vedrøre dennes ejertid.

Skattemæssigt fradrag for vedligeholdelsesudgifter kan altså ikke ske for alle udanledning til at tale om et specielt skatteretligt vedligeholdelsesbegreb, hvilken terminologi anvendes i det følgende. Som udgangspunkt er der dog kun tale om en speciel skatteretlig fortolkning af ordet vedligeholdelse *i henseende til* visse aspekter af retten til fradrag for vedligeholdelsesudgifter. Som det vil blive påvist, har den af Højesteret valgte fortolkning imidlertid en række følgevirkninger og afsmittende effekt på mange andre skatteretlige regler, men det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb anvendes ikke konsekvent overalt inden for det skatteretlige område.

4.1.2 Skatteretlige forbedringer

En umiddelbar konsekvens af den fra lejeretten afvigende fortolkning af ordet vedligeholdelse er, at begrebet forbedring nødvendigvis også får et andet indhold i skatteretten end i lejeretten.

En skatteretlig forbedring vil altid foreligge, hvis der lejeretligt er tale om en forbedring. Herudover inkluderes tillige i det skatteretlige forbedringsbegreb *de lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, der p.g.a. af det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb ikke kan fradrages i indkomsten*, altså hvor udgifter hidrører fra arbejder, der har udbedret forringelse opstået i en tidligere ejers tid. Naturligvis er det dog langt fra alle udgifter, der ikke skattemæssigt kan fradrages som vedligeholdelse, der falder ind under forbedringsbegrebet. Bl.a. findes jo en række driftsomkostninger, der kan fradrages eller afskrives ordinært i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a.

91) If. dog nedenfor afsnit 4.5.3 om procentreglen for ny erhvervede ejendomme. Reglen kan medføre, at der alligevel gives fradrag for udgifter til udbedring af forringelse indtrådt før skatteyderens erhvervelse af ejendommen.

Skatteretlige forbedringsudgifter kan næppe i noget tilfælde *fradrages* som driftomkostninger, men visse forbedringsudgifter, som har betydning ud over det enkelte indkomstår, kan aktiveres og *afskrives*. Langt de fleste af disse udgifter er der udtrykkelig hjemmel i AFL til at afskrive, mens afskrivning på visse andre af disse udgifter udtrykkeligt er afskåret i medfør af bestemmelser i AFL. Herudover kan der i medfør af AFL afskrives på andre udgifter end driftsomkostninger, og endelig kan visse udgifter afskrives i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a, jf. nærmere nedenfor afsnit 5.6.3.

Gennemført i sin fulde konsekvens har det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb den effekt, at overtages en slet vedligeholdt ejendom, vil skatteyderen i de første mange ejerår stort set ikke kunne fradrage udgifter til den (lejeretlige) vedligeholdelse af ejendommen, som lejerne i medfør af LL's bestemmelser og eventuelle aftaler om vedligeholdelsesfordelingen kan forlange. Adgang til vedligeholdelsesfradrag får vedkommende først, når ejendommen efter at være sat i stand *uden* fradragsret efterfølgende forringes, således at det er de udførte skatteretlige forbedringer, der kan siges at være vedligeholdt. Det er derfor ikke *alene* ejendommens tilstand ved skatteyderens erhvervelse, der er afgørende for fradragsretten. På længere sigt vil der også kunne gives fradrag for vedligeholdelse af tidligere udførte skatteretlige forbedringer. Som eksempel kan nævnes det tilfælde, at gamle vinduer i en netop erhvervet ejendom males. For udgifterne hertil har skatteyderen som udgangspunkt ikke fradragsret. Senere udgifter til maling af de samme vinduer vil derimod kunne fradrages fuldt ud som vedligeholdelsesomkostninger.

Begrebet forbedringer omfatter i skatteretlig henseende altså også bygningsarbejder, der sprogligt og lejeretligt set ikke indebærer nogen forbedring af ejendommen, hvorfor der let opstår misforståelser og deraf følgende frustrationer hos skatteyderne.

De fleste vil nok uden særlige forudsætninger have vanskeligt ved at forstå, at f.eks. opbygning af en brandmur, der nærmest er til gene (Lsrm 1957.162), pålægning af nyt tag (U 1969.220 Ø), udskiftning af tagrender (U 1962.356 H), udskiftning af udtjent oliefyr (Lsrm 1983.28) eller udbedring af skjulte mangler ved en nyerhvervet ejendom (U 1962.400 Ø) helt eller delvist er forbedringer. Se i den forbindelse også RÅR 1974, SM 8 (3) Skd, hvor der nægtedes fradrag af udgifter til udbedring af mangler ved en nyopført bygning,

samt Larm 1979.153, hvor ekstra pilotering af en ca. 5 år gammel bygning betragtedes som en udskudt opførelsesudgift, der ikke kunne berettiges til vedligeholdelsesfradrag, da ejendommen sættes i en bedre stand end ved opførelsen. Samme synspunkt ligger til grund for Larm 1958.62, hvor et fra starten ubrugeligt varmesystem måtte udskiftes med et mere effektivt. Fradrag nægtedes.

Hertil kommer, at skønnet over fordelingen mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter giver anledning til mange indviklede tvister i forbindelse med større ombygningsarbejder.⁹²⁾ Sondringen mellem vedligeholdelse og forbedring ville dog også være nødvendig, selv om man overalt i skatteretten anvendte det lejeretlige vedligeholdelsesbegreb.

Skattemyndighederne skeler normalt ikke til, om vedligeholdelses- eller forbedringsudgifter vil kunne opkræves hos eventuelle lejere enten som en del af en omkostningsbestemt husleje eller i form af en særskilt forbedringsforhøjelse.⁹³⁾ Udlejer får ofte dækket sine udgifter til (lejeretlige) forbedringer men undgår normalt ikke en belastning af sin likviditet. Lejerne kan nemlig maksimalt pålægges at betale ydelsen på et til forbedringen hjemtaget lån, mens udlejer til tider må afholde udgifter, der ikke kan indgå i byggeregnskabet, samt svare indkomstskat af den del af den øgede lejeindtægt, der ikke modsvares af øgede fradrag.⁹⁴⁾ Fradrag opnås for renteudgifter på et eventuelt lån hjemtaget i forbindelse med ombygning. Endvidere opnås eventuelt afskrivningsret (især for så vidt angår installationer eller ombygning af tekniske installationer), og en forbedringslejeforhøjelse falder som hovedregel ikke bort men kan opkræves uforandret, også når et til finansiering af forbedringen optagne lån er tilbagebetalt.⁹⁵⁾

92) Jf. f.eks. U 1967.312 H.

93) Jf. til illustration Larm 1956.135, hvor der gives fuldt fradrag for udgifter, som reelt skulle betales af lejerne.

94) Jf. Larm 1960.20.

95) Jf. Karnov, s. 7501, n. 249.

4.1.3 Generelle betragtninger vedrørende de skatteretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber

En af begrundelserne for at vælge et specielt skatteretligt vedligeholdelsesbegreb har været, at man herved normalt undgår at skulle give fradrag for udgifter, som har været bestemmende for størrelsen af anskaffelsessummen for ejendommen, eller som vil kunne give sig udslag i en højere og normalt skattefri avance ved salg. Det søges altså undgået, at der gives fradrag for sådanne formuebevægelser, som efter SL § 5, stk. 1, litra a, almindeligvis ikke vedrører indkomstberegningen.⁹⁶⁾ Eksistensen af et specielt skatteretligt vedligeholdelsesbegreb er derfor velbegrundet.

En parallel til tanken om, at der ikke skal være skattefradrag for udgifter, der ved et senere salg kan realiseres skattefrit, findes i forbindelse med fortolkningen af det skatteretlige driftsomkostningsbegreb i SL § 6, stk. 1, litra a, jfr. herved f.eks. Bet. 1221/1991, s. 148 og 179.

En ejendoms vedligeholdelsesstand har selvfølgelig i en salgssituation en vis betydning for, hvad køber er villig til at betale for ejendommen. Nogen *direkte* sammenhæng mellem købesummen og vedligeholdelsesstanden er der dog næppe tale om, idet f.eks. vedligeholdelsesudgifter afholdt af en sælger formentlig sjældent vil kunne tillægges købesummen med det fulde beløb og måske i visse tilfælde endda slet ikke vil påvirke købesummen overhovedet. Hvis hverken sælger eller køber har været opmærksomme på skjulte mangler ved en ejendom inden overtagelsen, *kan* manglen ikke have influeret på købesummen.⁹⁷⁾

Effekten af vedligeholdelsesstanden på prisen for ejendommen vil således variere fra at være stor til slet ikke at kunne måles, og påvirkningen er tillige afhængig af en lang række andre faktorer, f.eks. købers planer m.h.t. ejendommens fremtidige anvendelse, udbuddet af tilsvarende ejendomme, det generelle prisniveau, muligheden

96) Dette synspunkt er dog ikke udtrykkeligt anført U 1958.1173 H, hvor skatteyderen havde arvet ejendommen. Derimod er det f.eks. indeholdt i domsbegrundelsen i U 1962.400 Ø. Se tillige Thøgers Nielsens kritiske bemærkninger i SpO 1955.231, hvor det bl.a. udtales, at sammenhæng mellem købesummens størrelse og vedligeholdelsesstanden "kan tænkes, men er ingenlunde givet, og i hvert fald vanskeligt konstanterligt."

97) Jf. Thøger Nielsen i SpO 1955.232. Se også U 1962.400 Ø og Lsrm 1952.81, hvori - hvad der også ville blive resultatet i dag - alligevel statueredes, at udbudringerne udelukkende var ikke-fradragsberettigede skatteretlige forbedringer.

for at opnå statstilskud til udførelse af vedligeholdelsesarbejder m.m. Hertil kommer, at det tillige må forventes, at en køber vil være villig til at acceptere en højere købesum, hvis der kunne forventes forøgede muligheder for at foretage skattemæssige fradrag for (lejeretlige) vedligeholdelsesudgifter, der afholdes efter købet, set i forhold til de muligheder, de eksisterende regler giver.

For at lette skattemyndighedernes skøn og måske tillige for at afbøde de værste konsekvenser af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb findes vedrørende adgangen til vedligeholdelsesfradrag i ny erhvervede ejendomme en speciel regel (procentreglen). Efter denne regel kan i de tre første ejerår normalt opnås fradrag for (lejeretlige) vedligeholdelsesudgifter inden for et beløbsmæssigt maksimum, der udgøres af en vis procentdel af lejeindtægterne fra ejendommen. Med procentreglen, som behandles nedenfor i afsnit 4.5.3, opnås, at nye ejere af selv meget dårligt vedligeholdte ejendomme kan få fradrag for udgifter til udbedring af forringelse, som er sket i en tidligere ejers tid. Det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb følges altså ikke konsekvent overalt inden for skatteområdet.

Som følge af at man skatteretligt har valgt at relatere vedligeholdelsesbegrebet til skatteyderens ejertid, bliver det nødvendigt nøjagtigt at fastlægge, hvornår en ejendom kan betragtes som erhvervet, og om der kan succederes i tidligere ejers skattemæssige retsstilling. Disse spørgsmål er behandlet nærmere nedenfor i afsnit 4.5.2.

Den begrænsning, der ligger i det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, medfører, at det næppe i dansk ret er nødvendigt at skulle tage stilling til, om udførte vedligeholdelsesarbejder har været *nødvendige*. Det meget vanskeligt håndterlige nødvendighedsbegreb er gældende ret i Norge og Sverige, hvor vedligeholdelsesfradrag kan ske for stort set alle lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, jf. nedenfor afsnit 6. Det kan dog ikke helt udelukkes, at også danske skattemyndigheder i ekstreme tilfælde vil nægte fradrag for åbenbart unødvendige vedligeholdelsesudgifter ud fra betragtninger om, at der slet ikke er tale om at fjerne sporene efter slid og ælde.

En anden konsekvens af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb er, at skattemyndighederne pålægges en pligt til at skønne vedrørende den enkelte skatteydere subjektive forhold i stedet for som i lejeretlig sammenhæng at fokusere på det lettere objektivt konstaterbare, nemlig hvilke arbejder der er udført på ejendommen.

Det er uden betydning, at en tidligere ejer ville have fået fradrag for de samme vedligeholdelsesudgifter, såfremt hun havde afholdt forbedringsudgifterne. Mulighederne for fradrag for vedligeholdelse kan - til fordel for statskassen - altså gå tabt ved ejerskifte.

Overtages en ejendom med skjulte mangler, som konstateres umiddelbart efter overtagelsen, vil den ny ejer som udgangspunkt ikke få ret til fradrag for udgifterne til udbedring af manglen, da den ikke er indtrådt i vedkommendes ejertid.⁹⁸⁾ Den tidligere ejer kan heller ikke fradrage udgifterne, idet vedkommende ikke længere er ejer af aktivet.⁹⁹⁾ Om manglen medfører udbetaling af erstatning til den ny ejer eller et forholdsmæssigt afslag i købesummen for ejendommen, er i skattemæssig sammenhæng irrelevant,¹⁰⁰⁾ da sådanne beløb ikke betragtes som indkomst for køber eller en fradragsberettiget udgift for sælger. Der er tale om regulering af købesummen for et aktiv, altså i skatteretlig sammenhæng formuetab hhv. formueforøgelse, hvilket i medfør af SL § 5, stk. 1, litra a, holdes uden for indkomstberegningen.

4.1.4 Opsat vedligeholdelse og periodisering af vedligeholdelsesudgifter

Det er praksis at tillade udlejer fradrag for kumulerede (opsatte) udgifter til udbedring af en længere periodes forringelse af en ejendom. Opsat vedligeholdelse taler man om, når en ejendom ikke vedligeholdes løbende i overensstemmelse med en almindelig opfattelse¹⁰¹⁾ af, hvad der er normal vedligeholdelse, hvorved der opstår et "vedlige-

98) Jf. U 1962.400 Ø.

99) Jf. herved U 1957.1027 H og nedenfor i afsnit 4.5.3.c.

100) Bortset naturligvis fra de tilfælde, hvor en avance opnået ved salg af ejendommen skal beskattes.

101) Den almindelige opfattelse af, hvornår der bør ske vedligeholdelse, kan eventuelt sættes i relation til udlejers vedligeholdelsespligt efter LL § 19, hvorefter ejendommen skal holdes forsvarligt vedlige.

holdelseefterslæb". Også eventuelle merudgifter som følge af, at vedligeholdelsen ikke er udført tidligere, kan fradrages.¹⁰²⁾ Det er dog stadig alene vedligeholdelsesarbejder i skatteretlig forstand, der kan fradrages som opsatte vedligeholdelsesudgifter,¹⁰³⁾ således at det kun er vedligeholdelse af forringelser indtrådt i skatteyderens ejertid, der er fradragsret for.

Der kan ikke i praksis spores nogen overgrænse for, hvor længe man kan opsætte udførelsen af vedligeholdelsesarbejder.

Er en lejlighed, der har været udlejet, blevet istandsat efter en lejers fraflytning, kan udgiften til vedligeholdelsesarbejder, der kan henføres til skatteyderens ejertid, fradrages. Enkelte ældre afgørelser tillader fradrag for *samlige* vedligeholdelsesudgifter,¹⁰⁴⁾ men dette er ikke i overensstemmelse med det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, som gælder i dag.

Istandsættelse, *inden* der sker erhvervsmæssig udlejning, kan fradrages efter SL § 6, stk. 1, litra e, i det omfang udbedringen sker for at modvirke forringelse opstået i skatteyderens ejertid, eller i det omfang procentreglen for ny erhvervede ejendomme¹⁰⁵⁾ tillader det.

Også andre andre former for vedligeholdelsesarbejder vedrørende udlejningsejendomme kan opsættes. Det kan dog til tider være vanskeligt begrebsmæssigt overhovedet at tale om opsættelse, da der ofte ikke findes klare normer for, hvad der er normal vedligeholdelse. Om arbejder betegnes som opsatte eller ej, har da almindeligvis heller ingen retlig betydning.

Kun i relation til spørgsmålet om der for et indkomstår alene skal tillades standardfradrag efter LIL § 15 J, eller om der - *fordi* der er tale om opsat vedligeholdelse - kan ske fradrag af de faktiske udgifter hidrørende fra en periode, hvori der er sket erhvervsmæssig udlejning, er det af betydning at fastlægge, om vedligeholdelsen

102) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 209, og f.eks. U 1958.1173 H.

103) Jf. LV 91 (E.K.2.4), s. 559, der bl.a. henviser til ældre landskatteretsafgørelser.

104) Jf. Larm 1939.180 og 1941.70.

105) Jf. Larm 1984.40.

er opsat eller ej. Opsat vedligeholdelse, der udføres efter endt udlejning, og inden udlejer selv flytter ind, kan således fradrages fuldt ud, selv om der for hele indkomståret egentlig kun skulle beregnes standardfradrag.¹⁰⁶⁾ Udbedring af skader opstået efter afslutning af et lejemål, og mens ejendommen/lejligheden står tom, kan fradrages som vedligeholdelse, men kun hvor ejeren ikke selv fremover skal benytte boligen, altså kun hvor der sker genudlejning.¹⁰⁷⁾

For ejere af ejendomme, for hvilke der beregnes standardfradrag, kan der ved overgang fra privat anvendelse til udlejning dog ikke fradrages udgifter til "opsat" vedligeholdelse på forhånd. Sættes boligen i stand inden udlejning, anses udgifterne for dækket af standardfradraget.¹⁰⁸⁾ Fradrag for udgifter til istandsættelse inden udlejning må her tillige være udelukket ud fra driftsomkostningsbetragtninger, idet vedligeholdelsesudgifter ikke normalt samtidig kan være driftsomkostninger, jf. afsnit 4.2.2.

Har en bolig ikke inden udlejningen været anvendt til ejerens private beboelse, kan der fradrages udgifter i det omfang ejertidens længde, herunder eventuelt procentreglen for nyerhvervede ejendomme, tilsiger det.

Vedligeholdelsesudgifter kan fradrages i det indkomstår, hvor udgiften er "afholdt".¹⁰⁹⁾ Herved må nærmere forstås det tidspunkt, hvor skatteyderen er blevet retligt forpligtet til at betale for de udførte arbejder eller materialer.¹¹⁰⁾ Om periodiseringen så helt nøjagtigt skal ske til tidspunktet for arbejdernes afslutning, fakturaens udstedelse, forfaldsdagen for betaling eller den faktiske betaling, må afhænge af de

106) Jf. nedenfor afsnit 4.6.2.b og U 1983.928 V, der nærmere er omtalt nedenfor afsnit 4.2.2, hvor udgifter til istandsættelse efter ca. 10 års udlejning tillodes fradraget med (en ukorrekt) henvisning til SL § 6, stk. 1, litra a. Fradrag blev givet, selv om ejeren i en del af indkomståret boede i ejendommen, jf. LIL § 15 J, stk. 6, men da det netop drejede sig om udbedring af forringelse hidrørende fra tidligere år, skulle skatteyderen ikke nøjes med standardfradraget. Se endvidere Larm 1984.37, der vedrører en til U 1983.928 V ganske svarende situation.

107) Jf. TfS 1985.222 lsr. (Larm 1985.118).

108) Jf. Larm 1982.144 og Larm 1970.173.

109) Dette fremgår ikke udtrykkeligt af LV 91, men det er på s. 561 (E.K.2.5) anført, at "der kan foretages fradrag for vedligeholdelsesudgifter, selv om de afholdes (min fremhævelse) umiddelbart før en afståelse".

110) Jf. LV 91 (E.A.3.2), s. 64 og Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 126.

nærmere omstændigheder. I praksis er det formentlig tidspunktet for arbejdernes afslutning, som er afgørende. Allerede her bliver skatteyderen normalt retligt forpligtet til at betale udgiften. Strækker arbejder sig over en længere periode, hvor der løbende betales acontoydelser, må det tillige være tidspunktet for arbejdernes afslutning, der er afgørende.¹¹¹⁾

4.2 Forholdet til det skatteretlige driftsomkostningsbegreb

4.2.1 Introduktion til den skattemæssige behandling af indtægter og udgifter vedrørende fast ejendom

Indtægter ved udlejning af fast ejendom er som hovedregel personlig indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1,¹¹²⁾ og for selskaber almindelig indkomst, jf. SEL § 8 og SL § 4, litra b.

Udgifterne ved udleje af fast ejendom, herunder drifts- og vedligeholdelsesomkostninger samt afskrivninger, kan tilsvarende fradrages i den personlige indkomst.¹¹³⁾ Udlejning af fast ejendom til beboelse anses for at være erhvervsmæssig virksomhed, mens over- eller underskud af én- eller tofamiliehuse inkl. fritidshuse, som ejeren selv benytter, vedrører kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 6.

111) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten I, s. 134.

112) Dog kan indtægter af især afskrivningsberettiget fast ejendom, jf. nedenfor afsnit 5.6.1, være kapitalindkomst, såfremt udlejning, administration og/eller formidling af udlejning er omfattet af anpartsindgrebet, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13, jf. nærmere Henrik Louv i TfS 1992.226. Bestemmelsen i § 4, stk. 1, nr. 13, gælder dog ikke for udlejning til privat benyttelse (boligformål), jf. § 4, stk. 5. Med vedtagelsen af lov nr. 364 af 6/6 1991 skulle den tidligere herskende tvivl vedrørende anpartsindgrebets omfang være nedbragt væsentligt. Bl.a. er det i motiverne til forslaget FT 1990-91 (2. saml.) sp. 48 ff. angivet, hvorledes en række eksempler skal behandles. Se dog Knud Holst-Nielsen i R&R 1991, nr. 11, s. 53 ff.

113) Dette fremgår ikke direkte af PSL § 3, stk. 2, men da indkomsten ikke er kapitalindkomst efter PSL § 4, skal fradraget heller ikke ske i kapitalindkomsten efter PSL § 4, stk. 2. PSL § 3, stk. 2, er ikke en selvstændig fradragshjemmel men indeholder en angivelse af, hvilke af de i skattelovgivningen i øvrigt hjemlede fradrag der kan bringes til fradrag i den personlige indkomst. Bestemmelsen i PSL tilsigter tillige ikke at være udtømmende, jf. FT 1985-86, Till. A, sp. 2503 f. og sp. 2517 f.

Udlejning, der er erhvervsmæssig virksomhed, kan inddrages under virksomhedsordningen, medmindre indtægten undtagelsesvist er kapitalindkomst, jf. VSL § 1, stk. 1.

Også ejendomme, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som private formål, kan indgå i virksomhedsordningen, men kun hvis der ved vurderingen efter VURD § 33 foretages særskilt vurdering af de to forskelligt anvendte dele af ejendommen. Er der sket en sådan vurderingsfordeling, kan kun udgifter vedrørende den erhvervsmæssigt anvendte del af ejendommen undergives virksomhedsordningen, jf. LV 91 (E.G.1.3), s. 397 f. Der er ikke overensstemmelse mellem det anførte og det forhold, at afskrivninger af installationer i "blandet" anvendte bygninger kan ske for installationerne som helhed, jf. nærmere nedenfor afsnit 5.6.2.c. Endvidere er det anførte ikke i harmoni med praksis m.h.t. afskrivning af ombygninger af "blandede" bygninger efter AFL § 21. Her kan der ske afskrivning af hele ombygningsudgiften, uanset om ombygningen vedrører den privat eller den erhvervsmæssigt anvendte del af bygningen, jf. nedenfor afsnit 5.6.3.b. Det må dog formodes, at afskrivning i disse tilfælde fuldt ud vil kunne fradrages i virksomhedsindkomsten ligesom al anden afskrivning.

4.2.2 Er vedligeholdelse en driftsomkostning? Hjemmelsspørgsmål

Efter SL § 6, stk. 1, litra e, kan udgifter til vedligeholdelse af den skattepligtiges *ejendele* fratrækkes i den skattepligtige indkomst. Fradragsberettigede er imidlertid også driftsomkostninger, der defineres som "de Udgifter, som i Aarets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde *Indkomsten*, (min fremhævelse), derunder ordinære Afskrivninger", jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Det fremgår ikke klart af SL § 6, om fradrag for udgifter til vedligeholdelse af fast ejendom kan ske med hjemmel i såvel litra a som litra e. Hjemmelsproblematikken har stor praktisk betydning, da der f.eks. p.g.a. ejertidens længde ofte ikke vil være mulighed for at fradrage samtlige udgifter til vedligeholdelse af fast ejendom efter SL § 6, stk. 1, litra e, hvorimod der må antages at ville være fuld fradragsret uanset ejertid for alle vedligeholdelsesudgifter, der kan betragtes som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Bestemmelserne i litra a og litra e er i SL § 6 opstillet ved siden af hinanden, således at det ikke som udgangspunkt kan antages, at litra e blot er en eksemplifikation af, hvad der i forvejen er omfattet af ordlyden af den meget generelt formulerede litra a.¹¹⁴⁾ Vedligeholdelse af fast ejendom kan sprogligt set være en driftsomkostning,

114) Det modsatte er udgangspunktet i norsk ret, hvor en bestemmelse svarende til den danske litra e må betragtes som et specialfald af en bestemmelse svarende til den danske litra a, jf. nedenfor afsnit 6.

men fradrag efter litra a vedrører *indkomsten*, mens fradrag efter litra e vedrører formuen. Der kan derfor ikke være *sammenfald*¹¹⁵⁾ mellem anvendelsesområderne for de to bestemmelser.¹¹⁶⁾

Ikke alle er dog enige heri. Således fremgår det af Foighel m.fl.: Skat, Erhverv 1992-93, s. 187, at "udgifter til vedligeholdelse af erhvervsmæssigt benyttede bygninger kan fratrækkes efter SL § 6 a. Dette gælder også udgifter til vedligeholdelse af ikke-afskrivningsberettigede bygninger, f.eks. en kontor- eller udlejningsejendom." Tilsvarende opfattelse er lagt til grund ved afsigelsen af dommen U 1983.928 V. Se også de i Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 187, n. 150 nævnte kilder. I Holkett, s. 394, henvises ukorrekt, jf. foran note 25, som hjemmel for vedligeholdelsesfradrag til PSL § 3, stk. 2, nr. 1, der stort set indeholder en gentagelse af SL § 6, stk. 1, litra a. Fradrag for vedligeholdelsesudgifter i den personlige indkomst kan kun ske med hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra e.

Driftsomkostninger kan defineres som udgifter, "der i driftens - og ikke i privatforbrugets - interesse er anvendt med henblik på fremskaffelsen af den skattepligtige bruttoindkomst, og som ikke har aflejret sig i fysiske eller immaterielle anlægsaktiver"¹¹⁷⁾. Driftsomkostninger kan også blot beskrives som erhvervsmæssige udgifter, der ikke er medgået til etablering af en indkomstkilde, og som vedrører den løbende indkomst set i modsætning til udgifter, der vedrører selve indkomstkilden eller formuen.¹¹⁸⁾ Efter disse definitioner er det normalt udelukket at betragte vedligeholdelsesudgifter vedrørende fast ejendom som en driftsomkostning, da der jo her netop sker en aflejring i et fysisk anlægsaktiv. Med andre ord: der er tale om udgifter, der vedrører indkomstkilden eller formuen og ikke den løbende indkomst.

Det må herefter foreløbigt konkluderes, at fradrag for vedligeholdelse af fast ejendom *alene* kan ske med hjemmel i litra e.

115) Thøger Nielsen har i SpO 1955.195 anført, at den danske litra e må læses som en ren variation af litra a, men kun for så vidt angår indtægtsgivende kapitalgoder. Der er således heller ikke efter Thøger Nielsens opfattelse tale om sammenfald.

116) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 186 f. samt Ole Bjørn m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 321, hvor synspunktet uden nærmere overvejelser lægges til grund.

117) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 188.

118) Jf. Ole Bjørn m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 304.

I visse tilfælde kan (lejeretlige) vedligeholdelsesudgifter vedrørende fast ejendom dog være driftsomkostninger, jf. straks nedenfor afsnit 4.2.3-5, men i så fald vil den formelle fradragshjemmel være litra a og ikke litra e.

4.2.3 Lejeres/forpagteres¹¹⁹⁾ udførelse af vedligeholdelse

Såfremt en ejendom er udlejet eller bortforpagtet, påhviler pligten til at udføre (lejeretlige) vedligeholdelsesarbejder ofte lejer helt eller delvist. I det omfang lejer har vedligeholdelsespligten, kan udlejer normalt ikke fratrække noget beløb, da hun ikke vil have afholdt dokumenterbare vedligeholdelsesudgifter.

Lejer kan ikke fradrage afholdte udgifter efter reglen i SL § 6, stk. 1, litra e, af den simple grund, at bestemmelsen alene hjemler fradragsret, hvor det er skatteyderens egne ejendele, der vedligeholdes.¹²⁰⁾

Drejer det sig derfor om vedligeholdelse af en ejendom udført af en lejer, der benytter det lejede erhvervsmæssigt, og som kontrakt- eller lovmæssigt er forpligtet til at udføre vedligeholdelse, kan udgifterne til vedligeholdelse betragtes som et tillæg til huslejen, der - såfremt de almindelige betingelser herfor er opfyldte - vil kunne fradrages *driftsomkostninger* efter § 6, stk. 1, litra a.¹²¹⁾ Udgifterne fradrages ikke efter litra e, hvorfor de ikke - hvad der heller ikke giver megen mening - skal relateres til, hvor længe lejer har haft brugsret over ejendommen. I skatteretlig sammenhæng kan der i denne henseende ikke tales om vedligeholdelsesudgifter.

Er der tale om aftægtsydelser vedrørende fast ejendom, har aftægtsyderen fradragsret bl.a. for faktiske vedligeholdelsesudgifter, jf. LV 91 (A.F.4.4.2), s. 435. Her er hjemlen at finde i LIL § 12 (især stk. 5) smh. med SL § 4, litra b, og LIL § 14, stk. 2, jf. TfS 1985.642 V, og ikke i SL § 6, stk. 1, litra e, idet vedligehold-

119) Betegnelserne lejer og forpagter kan i denne fremstilling anvendes synonymt. I det følgende vil udelukkende betegnelsen lejer blive anvendt for såvel lejere som forpagtere.

120) Jf. Lsrn 1966.150, hvor en ejendom var overdraget fra far til søn, men hvor faderen bevarede beboelsesretten og afholdt samtlige udgifter vedrørende ejendommen. Ingen af parterne kunne fradrage vedligeholdelsesudgifter.

121) Jf. herved U 1982.659 V. Her indrømmedes endog en forpagter af en landbrugsejendom fradrag for udgifter til vedligeholdelse af det *privat* anvendte stuehus på den forpagtede ejendom efter SL § 6, stk. 1, litra a. Begrundelsen var, at den udførte vedligeholdelse havde en sådan sammenhæng med forpagtningsafgiften (forpagtningsafgift betalt i naturalier) m.v., at fradragsmuligheden var omfattet af LIL § 14. Se i øvrigt TfS 1986.296 SD om fradrag for vedligeholdelse af ejendomme med stuehusvurdering.

delseudgifterne sammen med øvrige udgifter (ekskl. renteudgifter) vedrørende ejendommen anses for at være en del af aftægtsydelsen. Aftægtsydelse og hertil knyttede udgifter kan heller ikke fradrages som driftsomkostninger efter § 6, stk. 1, litra a, da der ikke modtages nogen erhvervsmæssig indtægt fra ejendommen, jf. TfS 1986.579 Ø. Aftægtsforpligtelser og udleje skal derfor behandles forakelligt. Vedrørende aftægt henvises i øvrigt til den ny regel i LIL § 12 A, der træder i kraft pr. 1/1 1993 om fribolig for forældre.

Har en ny ejer tidligere lejet eller forpagtet ejendommen og i den forbindelse været pålagt hel eller delvis vedligeholdelsespligt, kan vedligeholdelsesfradrag ikke gives for så vidt angår forringelse indtrådt før erhvervelsestidspunktet, altså f.eks. hvor forringelsen er indtrådt i den pågældendes tid som lejer, jf. nedenfor afsnit 4.5.2.

Udgifter til større ombygningsarbejder, hvorved det lejede lejeretligt forbedres, kan aktiveres af lejer og afskrives¹²²⁾ ordinært efter bestemmelsen i SL § 6, stk. 1, litra a, men kun når de udførte foranstaltninger har en værdi, der har driftsmæssig betydning ud over et enkelt indkomstår.¹²³⁾ Sådanne afskrivninger er behandlet nærmere nedenfor i afsnit 4.8.5 og 5.6.6.

Ved større ombygninger udføres typisk arbejder med karakter af såvel lejeretlig vedligeholdelse som forbedring. Den del af udgifterne, der er lejeretlige vedligeholdelseudgifter, kan fradrages som driftsomkostninger i det indkomstår, hvori udgifterne afholdes, men der er ikke noget til hinder for, at udgifterne i stedet afskrives sammen med forbedringsudgifterne. Dette betyder blot, at fradragene i indkomsten udstrækkes.

122) Der sondres her og i det følgende mellem fradrag og afskrivning, således at "fradrag" forbeholdes fradrag i samme indkomstår, som udgifterne afholdes, mens "afskrivning" er fradrag, hvorved afholdte udgifter fordeles over flere indkomstår.

123) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 333.

4.2.4 Nær tilknytning til driften

Vedrørende ejendomme, der er *anlægsaktiver*,¹²⁴⁾ er der praksis for, at visse udgifter, der er nødvendige til at sikre eller vedligeholde *driften* i forbindelse med ombygning/udførelse af vedligeholdelsesarbejder, kan fradrages som driftsomkostninger. Det drejer sig dog om udgifter, der ikke i sig selv indebærer en vedligeholdelse.

Se hertil Larm 1978.30, hvor der ved ombygning af en købmandsforretning opstilledes midlertidige støvvægge med henblik på at mindske generne for kunderne mest muligt. Udgiften til støvvæggene tillodes fradraget som en driftsomkostning. Se også TFS 1984.11 lar (udgifter til opgravning af benzintanke var udskudte driftsomkostninger), Larm 1976.149 (udgifter til opsætning og nedrivning af balustrade var driftsomkostninger) samt Larm 1959.139 (fordyrelsen ved at lægge nyt tag oven på det gamle kunne fradrages som driftsomkostninger, da formålet var at undgå driftsstop).

Udføres derimod egentlige lejeretlige vedligeholdelsesarbejder eller hvad der kan sidestilles hermed, f.eks. hvor vedligeholdelse er særlig uhensigtsmæssig, kan udgifterne ikke fradrages som driftsomkostninger, men fradrag kan ske i det omfang betingelserne for vedligeholdelsesfradrag er opfyldte.¹²⁵⁾

For udgifter som følge af overgang fra jævnstrøm til vekselstrøm er i ældre praksis indrømmet fradrag ud fra driftsomkostningssynspunkter.¹²⁶⁾ Der findes imidlertid også en række kendelser, der i sådanne tilfælde opdeler udgifterne i en vedligeholdelses- og en forbedringsdel og altså giver fradrag efter vedligeholdelsesreglen.¹²⁷⁾ Sammenholdt med praksis i forbindelse med overgang fra gas til el, jf. nedenfor afsnit 4.4.2, må det

124) Anlægsaktiver kan som i Ole Bjørn m.fl.: Lærebog om indkomstskat s. 390 f. defineres negativt som alle aktiver, der ikke er omsætningsaktiver. Anlægsaktiver er derfor genstande, der ikke er beregnet til videresalg i næringshensigt eller til at indgå i en produktion, jf. også Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 110. Anlægsaktiver kan normalt sælges skattefrit i medfør af SL § 5, stk. 1, litra a, men vedrørende fast ejendom findes der regler om avancebeskatning i EBL.

125) Fradrag indrømmes således ikke i U 1962.400 Ø (udbedring af svampeskader i forbindelse med en ombygning, der var nødvendig for, at ejendommen kunne anvendes erhvervsmæssigt).

126) Jf. Larm 1953.90, 1956.135, 1957.139 og 1959.162.

127) Jf. Larm 1958.152, 1959.162 og 1967.73 samt R&R 1973, SM 139 (3) LD. Hertil kommer 3 utrykte kendelser (lar I 1962/63 nr. 30.826, 31.222 og 31.142). I alle disse tilfælde vurderes, om der kan konstateres en forbedring, og i givet fald hvor stor en forbedring der - i tillæg til vedligeholdelsen - er tilført ejendommen. Endvidere ses i et enkelt tilfælde (Larm 1956.134) lagt til grund, at der skulle ske en konkret begrundet fravigelse af procentreglen for ny erhvervede ejendomme. Herved er indirekte statueret, at arbejderne betragtes som vedligeholdelse, da procentreglen ikke gælder driftsomkostninger.

trods lidt uklarhed antages, at udgifter som følge af den teknologiske udvikling i dag skattemæssigt vil blive betragtet som udgifter til vedligeholdelse (eventuelt tillige delvist forbedring) og ikke som driftsomkostninger. Begrundelsen er også her, at det drejer sig om arbejder, der træder i stedet for vedligeholdelse.

Udførelse af andre arbejder, der træder i stedet for vedligeholdelse, f.eks. nedrivning af en bygningsdel, f.eks. en altan i stedet for istandsættelse, kan umiddelbart hverken karakteriseres som vedligeholdelse eller forbedring. Udgifter til sådanne foranstaltninger kan fradrages i de tilfælde, hvor de kan antages at træde i stedet for vedligeholdelsesudgifter, jf. nærmere nedenfor afsnit 4.4.1 og 4.4.2. Udgifterne er ikke driftsomkostninger.¹²⁸⁾

Udgifter til istandsættelse af en lejlighed med henblik på *genudlejning* kan fradrages som opsatte vedligeholdelsesudgifter afhængigt af ejertidens længde, jf. foran afsnit 4.1.4. Sker derimod istandsættelse af lokaliteter, som ikke tidligere har været udlejet, f.eks. udlejers tidligere bopæl, kan vedligeholdelsesudgifterne ikke fradrages ud over de grænser, som sættes af de almindelige regler for vedligeholdelsesfradrag, herunder standardvedligeholdelsesfradraget. Der kan heller ikke blive tale om, at udgifterne kan fradrages som driftsomkostninger, fordi vedligeholdelsesudgifter, som omtalt foran i afsnit 4.2.2, ikke samtidigt kan være driftsomkostninger.¹²⁹⁾

Såfremt en lejer ikke udfører hende påhvilende vedligeholdelsesarbejder, og disse i stedet udføres ved udlejers foranstaltning, kan udlejer undtagelsesvist opnå fradragsret for udgifterne, f.eks. hvor lejeren er gået konkurs.¹³⁰⁾ Det må dog forudsættes, at ejeren - medmindre det som i konkurstilfældet er helt oplagt, at lejer er insolvent -

128) Se dog Lsrm 1939.181 og 1971.157. I sidstnævnte kendelse blev som driftsomkostning givet fradrag for nedrivning af en ikke længere benyttet skorsten, der truede med at styrte sammen. Afgørelsens begrundelse må betragtes som forkert, og fradrag kunne måske i stedet være givet efter § 6, stk. 1, litra e. Se tillige TfS 1990.395 lsr samt U 1967.312 H, hvor landsretten finder en tilsvarende udgift fuldt fradragsberettiget som vedligeholdelse (post 3). Højesteret tog ikke stilling til spørgsmålet.

129) Fradrag blev således ikke tilladt ud over standardfradraget i Lsrm 1982.144 eller i Lsrm 1970.173 (istandsættelse inden udlejning fandt sted).

130) Jf. Lsrm 1985.3.

forgæves har søgt at inddrive beløbet hos den misligholdende part.¹³¹⁾ Fradrag gives også her i medfør af SL § 6, stk. 1, litra e.

Det er altså ikke tilstrækkeligt til at anse vedligeholdelseudgifter som driftsomkostninger, at vedligeholdelsen har en meget nær tilknytning til driften af en erhvervsvirksomhed. Fradrag efter litra a indrømmes kun, hvor udgiften er en driftsomkostning, der omfattes af bestemmelsen i SL § 6, stk. 1, litra a.

4.2.5 Fast ejendom som omsætningsaktiv¹³²⁾

Det kan tænkes, at fradrag af udgifter til vedligeholdelse af en fast ejendom, der er et omsætningsaktiv, kunne ske med hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra a. Det skal i så fald kunne siges, at vedligeholdelsen er sket for at vedligeholde *indkomsten*, altså at sikre, at ejendommen kan sælges. Den værdiforøgelse, der bliver resultatet af udførelse af istandsættelsesarbejder på næringsejendomme, bliver helt eller delvist indkomstbeskattet ved salget af ejendommen, hvorfor indrømmelse af fradrag for afholdte udgifter, der kan have bevirket en værdiforøgelse af ejendommen, ikke har de samme konsekvenser, som tilfældet er vedrørende anlægsaktiver, hvor en eventuel salgssavance som udgangspunkt ikke beskattes.

Synspunktet, at vedligeholdelse af omsætningsaktiver er en driftsomkostning, støttes ikke af vejledningen fra 1912 til indkomst- og formueskatteloven.¹³³⁾ Her fremgår det derimod af artikel 6, pkt. 1, litra f, at "Udgifter ved almindelig vedligeholdelse af *Driftsbygninger*" (min fremhævelse) kan betragtes som *driftsomkostninger*, der kan fradrages efter SL § 6, litra a. Dette udgangspunkt er jo forladt i dag, jf. foran afsnit 4.2.2, men det grundlæggende synspunkt bag systematikken i § 6 har altså været, at vedligeholdelse af aktiver, der indgår i en driftsmæssig sammenhæng, er driftsomkostninger i litra a's forstand. I dag genfindes synspunktet i reglerne for afskrivning af driftsbygninger, mens der ikke findes tilsvarende regler for

131) Jf. Måske i denne retning Lsrn 1984.131, der i hvert fald slår fast, at sådanne vedligeholdelsesudgifter ikke kan fradrages som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a. Se også U 1958.1173 H.

132) Omsætningsaktiver er især genstande, der beror hos den skattepligtige med henblik på salg eller anvendelse i produktionen, jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 244 f.

133) Jf. Vejledning af 31/12 1912 til anvendelse af Lov Nr. 144 af 8de Juni 1912 om Indkomst- og Formueskat til Staten (Lovtidende A, 1912, nr. 297).

afskrivning af omsætningsaktiver, der ikke kan betragtes som driftsbygninger. 1912-vejledningen giver således ikke nogen vejledning m.h.t. fradrag for vedligeholdelse af omsætningsaktiver.¹³⁴⁾

Der kan ikke i praksis konstateres foretaget nogen sondring mellem omsætnings- og anlægsaktiver i forbindelse med opgørelsen af, hvor store beløb der kan fradrages som vedligeholdelsesudgifter, og sontringen har vel i almindelighed ikke nogen praktisk betydning, da fradrag for udgifter til almindelig *løbende* vedligeholdelse under alle omstændigheder formentlig anerkendes fuldt ud, og fordi de hyppigst kan holdes inden for de grænser, der sættes af procentreglen for ny erhvervede ejendomme.

Udførelse af *større og mere* omfattende vedligeholdelsesarbejder, på hvilke det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb især vil blive praktiseret, jf. nedenfor afsnit 4.5.1, er formentlig ikke noget, der sker særligt hyppigt i forbindelse med fast ejendom, der er omsætningsaktiver. Disse ejendomme besiddes ofte kun ganske kort tid inden videresalg, og større ombygninger forestås mest naturligt af køber. Problemet om begrænsning af adgangen til vedligeholdelsesfradrag, f.eks. efter procentreglen for ny erhvervede ejendomme, vil dog kunne opstå fra tid til anden, især fordi der kan der statueres næring trods besiddelse af ejendomme i en længere årrække, uanset hvilke formål de pågældende ejendomme i besiddelsesperioden er blevet anvendt til.¹³⁵⁾

Fradrag for vedligeholdelse af ejendomme beregnet til videresalg bør dog næppe betragtes som driftsomkostninger, da der herved åbnes for fradrag af udgifterne efter såvel § 6, stk. 1, litra a, som litra e. Anvendelsesområdet for disse to bestemmelser bør næppe betragtes som sammenfaldende, jf. foran afsnit 4.2.2.

134) I øvrigt er 1912-vejledningen på andre punkter ligeledes ikke vejledende i dag. Se f.eks. vejledningens artikel 6, pkt. 8, der foreskriver, at vedligeholdelsesudgifter, der kan fradrages efter § 6, stk. 1, litra e, er sådanne, der medgår til at holde skatteyderens ejendele i "forsvarlig stand" eller som medgår til "nødvendig fornyelse" af ejendelene. Denne fortolkning af litra e som hjemlende fradrag for alle lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, er, som det allerede er fremgået, ikke gældende ret.

135) Jf. nærmere om næring ved salg af fast ejendom Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 110 f. og f.eks. Aage Michelsen i R&R 1990, SM 207 ff. Se tillige TfS 1991.204 Ø, hvor der statueredes næring, selv om skatteyderen havde beboet ejendommen i 15 år.

I stedet kan mange udgifter, der ikke kan fradrages som skatteretlige vedligeholdelsesudgifter, afskrives eller straksfradrages som ombygningsudgifter efter AFL § 21, jf. nedenfor afsnit 5.6.3. Det må i øvrigt være udelukket samtidigt at fradrage og afskrive på de samme udgifter.¹³⁶⁾

Har en skatteyder selv beboet en næringsejendom, vil standardfradrag efter LIL § 15 I skulle anvendes.¹³⁷⁾

Vedrørende forholdet mellem SL § 6, stk. 1, litra a og litra e, kan herefter samlet konkluderes: Fradrag for vedligeholdelse af fast ejendom kan kun ske med hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra e, medmindre det undtagelsesvist drejer sig om egentlige driftsomkostninger, som kan fradrages eller eventuelt afskrives i medfør af § 6, stk. 1, litra a, eller AFL. Under driftsomkostningsbegrebet inkluderes ikke vedligeholdelsesudgifter vedrørende omsætningsaktiver.

4.3 Forholdet til de lejeretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber

Der er som netop beskrevet den forskel på det lejeretlige og det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, at der i lejeretten fokuseres på det objektive - de faktisk udførte arbejder - og i skatteretten på det mere subjektive; den del af de faktisk udførte arbejder, der har udbedret forringelse indtrådt i skatteyderens ejertid. Betydningen af denne forskel varierer:

Har skatteyderen ejet en ejendom helt fra dennes opførelse, kan fradrag for vedligeholdelse ske for *alle* udgifter,¹³⁸⁾ der også i lejeretlig henseende kan betragtes som vedligeholdelse. Udgangspunktet i skatteretten er derfor ret beset, at de arbejder, som også lejeretligt er vedligeholdelsesarbejder, kan fradrages.

136) Jf. herved bet. 1221, s. 169.

137) Se TfS 1990.504 lsr, hvor et sommerhus, der statueredes solgt som led i skatteyderens næring, var blevet benyttet privat.

138) Også udgifter til reparation eller anden vedligeholdelse af det *tilhører*, der ved ejendomsvurderingen henregnes til ejendommens bestanddele, f.eks. de fleste hårde hvidevarer, kan fradrages, jf. LV 91 (E.K.2.12), s. 562.

Er der ydet skattefri tilskud til udførelse af vedligeholdelsesarbejder, er der naturligvis ikke samtidig mulighed for at fradrage den del af udgifterne, der dækkes af tilskuddet, jf. LV 91 (E.K.2.12), s. 562.

Vedligeholdelsesudgifter består derfor ligesom i lejeretlig sammenhæng dels af udgifter til materialer, dels af udgifter til udførelse af arbejderne, f.eks. arbejds løn og transport.¹³⁹⁾ Der kan altså ved indkomstopgørelsen ske skattemæssigt fradrag af udgifter, der er en følge af almindeligt slid og ælde. Tillige kan fradrages udgifter til afhjælpning af forringelse eller ødelæggelse, så længe ejendommen og de på ejendommen udførte forbedringer føres tilbage til oprindelig stand.¹⁴⁰⁾ Skatteretligt er den oprindelige stand imidlertid tilstanden ved skatteyderens *erhvervelse*,¹⁴¹⁾ og ikke tilstanden ved opførelsen, og det er her, forskellen opstår. Forskellens størrelse varierer altså afhængigt af, hvor længe skatteyderen har ejet ejendommen.

Denne forskel er imidlertid ikke den eneste, der kan konstateres mellem det skatteretlige og det lejeretlige vedligeholdelsesbegreb.

I skatteretten kan der siges at være en forhåndsformodning for, at afholdte udgifter er medgået til forbedringsarbejder. Hvis skatteyderen vil have fradrag for udgifterne efter SL § 6, stk. 1, litra e, må det godtgøres, at udgifterne vitterligt er medgået til vedligeholdelse. Bevisbyrden, hvis man kan tale om en sådan, påhviler skatteyderen. Hvis bevisbyrden ikke løftes, betragtes arbejderne som forbedringer. I lejeretten tages det modsatte udgangspunkt. Hvis de udførte arbejder skal give anledning til leje-forhøjelse, må ejeren godtgøre, at der er tale om forbedringer. Mislykkes dette, vil arbejderne blive behandlet som vedligeholdelsesforanstaltninger, jf. foran afsnit 3.5.1.

139) Honorar til rådgivere i forbindelse med planlægning og udførelse af vedligeholdelsesarbejder vil e.o. også kunne fradrages, jf. om arkitekt honorar R&R 1965, SM 26 (2) LD.

140) Jf. derfor i det hele vedrørende det positive indhold af vedligeholdelsesbegrebet og afgrænsningerne i forhold til beslægtede begreber, undtagen forbedring, foran i afsnit 3.1-4. I Ole Bjørn m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 321, udtrykkes en lidt anden opfattelse, da det udtales, at "arbejder, der udbedrer akader af anden art (end slid og ælde), er ikke fradragsberettigede som vedligeholdelsesudgifter, men behandles som forbedringer." Dette er ikke korrekt, da også udgifter til udbedring af andre former for forringelse end den, der er en følge af slid og ælde, f.eks. akader opstået i ejertiden, kan fradrages som vedligeholdelsesudgifter.

141) Der erindres dog om, at også vedligeholdelse af forbedringer udført af skatteyderen kan fradrages. Sådanne forbedringer falder selvsagt ikke ind under tilstanden ved ejendommens *erhvervelse*.

En anden forskel er, at visse arbejder, som udtrykkeligt i lejelovgivningen er defineret som værende forbedringsarbejder, jf. ovenfor afsnit 3.5.1, til tider skattemæssigt delvist behandles som vedligeholdelse, hvad arbejderne ofte vitterligt også er efter den *generelle* lejeretlige definition af vedligeholdelsesbegrebet. Som eksempel kan nævnes tilslutning af en ejendom med centralvarme til et kollektivt varmforsyningsanlæg, jf. LL § 61,¹⁴²⁾ eller brandsikringsforanstaltninger, der hyppigt også delvis består i vedligeholdelse.

Udgangspunktet er ifølge LV 91 (E.K.2.9), s. 561, at brandsikring er forbedring, i hvilken forbindelse der henvises til Lsrm 1978.38, hvor brandsikringsudgifterne fuldt ud betragtedes som forbedringsudgifter. Det anføres dog *samtidigt*, at udgifter til brandsikring skal behandles som alle andre udgifter til vedligeholdelse og forbedring. Her henvises til Lsrm 1979.41 samt Lsrm 1982.34, hvor 25 % af afholdte brandsikringsudgifter fandtes at være fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter. Slutteligt anføres vedrørende brandsikringsarbejder i LV 91, at hvis der fra Grundejernes Investeringsfond er ydet lån til udførelse af brandsikringsforanstaltningerne, kan disse uden videre betragtes som forbedringer, da "der kun kan friges midler fra Grundejernes Investeringsfond til en brandsikring, der er forbedring." Dette forekommer imidlertid at være en overfortolkning af af BRL § 58, der ud over lån til *alle* brandsikringsforanstaltninger tillige tillader udlån til f.eks. "opretning", der væsentligst må antages at dække over vedligeholdelsesarbejder, jf. herom nærmere foran afsnit 3.4.3. Grundejernes Investeringsfond udskiller ikke en eventuel vedligeholdelsessedel af et udført arbejde med henblik på alene at yde lån til forbedringsdelen af arbejderne. Det havde været mere naturligt, når der henvises til en lovbestemmelse, at henvise til brandsikringsloven § 10.

Hvis en foranstaltning i lejelovgivningen eller andetsteds udtrykkeligt er anført som værende en forbedring, er der ingen grund for skattemyndighederne til at anlægge en anden betragtning.

Dette synspunkt er også fulgt i *R&R 1981, SM 247 (1) lsr*, hvor der lagdes vægt på, at det i lov om tilskud til energibesparende foranstaltninger i udlejningsejendomme (lov nr. 127 af 22/4 1975, § 3) udtrykkeligt var foreskrevet, at tilskud kun kunne ydes til forbedringer. En fordeling af tilskudet til udskiftning af vinduer, der relaterede sig til forholdet mellem vedligeholdelse og forbedring, blev derfor tilsidesat, idet hele tilskudet måtte anses som ydet til forbedringsdelen af udgifterne.¹⁴³⁾ Herved tilsidesattes Statsskattedirektoratets udtalelse refereret i SpO 1976.264 (3).

142) Se hertil TfS 1989.621 lsr. Her fik en ejer delvist fradrag for udgifter til tilslutning til fjernvarmenettet, selv om udgifterne kunne forlanges betalt fuldt ud af lejerne ved en lejeforhøjelse over 10 år, jf. LL § 61. En del af udgifterne - tilslutningsafgiften - vil e.o. kunne fradrages i medfør af LIL § 8 C, jf. nedenfor afsnit 4.8.

143) Efter lov nr. 379 af 6/6 1991 om statstilskud til forbedringsarbejder m.v. i helårsboliger kan der ydes tilskud til såvel forbedringer som vedligeholdelse. Derfor må der også her ske en forholdsmæssig fordeling af tilskud mellem vedligeholdelses- og forbedringsdel.

P.g.a. at hensættelser på vedligeholdelseskonti som beskrevet foran i afsnit 3.3.2 i et vist omfang kan anvendes til lejeretlige *forbedringer*, har samspillet mellem lejeretten og skatteretten her en besynderlig effekt:

For de bundne konti er i LIL § 14 G givet en regel om skattefrihed for hensættelser og afskæring af adgang til fradrag for vedligeholdelsesudgifter, der afholdes af hensættelserne på bundne konti. Hvis der er brugt midler til såvel vedligeholdelse som forbedring (i lejeretlig forstand), og udgifterne er debiteret såvel bundne som ubundne konti, antages midlerne fra den bundne konto fortrinsvis at være anvendt til forbedringsdelen af arbejderne. Der foretages altså ikke en ligelig fordeling af vedligeholdelses- og forbedringsudgifter på de to typer konti, hvorfor der herved indirekte gives skattemæssigt fradrag for skatteretlige *forbedringsudgifter*.¹⁴⁴⁾

Ligningsdirektoratet har vedrørende en ejendoms overgang fra gas til el udtalt, at et huslejenævns skøn over fordelingen mellem vedligeholdelse og forbedring ikke kan være bindende for skattemyndighederne.¹⁴⁵⁾ Dette er naturligvis korrekt, men det må samtidig være udgangspunktet, at skønnet over fordelingen mellem lejeretlige vedligeholdelses- og forbedringsudgifter må være det samme i skatteretlig som i lejeretlig henseende. Skattemyndighederne, men ikke huslejenævn, skal derudover tillige skønne over, hvilken del af de lejeretlige vedligeholdelsesudgifter der også skatteretligt vedrører vedligeholdelse, og hvilken del der skatteretligt vedrører forbedring.

I øvrigt bør det bemærkes, at de specielle skatteretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber *ikke* anvendes i forbindelse med vurdering af fast ejendom. De omstændigheder, der kan påvirke skønnet over en ejendoms værdi i handel og vandel i op- eller nedadgående retning, jf. VURD § 6, er en ekstraordinært god eller ekstraordinært dårlig vedligeholdelsesstand samt lejeretlige forbedringer.¹⁴⁶⁾

144) Jf. nærmere herom Chr. Løche Andersen og Pauli Hedegård Eriksen i R&R 1984.226 ff., sidstnævnte i SpO 1991.174 f. samt Knud Norsker i R&R 1991, nr. 10, s. 67 ff.

145) Jf. R&R 1973, SM 139 (3) LD.

146) Jf. Flemming Paludan m.fl.: Vurdering og beskatning af fast ejendom, s. 107, samt f.eks. Tfs 1984.294 lsr og 1989.662 lsr. Se tillige Lsm 1980.24 vedrørende det tidligere gældende forbedringsbegreb i forbindelse med beregning af lejeværdi af egen bolig. Heller ikke her skulle ordet forbedring fortolkes i overensstemmelse med de vedligeholdelses- og forbedringsbegreber, der i øvrigt gælder i skatteretlig

4.4 Specielle emner i relation til skatteretlige vedligeholdelsesfradrag

4.4.1 Specielt om udskiftning og ombygning

Foran i afsnit 3.1 og 3.4.5 er anført, at enhver udskiftning i lejeretlig henseende er vedligeholdelse i det omfang, udskiftningen ikke samtidigt tilfører ejendommen faciliteter m.v., der kan give ejer ret til en forbedringslejerforhøjelse. Da vedligeholdelse i skatteretlig henseende omfatter alle arbejder, der tilsigter at bevare en bestemt tilstand på en ejendom, må det også i skatteretten være udgangspunktet, at udskiftning er vedligeholdelse.¹⁴⁷⁾ Udgangspunktet må dog formentlig fraviges i de situationer, hvor udskiftningen er så omfattende, at den kan sidestilles med anskaffelse af et nyt aktiv. Med andre ord: Vedligeholdelsesudgifter må i skatteretten adskilles i forhold til anskaffelses- og opførelsesudgifter.¹⁴⁸⁾

I relation til bygninger er det vanskeligt at klarlægge, hvad der er selvstændige aktiver. Er samtlige bygninger¹⁴⁹⁾ ét aktiv, eller er hver bygning et aktiv for sig, og kan installationerne siges at være selvstændige aktiver? Praksis på området er langt fra entydig, men retstilstanden må være følgende:

Nedrivning af samtlige på ejendommen værende bygninger efterfulgt af genopførsel af ny, tilsvarende bygninger, vil i sin helhed efter skatteretlig praksis at bedømme blive anset for at være forbedringsudgifter og ikke fradragsberettiget vedligeholdelse.¹⁵⁰⁾

henseende.

147) Thøger Nielsen har dog i Indkomstbeskatning I, s. 422 taget det modsatte udgangspunkt, idet udtales, at hvor "væsentlige bestanddele af skatteyderens aktiver udskiftes, vil der som hovedregel foreligge en aktiveringspligtig anskaffelsesudgift".

148) Jf. Thøger Nielsen i SpO 1955.233.

149) Her og i det følgende anvendes det bygningsbegreb, som er defineret nærmere nedenfor i afsnit 5.3.2. "Bygninger" inkluderer derfor også hegn, brønde, broer m.v., altså stort set alle menneskeskabte anlæg på en grund.

150) Jf. således Lsrm 1959.12, hvor udgifter til nedrivning af et til beboelse uegnet stuehus og opførsel af et nyt ikke kunne fradrages, heller ikke for så vidt angår den del af udgifterne, der ville have kunnet fradrages, såfremt der i stedet for nedrivning var sket vedligeholdelse af det eksisterende stuehus. Samme resultat nåedes i Lsrm 1943.161. Derimod tillodes delvist fradrag for udgifter til nedrivning og genopbygning i Lsrm 1947.168.

Dette resultat er formentlig en følge af, at der som udgangspunkt vil kunne afskrives på udgifterne til den netop beskrevne foranstaltning, der i så tilfælde betragtes som en anskaffelsessum. Det kan imidlertid hertil siges, at ejendommen ikke ved foranstaltningen tilføres noget nyt, hvorfor der ud fra overvejelser m.h.t. hvor stor en del af den konstaterbare forringelse på de nedrevne bygninger der er indtrådt i skatteyderens ejertid, kunne foretages en fordeling af udgifterne mellem skattemæssig vedligeholdelse og forbedring. Dette vil især være relevant, såfremt der ikke kan afskrives på ejendommen. Om det sidstnævnte synspunkt kan forventes fulgt i praksis, er tvivlsomt.

Hvis det kun er enkelte bygninger på ejendommen eller dele af bygninger, der nedrives og genopbygges i tilsvarende skikkelse, forekommer det mere oplagt, at der også i skatteretlig henseende afholdes udgifter, der afhængigt af ejertidens længde helt eller delvist kan fradrages som vedligeholdelse. Også her vil der imidlertid eventuelt kunne ske afskrivning af ombygningsudgifterne efter AFL § 21, jf. om denne bestemmelse nedenfor afsnit 5.6.3, men afskrivningen sker af udgifter til skatteretlige forbedringer, hvorfor der kan ske vedligeholdelsesfradrag for en del af de samlede udgifter og afskrivning af resten.

Hvis en gennemgribende ombygning af en bygning bevirker, at bygningen skifter karakter og måske fremover kan tjene andre formål end hidtil, er praksis således, at der formentlig ikke vil blive givet fradrag for sparede udgifter til vedligeholdelse, hvor der ved ombygningen udføres arbejder, der medfører, at et akut behov for vedligeholdelse bliver uaktuelt.

Praksis bygger på en ældre landsretsdømme, U 1959.250 Ø, hvor det blankt afvistes, at udgifter til ombygning af skure kunne fradrages helt eller delvist, selv om ombygningen trådte i stedet for en tiltrængt reparation/vedligeholdelse, hvortil udgiften måtte antages at ville have været den samme. Her var tale om en ombygning, der medførte større indtægter for ejeren, samt at skurene helt havde ændret karakter, således at de fremover kunne anvendes til andre formål end tidligere.

Hvis der i forbindelse med en ombygning til andre formål konkret kan påvises afholdelse af *faktiske* lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, ses fradrag dog givet i praksis.

Dette er sket i Larm 1983.26, hvor en beboelseslejlighed, der ikke havde været istandaat i 24 år, ved ombygning indrettedes til tandlægeklinik. Fradrag blev givet for den "del af de *afholdte* (min fremhævelse) udgifter, (der) måtte anses for medgået til almindelig vedligeholdelse af den oprindelige lejlighed". Se også Larm 1968.65, som er omtalt nedenfor afsnit 4.5.3.b. I denne afgørelse fraviges procentreglen for ny erhvervede ejendomme til skade for skatteyderen i et tilfælde, hvor der var sket ombygning til et andet formål, men hvor der reelt var afholdt udgifter til lejeretlig vedligeholdelse (malerarbejde). Fradrag tillodes, omend i begrænset omfang.

Ved ombygning til andre formål kan således - på trods af afskrivningsmuligheden - ske fradrag for faktisk afholdte *lejeretlige* men næppe for hypotetiske (sparede) udgifter til vedligeholdelse. Det er dog kun den del af udgifterne, der ikke kan fradrages som vedligeholdelse, der kan afskrives.

Ombygges på en sådan måde, at bygningen ikke fremover bliver anvendelig til andre formål end det, den pågældende skatteyder i sin ejertid hidtil har anvendt bygningen til, sker også en fordeling af de faktiske udgifter mellem lejeretlig vedligeholdelse og forbedring.

Dette er fastslået i Skdm 1972 (hf. 19), s. 46 V, hvor en fabrikant fra erhvervelsen af en ejendom uden at foretage ændringer anvendte en beboelsesbygning til lager. Udgifterne til en senere ombygning af den tidligere beboelsesbygning, hvorved alle beboelseslejligheder sløfdes, kunne fradrages d'v'ist.

Heller ikke i disse tilfælde kan der ske fradrag for hypotetiske (sparede) vedligeholdelsesudgifter.

Se dog hertil Larm 1961.159, hvor nogle grubesiloer nedlagdes og erstattedes af to tårnsiloer. Vedligeholdelse af de eksisterende siloer ville have beløbet sig til et beløb større end de afholdte udgifter. Med udgangspunkt i, at ejendommen ikke var tilført nogen forbedring, og i at de afholdte udgifter kunne *sidestilles* med vedligeholdelsesudgifter, tillodes fradrag for samtlige udgifter. Se også R&R 1957.510 (6) SD, hvor der blev givet fradrag for skønnede vedligeholdelsesudgifter, som blev sparet, hvor en del af en bygning blev nedrevet og genopbygget.

Hovedreglen er derimod fulgt ved kendelsen Larm 1981.11, hvor fradrag for hypotetiske vedligeholdelsesudgifter i forbindelse med en nedrivning nægtedes. I Larm 1977.7 blev der ikke givet fradrag for den hypotetiske udgift til udskiftning af træværk i eksisterende vinduer, hvor disse erstattedes af termovinduer.

Udgifterne i dette tilfælde er i øvrigt omfattet af det lejeretlige begreb sparet vedligeholdelse.¹⁵¹⁾ Se også R&R 1976, SM 37 (2) lsr om udskiftning af gulvbelægning.

Det må på baggrund af den nyere praksis konkluderes, at der heller ikke ved ombygninger, hvor bygningerne ikke ændrer karakter, kan gives fradrag for hypotetiske (sparede) vedligeholdelsesudgifter.

Hvis der sammen med udskiftning af bygninger eller bygningsdele gennemføres forbedringer, er retstilstanden altså den, at vedligeholdelsesfradrag sandsynligvis vil blive indrømmet for faktisk afholdte *men ikke for hypotetiske udgifter*. De vedligeholdelsesudgifter, der spares som følge af ombygningen, kan derfor ikke fradrages. De udgifter, der ikke kan fradrages, kan eventuelt afskrives i medfør af AFL § 21.

Hvad angår udskiftning af udtjente *installationer* med nøje tilsvarende vil der stort set altid være adgang til afskrivning af udgifterne, jf. nærmere herom nedenfor afsnit 5.6.2, men kun hvis hele installationen udskiftes på én gang. Derfor kan en fuldstændig udskiftning af en installation næppe fradrages som vedligeholdelse, selv om der er tale om vedligeholdelse i lejeretlig henseende. Sker udskiftningen løbende, vil udgifterne hertil derimod helt eller delvist kunne fradrages som vedligeholdelse afhængigt af ejertidens længde.

I afgørelsen TfS 1989.373 lsr statueredes, at udskiftning af et køleskab i en ejendom, der havde været udlejet hele året, ikke var en fradragsberettiget vedligeholdelsesudgift. Udskiftning af køleskab er i lejeretlig forstand vedligeholdelse, omend der næppe kan ske debitering af udgiften på vedligeholdelseskonti, hvis der er eller kan henlægges beløb til fornyelsen, jf. foran afsnit 3.4.5. Afgørelsen i TfS 1989.373 lsr er givetvis afsagt ud fra den forudsætning, at der vil kunne afskrives på anskaffelsesudgiften for køleskabet, hvorfor der ikke samtidigt skal kunne opnås vedligeholdelsesfradrag for den samme udgift. Se i samme retning Larm 1980.9, hvor vedligeholdelsesfradrag for udskiftning af to radiatorer nægtedes, samt TfS 1987.510 lsr, hvor udskiftning af en vaskemaskine ikke blev betragtet som vedligeholdelse. Ejendommene i disse afgørelser blev ikke ved udskiftningerne sat i bedre stand end ved overtagelsen, idet dog bortses fra eventuel reduktion under hensyn til ejertidens længde og de udskiftede genstandes alder. At ejendommene ikke blev sat i bedre stand, har måske været udslagsgivende i de afgørelser, der tilsyneladende er i modstrid hermed, jf. TfS 1986.468 lsr (vedligeholdelsesfradrag for udskiftning af komfur og emhætte i udlejningsbolig anerkendt i princippet), TfS 1985.496 lsr (fradrag for udskiftning af oliefyrr) samt Larm 1977.190 (fuldt vedligeholdelsesfradrag for udskiftning af komfur). Der kan dog ikke være tvivl om, at det er resultatet i de tre førstnævnte afgørelser, der må være det korrekte, men praksis kan altså kort beskrives som modstridende.

151) Vedrørende begrebet sparet vedligeholdelse i lejeretlig henseende henvises til foran afsnit 3.5.2. Sparet vedligeholdelse i lejeretlig henseende består hovedsageligt af et skøn over hypotetiske udgifter, der spares som følge af udførelsen af forbedringer. Der kan ud over sparet vedligeholdelse i denne henseende tillige være afholdt faktiske vedligeholdelsesudgifter, som ikke kan indgå i beregningsgrundlaget for forbedringsforhøjelsen.

P.g.a. muligheden for at afskrive særskilt på bygninger og på særlige installationer i bygninger er der således ikke mellem lejeretten og skatteretten harmoni i henseende til, om udskiftning kan betragtes som vedligeholdelse eller ej. I skatteretlig henseende kan der som udgangspunkt ikke ske vedligeholdelsesfradrag for udgifter, der samtidig kan afskrives efter AFL. Det vil derfor til tider kunne være fordelagtigt at udskifte særlige installationer over en længere periode med helt eller delvist vedligeholdelsesfradrag for udgifterne, frem for at lade udskiftningen ske på én gang. I så fald kan der kun afskrives på udgifterne over en årrække.¹⁵²⁾

4.4.2 Vedligeholdelse med andre materialer og surrogater for vedligeholdelse

I visse tilfælde kan det være umuligt eller i hvert fald uhensigtsmæssigt at vedligeholde på en måde, så ejendommen sættes i en stand, der ganske nøjagtigt svarer til den oprindelige. Dette gælder f.eks., hvor der benyttes bedre og mere moderne materialer til en istandsættelse, eller hvor der udføres foranstaltninger, hvorved fremtidige vedligeholdelsesudgifter nedsættes eller undgås. Sidstnævnte foranstaltninger kan benævnes surrogater for vedligeholdelse.

Praksis vedrørende fradrag i disse situationer kan beskrives som værende restriktiv, men ikke så restriktiv som vedrørende anerkendelse af vedligeholdelsesudgifter i forbindelse med ombygninger.

Udgangspunktet (hovedreglen) er, at der ikke kan ske vedligeholdelsesfradrag, når ejendommen ikke føres tilbage til oprindelig stand.

Hvis vedligeholdelse er fornøden, og det er umuligt at føre ejendommen tilbage til oprindelig stand, tillades vedligeholdelsesfradrag for udgifter svarende til, hvad sædvanlig vedligeholdelse ville have kostet:

I Larm 1965.67 var det ikke muligt for ejeren af et hus med et beakadiget røtag at skaffe rør eller arbejdskraft til udførelse af den nødvendige reparation. Der tillodes her fradrag for udgifter til pålægning af eternit-tag, idet udgiften hertil ikke kunne antages at overstige, hvad reparation af stråtaget ville have beløbet sig til. Fradraget reduceredes dog til 1/3 under hensyn til ejertidens længde. Se også TFS 1985.528 Iar, hvor udgiften

152) Denne specielle skatteretlige opskrift vedrørende installationer falder godt i tråd med den lejeretlige fremgangsmåde, hvor udskiftning af installationer sker løbende. Det kan nemlig langt fra udelukkes, at løbende, etapevis udskiftning af en installation kan berettige til debitering på vedligeholdelseskonti, selv om der er henlagt til fornyelse af den samme installation, jf. foran afsnit 3.4.5.

til udskiftning af en mølletop, der for en dels vedkommende var nødvendiggjort af, at der ikke kunne skaffes de nødvendige reservedele, fuldt ud kunne fradrages som en vedligeholdelsesudgift.

Det samme er tilfældet, hvor vedligeholdelse er meget uhensigtsmæssig og/eller må formodes at ville indebære væsentligt¹⁵³⁾ større omkostninger og dermed også større fradrag:

Udgifter til istandsættelse af bygningers facade ved beklædning med aluminiumsplader blev under hensyn til længden af ejerperioden tilladt delvis fradraget som vedligeholdelsesudgifter i TfS 1984.163 lsr. I sagen Lsm 1960.160 fik en slagtermester delvist fradrag for udgiften til at ændre ejendommen ved at opsætte marmor i stedet for fliser på facaden. Fradraget ansattes til en hypotetisk udgift; nemlig hvad det ville have kostet på ny at beklæde facaden med fliser. Ved afgørelsen blev det anset for godtgjort, at flisebeklædningen medførte konstante behov for reparation, hvorfor udskiftningen af facadebeklædning sandsynligvis ville medføre væsentligt reducerede vedligeholdelsesfradrag fremover. En tilsvarende kendelse findes i Lsm 1962.158.

Der findes enkelte ældre afgørelser, der giver vedligeholdelsesfradrag for nedrivning eller udførelse af andre foranstaltninger, der træder i stedet for vedligeholdelse:

Udgiften til nedrivning af en misligholdt ejendom tillodes i Lsm 1953.197, idet udførelse af de nødvendige fradragberettigede vedligeholdelsesarbejder ville have været dyrere. Se også Lsm 1971.157 om nedrivning af en ikke længere benyttet skorsten. Heri blev givet fradrag for udgifterne efter SL § 6, stk. 1, litra a. Kendelsen er omtalt foran i afsnit 4.2.4 og er i modstrid med landsrettens afgørelse i U 1967.312 H, hvor nedrivning sidestilles med vedligeholdelse. Se tillige TfS 1990.395 lsr, hvor det slås fast, at nedrivningsudgifter hverken er driftsomkostninger eller ombygningsudgifter, der kan afskrives efter AFL § 21.

Fjernelse af hæk og opspætning af hegn i stedet blev tilladt fradraget i Lsm 1952.80, formentlig fordi hækens rødder løbende ville medføre udgifter til reparation af kommunalt fortov.

I kendelsen Lsm 1940.84 blev dræningsudgifter - der jo normalt må betragtes som udgifter til forbedring - tilladt fradraget, hvorved bl.a. opnåedes, at fremtidige udgifter til vedligeholdelse af fugtskadet kælder kunne undgås.

Værdien af denne praksis er formentlig i dag meget begrænset, og det kan næppe for

153) Et moment ved afvejningen er altså, om der kan forventes væsentligt lavere vedligeholdelsesudgifter i fremtiden, jf. Lsm 1961.59. Her blev der kun indrømmet delvist fradrag for udgiften til behandling af kalket facade med plasticmaling, der måtte formodes at nedsætte det fremtidige vedligeholdelsesbehov med ca. 2/3. Se også Lsm 1950.77, hvor en mindre vedligeholdelseskrevende facadepudning ikke kunne fradrages med beløb ud over, hvad en sædvanlig pudsning ville have beløbet sig til. Denne restriktive praksis er - i hvert fald f.s.v. angår plasticmaling af pudsede facader - senere gjort mere lempelig, således at fuldt fradrag tillades, jf. de i n. 155 anførte afgørelser.

ventes, at udgifter til foranstaltninger, der ikke lejeretligt vil blive betegnet som vedligeholdelse, kan fradrages. Nedrivningsudgifter kan dog efter omstændighederne sidestilles med og fradrages som vedligeholdelsesudgifter.

Til hovedreglen om, at fradrag for vedligeholdelse ikke kan ske, hvis ejendommen ikke føres tilbage til oprindelig stand men til en anden, som ikke lejeretligt indebærer en forbedring, kan herefter opstilles den generelle *undtagelse*, at der gives fradrag for udgifter, hvis det er umuligt, meget uhensigtsmæssigt eller væsentligt dyrere at gennemføre vedligeholdelsesarbejdet og sætte ejendommen i oprindelig stand.

Fradrag tillades helt eller delvist, hvor den teknologiske udvikling medfører, at der skal ske udskiftning af eksisterende installationer eller foretages nyinstallationer. Praksis er ikke helt klar m.h.t., om fradrag sker som driftsomkostning eller vedligeholdelsesudgift, men det sidste må være det rigtige, jf. foran afsnit 4.2.4. Fradrag gives i det omfang, der ikke ved udskiftningen installeres udstyr af væsentlig bedre kvalitet og med væsentlig flere faciliteter, der ikke blot er en følge af, at installationen er nyere og mere tidssvarende.

Ved overgang fra gas til el, hvor gasforsyningen i kommunen var under afvikling, blev der ydet fradrag¹⁵⁴⁾ for udgifterne med den begrundelse, at der ikke tilførtes ejendommen nogen forbedring, jf. Larm 1958.63, 1977.190, 1979.40 og 1980.151. Det er det samme synspunkt, der i lejeretlig henseende er blevet anvendt, og som - hvor der ikke sker en forøgelse af kapaciteten af ejendommens forsyningaledninger, jf. LL § 58, stk. 5 - har betydet, at sådanne ændringer som hovedregel ikke kan berettige til højere husleje i form af forbedringslejeforhøjelse.

Skatteretlig praksis i forbindelse med udgifter ved overgang fra jævn- til vekselstrøm svarer til praksis vedrørende overgangen fra gas til el, jf. henvisninger til praksis foran i afsnit 4.2.4. Der er dog her i højere grad sket fradrag ud fra driftsomkostningssynspunkter.

Installation af gasfyr i stedet for oliefyrr kan kun berettige til fradrag for den del af udgifterne, der må antages at være medgået til vedligeholdelse, eventuelt opsat vedligeholdelse, jf. R&R 1983, SM 273 (1) SD.

At der til vedligeholdelse anvendes nyudviklede og bedre materialer end de hidtil anvendte, betyder ikke, at fradrag for udgifterne skal afskæres.¹⁵⁵⁾ I denne situation

154) Der skete dog reduktion af fradraget efter et skøn under hensyn til ejertidens længde.

155) Jf. herved Larm 1962.157, Skdm 1971 (bf. 18), s. 180 V (retsforlig), Larm 1980.38, hvor facader i stedet for en traditionel pudsmaling undergaves plasticpudsbehandling, samt utrykt lsr (I 1963/64 nr. 21.329 refereret i Skattekartoteket 34-19-1 (28)).

kan man næppe tale om vedligeholdelse med andre materialer eller surrogater for vedligeholdelse men derimod om den mest hensigtsmæssige måde at vedligeholde ejendommen på. Ejeren gives mulighed for frit at vælge materialer.

Er arbejder lejeretligt defineret som forbedring, må der som udgangspunkt også skatteretligt være tale om forbedring.

I sagen TfS 1989.621 lsr fik ejeren imidlertid halvt fradrag for udgifter til tilslutning til fjernvarmenettet, selv om ejendommen i forvejen var udstyret med oliefy, der fjernedes. Det anerkendtes altså, at overgang fra centralvarmefyring til fjernvarme i et vist omfang indebærer vedligeholdelse. De i afgørelsen omhandlede arbejder berettiger i lejeretlig henseende til en (speciel form for) forbedringslejerforhøjelse i medfør af LL § 61. Afgørelsens rigtighed m.h.t., at arbejderne delvist er vedligeholdelse, må betegnes som tvivlsom, jf. foran afsnit 4.3. Foranstaltninger, der lejeretligt er udtrykkeligt forekrevet som værende forbedringer, bør også betragtes som sådanne i skatteretlig henseende.

4.4.3 Udbedring af skader

Retablering af skader på fast ejendom, som ikke skyldes slid og ælde, f.eks. skader som følge af vejrliget, eller svampe- og insektangreb, kan som udgangspunkt udløse vedligeholdelsesfradrag, når de almindelige betingelser herfor er opfyldte. Der kan derfor være adgang til fuldt vedligeholdelsesfradrag for skader opstået i skatteyderens ejetid,¹⁵⁶⁾ mens udgifter til udbedring af skader opstået i en tidligere ejers tid, men som først konstateres efter erhvervelsen, ikke kan fradrages.¹⁵⁷⁾

Udbetales erstatning for bygningsskader enten fra et forsikringselskab eller fra skadevolder, er formålet med erstatningen at stille ejeren, som om skaden ikke var sket. I det omfang erstatningen kompenserer for et formuetab, er erstatningsbeløbet som udgangspunkt ikke skattepligtigt, men hvor erstatningen dækker tab af indkomst, er udgangspunktet det modsatte. Modsvarende gælder på udgiftssiden, at hvis erstatningen skattemæssigt skal indtægtsføres af ejeren, vil der være adgang til vedligeholdelsesfradrag. Hvis erstatningen derimod kan holdes uden for indkomstberegningen, kan udgifter til retablering ej heller fradrages.

156) Jf. Larm 1953.94, 1954.149, LV 91 (E.K.2.4), s. 558. samt nedenfor afsnit 4.5.3.b.

157) Jf. f.eks. U 1962.400 Ø.

Benytter ejeren ikke en erstatning til at retablere skaden, er der tale om et forhold, der kan sidestilles med en hel eller delvis afståelse af ejendommen.¹⁵⁸⁾

Hvorledes skader nærmere behandles skatteretligt afhænger af, om ejendommen er et anlægs- eller omsætningsaktiv.

Er den beskadigede ejendom et *omsætningsaktiv*,¹⁵⁹⁾ vil udgifter til udbedring af skaden kunne fradrages som en driftsomkostning efter SL § 6, stk. 1, litra a. Det er derfor muligt at fradrage *samlige* udbedringsudgifter, uanset om ejendommen derved sættes i en bedre stand end ved erhvervelsen og dermed delvis skatteretligt forbedres.¹⁶⁰⁾ Anvendes ikke hele erstatningen, skal det overskydende beløb indtægtsbeskattes, og overstiger udgifterne erstatningssummen, kan differencen fradrages som en driftsomkostning. Her kan eventuelle lejeretlige vedligeholdelsesudgifter altså undtagelsesvis fradrages som driftsomkostninger.

Udbedres skaden ikke, betragtes modtagen erstatning som betaling for hel eller delvis afståelse, og en eventuel fortjeneste beskattes.¹⁶¹⁾ Der er ikke her tale om sådanne aktiver, for hvilke udbetaling af forsikringsbeløb friholdes fra indkomstbeskatning i medfør af SL § 5, stk. 1, litra b.

Findes ingen erstatningsansvarlig, eller har ejeren forgæves søgt at inddrive et konstanteret erstatningskrav, vil værdiforringelsen kunne fradrages som en driftsomkostning efter § 6, stk. 1, litra a.

158) Det er dette synspunkt, der ligger til grund for bestemmelserne i AFL § 29, stk. 3, LSI § 4, stk. 4, EBL § 2, stk. 1, og ELBL § 7, stk. 1, hvorefter erstatningsbeløb skal betragtes som en aalgasum.

159) Jf. vedrørende driftstab på omsætningsaktiver i det hele taget Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 244 ff.

160) Jf. Skdm 1984 (hf. 71) 694 V, hvor erstatningsbeløbene anvendtes til retablering af skaderne.

161) Jf. U 1980.121 H.

Er den beskadigede ejendom et *anlægsaktiv*, vil både erstatningen og eventuelle retableringsudgifter som hovedregel blive holdt uden for indkomstopgørelsen. Modtages ingen erstatning, kan der ske fradrag for eventuelt afholdte udgifter, men kun hvis de almindelige betingelser for vedligeholdelsesfradrag efter SL § 6, stk. 1, litra e, er opfyldt.¹⁶²⁾

Modtages erstatning, vil der i relation til ejendomme, hvor der ved salg skal ske opgørelse af en eventuel avance efter EBL,¹⁶³⁾ samt ved bygninger m.v., der kan afskrives efter AFL, som udgangspunkt skulle ske en beskatning af erstatningsbeløbet, der betragtes som vederlag for hel eller delvis afståelse hhv. genvundne afskrivninger. Hvis erstatningen fuldt ud anvendes til retablering af skaden, kan der imidlertid anmodes om fritagelse for beskatning, jf. EBL § 10 og AFL § 29 A. Hvis der ikke sker fritagelse for eventuel beskatning af erstatningsbeløbet som afståelsessum, skal erstatningsbeløbet medregnes ved opgørelsen af, om der foreligger en avance, eller om der kan konstateres genvundne afskrivninger, der beskattes som særlig indkomst. I disse tilfælde, altså hvor der skrives frem efter afståelsesreglerne i EBL og AFL, kan der eventuelt ske vedligeholdelsesfradrag for eller afskrivning efter AFL af afholdte retableringsudgifter, også selv om der ikke fremkommer noget beløb til beskatning som særlig indkomst.¹⁶⁴⁾

I ligningsvejledningen anføres, at udgifter til istandsættelse eller genopførsel efter en brand ikke kan fradrages som vedligeholdelsesudgifter.¹⁶⁵⁾ Dette kan dog ikke være korrekt for så vidt angår brande, hvorved ejendommen kun beskadiges delvis, idet

162) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 241. Se tillige Lsrn 1949.50, hvor fradrag for genopførelsesudgifter nægtedes formentlig p.g.a. den meget korte ejertid. Se også Lsrn 1949.113.

163) Efter EBL § 7 skal erstatningsbeløb kun sidestilles med salgssummer, hvor oprindelige lejeforhold vedrørende ejerlejlighederne er ophørt.

164) Jf. TfS 1986.612 lsr.

165) Jf. LV 91 (E.K.2.4), s. 558. I den forbindelse henvises til tre landsskatteretskendelser Lsrn 1981.36, 1978.39 og 1949.50. Lsrn 1978.39 vedrører ikke en brandskadet men en sammenstyrtet bygning. I de to øvrige afgørelser er der tale om hhv. en lejet forretning, der udbrænder helt, og et hus, der nedbrænder helt. Udsagnet kan ikke gælde for fast ejendom, der er omsætningsaktiver, hvor fradrag kan ske efter SL § 6, stk. 1, litra a, som driftsomkostninger, hvorfor det følgende kun vedrører anlægsaktiver.

udbedring af skader efter en brand her er en genopretning af den oprindelige tilstand. Udsagnet er mere korrekt i de situationer, hvor branden bevirker en totalskade. Her er der tale om noget, der svarer til nedrivning af et aktiv efterfulgt af genopbygning af et helt nyt. I en sådan situation anerkendes i praksis, jf. ovenfor afsnit 4.5.1, ikke nogen form for vedligeholdelsesfradrag, idet forholdet betragtes som nyanskaffelse af et aktiv.

Efter SL § 5, stk. 1, litra b, skal udbetaling af brandforsikringer o.l. ikke medregnes som indkomst. Friholdelsen gælder dog kun, når erstatningen anvendes efter sin hensigt. Hvis erstatningen kan holdes uden for indkomstopgørelsen, kan der ikke ske fradrag for udgifter til de udførte retableringsarbejder, ej heller selv om disse helt eller delvist ville kunne fradrages i medfør af SL § 6, stk. 1, litra e.¹⁶⁶⁾ Dette gælder uanset, om den modtagne erstatning er større eller mindre end de faktiske udgifter til at føre ejendommen tilbage til tilstanden før skaden.¹⁶⁷⁾

Udbetales erstatning til andre formål end den blotte retablering af det beskadigede, afhænger det af en konkret vurdering, hvorledes en sådan del af erstatningsbeløbet skattemæssigt skal behandles. I de fleste tilfælde skal erstatningen betragtes som en helhed.¹⁶⁸⁾ Hvis en del af erstatningen ydes til dækning af arbejde, som udføres af skadelidte selv, vil et sådant beløb dog være at betragte som en lønindkomst i det omfang, der ikke i forbindelse med udførelse af arbejdet kan påvises faktisk afholdte udgifter. Dette gælder dog kun, hvor modtageren (f.eks. som bygningshåndværker) er omfattet af reglerne om beskatning af eget arbejde.¹⁶⁹⁾ Ydes erstatning for tabt lejeindtægt, skal denne ydelse indkomstbeskattes på samme måde som faktiske leje-

166) Jf. U 1970.265 Ø, Lsrm 1978.39, Lsrm 1981.36 samt TfS 1985.528 lsr. I sidstnævnte kendelse holdes forsikringssummen helt uden for beregningerne.

167) Jf. Lsrm 1981.36, hvor ejeren var underforsikret, og U 1970.265 Ø, hvor erstatningen var større end de afholdte udgifter (i hvert fald i det indkomstår sagen vedrørte). Se dog i modsat retning et retsforlig omtalt af Erik Turley i Adv. 1987.317 f. Her skulle betales særlig indkomstskat af *helt* erstatningen, hvor modtageren havde anvendt 3/4 af erstatningsbeløbet til genopførelsen.

168) Jf. TfS 1984.7 lsr, hvor erstatningen inkluderede beløb til udbygning af det ikke beskadigede fundament, således at det opfyldte kravene i bygningsreglementet. Se tillige TfS 1984.467 lsr om erstatning for ryddeliggørelse af en grund, hvor en nedbrændt bygning ikke genopførtes.

169) Jf. TfS 1986.434 Skd, hvori afgørelsen TfS 1984.473 lsr. karakteriseres som forkert. Se vedrørende beskatning af eget arbejde Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 168 ff. samt TfS 1992.502 V.

indtægter, ligesom anden driftstabserstatning også undergives almindelig indkomstbeskatning.¹⁷⁰⁾

4.5 Nærmere om det skatteretlige vedligeholdelsesbegrebs relatering af udgifter til skatteyderens ejertid

4.5.1 Sker der altid en relatering til ejertiden?

Den grundlæggende forskel mellem lejeretlig og skatteretlig vedligeholdelse vedrører fastlæggelsen af, hvilken tilstand på ejendommen vedligeholdelsesforanstaltninger skal relateres til. I lejeretlig henseende er det opførelsestidspunktet hhv. tidspunktet for udførelse af senere foretagne forbedringer, der er afgørende. I skatteretlig henseende er det derimod ejendommens stand ved skatteyderens erhvervelse af ejendommen hhv. tidspunktet for udførelse af forbedringer foretaget i skatteyderens ejerperiode, der skal lægges til grund.

Det siger sig selv, at skattemyndighederne ikke, hver gang en ejendom overdrages, kan foretage en nøjagtig registrering af den pågældende ejendoms vedligeholdelsestilstand. Højesterets fortolkning af vedligeholdelsesbegrebet i skattemæssig henseende giver derfor skattemyndighederne nogle bevismæssige problemer, der ikke let lader sig overvinde, idet man hyppigt højst vil kunne gisne om, hvorledes vedligeholdelsestilstanden for en ejendom var for år tilbage.

I forbindelse med nyerhvervede ejendomme er skønnet med den såkaldte procentregel i de tre første ejerår standardiseret, således at alle *lejeretlige* vedligeholdelsesudgifter tillades fradraget med beløb, der udgør op til 25% af den samlede lejeindtægt, jf. nærmere nedenfor afsnit 4.5.3.

170) Jf. TfS 1991.86 V.

Når der er forløbet mere end 3 år efter erhvervelsen af en ejendom, må man imidlertid overgå til anvendelse af det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb. Også her er skønnet i visse tilfælde standardiseret, nemlig når det drejer sig om større bygningsbestanddele. Udskiftes f.eks. et varmeanlæg, vurderes, hvor lang levetid et varmeanlæg af den pågældende type har.¹⁷¹⁾ Ved at sammenholde den forventede levetid med længden af ejerens besiddelsestid kan opstilles en brøk, der angiver, hvor stor en del af udskiftningsudgiften der vedrører den pågældende ejers besiddelsestid.

Som eksempel kan nævnes U 1969.220 Ø, hvor nytækning af et tag tillodes fradraget med 1/3, idet tagets anslåede levetid var 30 år, og skatteyderen havde ejet ejendommen i 10 år. Forholdsmæssige fradrag er også anvendt i afgørelserne Lsrn 1979.108 (murværk), 1979.155 (læhegn), TfS 1984.163 lsr (facadebeklædning), TfS 1985.287 lsr (vinduer) og TfS 1987.133 lsr (kloakeringsudgifter). Se også TfS 1987.308 lsr, hvor udbedring af et drønsystem blev tilladt fradraget fuldt ud, selv om skatteyderen ikke havde været ejer i hele systemets levetid. For læhegn er det i cirk. nr. 44 af 19/11 1990 bl.a. udtrykkeligt foreskrevet, at "udgifter til genplantning af læhegn kan fradrages i forhold til den periode, skatteyderen har ejet ejendommen sammenholdt med hegnets levetid". *Anlæg af læhegn kan fradrages fuldt ud, jf. LIL § 8 K, stk. 3.*

Beregninger, hvorved fradrag indrømmes i forhold til den forventede levetid for den udførte vedligeholdelsesforanstaltning, er principielt forkerte, idet det afgørende må være den *faktiske* levetid for den konkret vedligeholdte del af ejendommen. Det er jo netop kun den forringelse, der er indtrådt i ejerens besiddelsestid, der kan berettige til vedligeholdelsesfradrag. Imidlertid er der ingen tvivl om, at man i praksis oftest - ligesom ved beregning af afskrivningsprocenter - for nemheds skyld tager udgangspunkt i den forventede levetid af de *ny* bygningsdele. Et sådant udgangspunkt er dog ikke foreskrevet i ligningsvejledningen, undtagen for så vidt angår landbrugsbygninger, hvor det er anført, at fradrag normalt skal indrømmes ud fra en *forventet* levetid for bygninger og bygningsbestanddele på 40 år.¹⁷²⁾

171) Så vidt vides findes kun én "officiel" oversigt over levetider for bygningsdele. Den er udarbejdet af Byggeriets Udviklingsråd som en del af publikationen "Planlægning af driftsvenligt byggeri. En anvisning" (Kbh. 1985) De her givne tal er gennemsnitlige og forudsætter gennemsnitlige påvirkninger, vedligeholdelse m.v. Det anføres således, at levetiderne ikke kan anvendes ved beregning af *faktiske* levetidsomkostninger. Skattemyndighedernes anvendelse af standardlevetider bør derfor også ske med stor forsigtighed og ideelt set under udøvelse af et konkret skøn i hvert enkelt tilfælde.

172) Jf. LV 91 (E.E.3.9), s. 344.

Efter omstændighederne må det hyppigt være nødvendigt at fravige den i praksis udviklede standardiserede og forholdsvis nemme beregningsmetode. Hvis skatteyderen f.eks. kan bevise, at bygningsdelen vitterlig kun har haft en væsentlig kortere levetid end den gennemsnitlige, skal der foretages et konkret skøn.¹⁷³⁾ Vedligeholdelsesfradrag må omvendt nedsættes, hvis det er evident, at de udskiftede bygningsdele rent faktisk har haft en væsentlig længere levetid end den gennemsnitlige.¹⁷⁴⁾

Skatteydere påberåber sig ofte, at en forholdsvis større del af en forringelse er opstået i deres ejertid. Argumentationen herfor er, at forringelserne af bygningsdele har accelereret, således at en forholdsvis større del af forringelsen er indtrådt i den sidste del af levetiden. Det er dog vanskeligt at konkretisere, hvorledes der i så fald skal fordeles, og skattemyndighederne vil nok være utilbøjelige til at anerkende sådanne indsigelser.¹⁷⁵⁾

Der skal også foretages et konkret skøn, hvis den pågældende bygningsdel ved ejers erhvervelse af ejendommen har været specielt dårligt vedligeholdt. I så tilfælde er en forholdsvis større del af forringelsen opstået i den tidligere ejers tid, hvorfor det må være en logisk konsekvens af U 1958.1173 H, at skattemyndighederne skal nægte fradrag for andre udgifter end de, der vedrører forringelsen i den nuværende ejers besiddelsestid. At en ejendom er lavet af dårlige materialer, som nødvendiggør mere vedligeholdelse end normalt, er derimod uden betydning.¹⁷⁶⁾

I praksis forekommer fravigelser fra de standardiserede skøn formentlig uhyre sjældent, da både ejere og skattemyndighederne p.g.a. manglende registrering af ejendommens vedligeholdelsesstand på overtagelsestidspunktet, vil have besvær med at løfte bevisbyrden.

173) Jf. om den forvaltningsretlige pligt til at skønne i Ellen Margrethe Basse m.fl.: Forvaltningsret, almindelige emner, s. 254 ff.

174) Dette blev dog ikke udfaldet i Lsrm 1962.125.

175) Jf. Arne Christiansen i U 1965B.202. Se dog hertil TfS 1984.127 lsr (Lsrm 1984.39), hvor det blev lagt til grund, at en forholdsvis større andel af stedfundne forringelser af altaner kunne henføres til de senere år.

176) Jf. Thøger Nielsen i SpO 1955.234.

Det skøn, skattemyndighederne skal foretage vedrørende fordelingen mellem vedligeholdelse og forbedring, hviler i det hele taget ofte på ganske usikker grund af den praktiske årsag, at det ikke er muligt vedrørende hver enkelt ejendom at godtgøre, hvad der var vedligeholdelsesstanden på erhvervestidspunktet, eller hvor lang levetid en udskiftet bygningsdel rent faktisk har haft. Efter en vis periodes forløb må det derfor formodes, at de fleste vedligeholdelsesudgifter i *lejeretlig* forstand accepteres fradraget. Skattemyndighederne indskrænker sig formentlig hovedsagelig til kun at kontrollere større istandsættelsesudgifter, mens mindre lejeretlige vedligeholdelsesudgifter *uanset ejerperiodens længde* tillades fradraget.¹⁷⁷⁾ Det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb anvendes således langt fra konsekvent.

4.5.2 Fastlæggelse af erhvervestidspunkt. Succession

P.g.a. det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb er det nødvendigt nøje at kunne fastlægge, hvornår en ejendom er blevet erhvervet, og om der eventuelt kan ske succession i den tidligere ejers skattemæssige stilling.

Ejertid i relation til vedligeholdelsesfradrag og dermed til procentreglen skulle i mangel af udtrykkelige regler om det modsatte formodes som hovedregel at begynde på samme tidspunkt som i øvrige skatteretlige relationer, d.v.s. på det tidspunkt, hvor endelig og bindende aftale om overtagelse er indgået. Gode grunde taler dog for i denne specielle relation at anvende den faktiske overtagelsesdag som skæringsdag, jf. nærmere nedenfor afsnit 4.5.3.c.

Hæves en handel om fast ejendom, eller er overdragelsesaftalen ugyldig, må parterne i henseende til vedligeholdelsesfradrag til tider skulle, stilles som om salget ikke havde fundet sted. Dette vil især være tilfældet ved ugyldighed, og hvor ophævelsen m.v. sker på grundlag af objektivt konstaterbare forhold på overtagelsestidspunktet.¹⁷⁸⁾ Her vil sælger genindtræde i sin oprindelige retsstilling, og ejertidens længde beregnes ud fra den oprindelige erhvervelse. Hvis andre årsager bevirker, at handlen

177) Jf. herved LV 91 (E.K.2.4), s. 559, hvor det udtales, at hvis "fratrukne reparationsudgifter er *unormalt store*, må det nærmere undersøges, om der er fradraget forbedringsudgifter".

178) Jf. herved LV 91 (E.J.1.1), s. 488.

skal gå tilbage, f.eks. en senere ophævelse p.g.a. mangler ved ejendommen, vil sælgers genindtræden som ejer hyppigt være at betragte som en nyerhvervelse.¹⁷⁹⁾ Der skal dog ske en konkret afvejning i hver enkelt situation. De i en handel om fast ejendom involverede parter bør ikke på nogen måde ved deres optræden kunne bevirke, at en allerede indtrådt beskatning ophæves.¹⁸⁰⁾ Da procentreglen for ny erhvervede ejendomme kun er en formodningsregel, vil den efter omstændighederne kunne fraviges til gunst for skatteyderen, hvis genovertagelse af en ejendom betragtes som en ny erhvervelse.

Samme principper som i ugyldigheds- og ophævelsestilfældene bør anvendes ved betingede overdragelser af fast ejendom, hvor betingelserne ikke opfyldes.

Hvis ejendommen ikke overtages ved aftale, skal tidspunktet for den retsstiftende kendsgerning, hvorved ejendommen erhverves - for tvangsauktionskøber tvangsauktionens slutning¹⁸¹⁾ og for en arving arveudlægningstidspunktet - i stedet anvendes.

Kun rent undtagelsesvist bliver der tale om, at en ny adkomsthaver m.h.t. vedligeholdelsesfradrag succederer i den tidligere ejers retsstilling. Dette er tilfældet, hvor en ejendom erhverves ved skattefri fusion, jf. FUL § 8, stk. 1, ved overførsel mellem ægtefæller efter KSL § 26 B (evt. § 26 A, hvis bygningerne er afskrivningsberettigede), for dødsboer, hvor der indgår fast ejendom under en bobehandling, jf. KSL § 30, stk. 2, eller hvor en efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo, jf. KSL §

179) Se hertil en udtalelse fra Told- og Skatteregion Herning refereret på s. 544 i U 1991.539. Heri erklæres, at der, uanset om en handel ophæves eller ej, ikke vil ske en tilbageførsel af købers ret til rentefradrag.

180) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 419 og 421.

181) Hvis der afholdes 2. tvangsauktion, og der ikke på denne fremsættes højere bud, betragtes ejendommen som overtaget på tidspunktet for afholdelse af den første auktion, jf. TfS 1986.484 lsr.

29.¹⁸²⁾ Her sker i alle tilfælde succession i den forhenværende ejers retsstilling, også m.h.t. ejertid og dermed vedligeholdelsesfradrag.¹⁸³⁾ Succession indtræder tillige ofte ved arveudlæg i næringsejendomme,¹⁸⁴⁾ når der ved udlægget konstateres en fortjeneste i forhold til den oprindelige anskaffelsessum.

At succession ved familieoverdragelse ikke er mulig vedrørende fast ejendom, foreskrives udtrykkeligt i KSL § 33 C, stk. 1,¹⁸⁵⁾ men gælder kun for ejendomme omfattet af "ejendomsavancebeskatningsloven," d.v.s. alle ejendomme med undtagelse af næringsejendomme. At lov om beskatning ved førstegangsaftælse af visse ejerlejligheder er inkluderet i betegnelsen "ejendomsavancebeskatningsloven", er der ikke noget, der tyder på,¹⁸⁶⁾ hvorfor det i medfør af KSL § 33 C må være muligt at succedere i retsstillingen vedrørende disse ejerlejligheder, der netop er undtaget fra EBL, jf. dennes § 1, stk. 4.

KSL § 33 C, stk. 1, er affattet således, at man umiddelbart får den opfattelse, at fast ejendom slet ikke kan udlægges med succesion.¹⁸⁷⁾ Imidlertid skal bestemmelsen forstås således, at det alene er *avanceopgørelsen* efter EBL, der ikke kan succederes i.

Det er i motiverne til bestemmelsen forudsat, at der kan succederes i overdragerens skattemæssige stilling m.h.t. bygningaafskrivning, jf. FT 1988-89, Till. A, sp. 1508. Se tillige Flemming Heden Knudsen i SR-skat 1989.82, Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 2, s. 404 f. og LV 91 (E.I.4.5), s. 485. Det må derfor tillige være muligt at indtræde i overdragerens retsstilling m.h.t. vedligeholdelsesfradrag.

182) Jf. Larm 1961.58. Det samme gælder, hvor boet udlægges til den efterlevende efter Skifteloven § 57, eller hvor arveafgiftspligten udsættes efter AAL § 14 A.

183) Jf. J.F.E. Vedel: Dødsbøbeskatningen, s. 182 ff.

184) Jf. LV 91 (A.I.3.3), s. 500 samt Walbom og Engholm Jacobsen: Dødsboafskrift, s. 378. Sker arveudlæg af fast ejendom uden succession, kan arvingen dog efter omstændighederne alligevel anses for indtrådt i den næringsvirksomhed, som afdøde drev, og dermed blive undergivet næringsbeskatning ved et senere salg af den faste ejendom, jf. TfS 1987.237 Ø.

185) Jf. Ole Bjørn i SR-skat 1990.205 og de der nævnte afgørelser. At det ikke ved familieoverdragelse er muligt at succedere i retsstillingen vedrørende fast ejendom, er med rette kritiseret af Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 2, s. 404, n. 30.

186) Også i LV 91 (E.I.4.5), s. 485 nævnes kun EBL.

187) I bestemmelsen står: "Stk. 2-11 gælder ikke for fast ejendom, som er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven."

I alle de netop nævnte tilfælde af succession findes ingen udtrykkelig lovhjemmel for, at der kan succederes i adgangen til at foretage vedligeholdelsesfradrag, men dette antages i praksis uden nærmere overvejelser.

Ved overtagelse af en ejendom på skilsmisse- eller separationsskifte foreskriver ligningsvejledningen, at en ægtefælle, der får en ejendom tilhørende den anden ægtefælle, eller som ægtefællerne hidtil har ejet i sameje, udlagt på et skifte, succederer i ægtefællens skattemæssige stilling.¹⁸⁸⁾ Ligningsvejledningen henviser i den forbindelse til en kendelse fra landsskatteretten.¹⁸⁹⁾ Kendelsen giver fuldt fradrag for vedligeholdelseudgifter, men dette begrundes i *de konkrete omstændigheder*.

En hustru havde ved skilsmisseakifte pr. 28/12 1955 overtaget en manden siden 1929 tilhørende ejendom, som hun havde beboet alene og administreret siden januar 1949. Under disse omstændigheder ansås det for "betænkeligt" at begrænse kvindens fradraget under hensyn til den i praksis udviklede procentregel for ny erhvervede ejendomme.

Afgørelsen burde have været fortolket som en konkret fravigelse fra den nedenfor i afsnit 4.5.3 behandlede procentregel for ny erhvervede ejendomme. Den indebærer ikke nogen generel hjemmel for succession i ejerægtefællens skattemæssige stilling m.h.t. fast ejendom. Det er imidlertid ikke tvivl om, at skatteyderne vil kunne støtte ret på den i ligningsvejledningen anførte og i administrativ praksis håndhævede regel om succession,¹⁹⁰⁾ som altså ikke har nogen formel hjemmel.

Kun i de ovenfor opremsede tilfælde sker der succession ved erhvervelse af fast ejendom. I alle andre situationer betragtes overdragelsen som en ny erhvervelse.¹⁹¹⁾

188) Jf. LV 91 (E.K.2.4), s. 558. Se også Ingrid Lund-Andersen m.fl.: *Familieret*, s. 560 f.

189) Larm 1960.159.

190) Jf. herved det foran i afsnit 2.B anførte og dommen U 1987.80 H.

191) Jf. f.eks. Larm 1952.205, 1956.133, 1957.64 og 1963.69 samt forudsætningerne i U 1962.356 H. Når en arving ikke succederer, får arveudlægget også konsekvenser for boet, f.eks. således at der skal ske beskatning af genvundne afkrivninger, jf. TfS 1985.312 ltr.

Dette er en følge af almindelige fortolkningsprincipper, når der ikke findes en udtrykkelig hjemmel til succession, og fremgår tillige af reglen i EBL § 14, stk. 2, jf. KSL § 33, stk. 3 og 4, hvorefter der ikke i øvrigt kan ske arveudlæg af fast ejendom med succession efter KSL § 33, stk. 1. Bestemmelsen i EBL § 14, stk. 2, omhandler efter sin ordlyd dog kun det forhold, at der ikke kan ske arveudlæg med succession f.s.v. angår eventuel *avancebeskatning*, men det antages i praksis¹⁹²⁾ - uden nogen formel hjemmel - at der heller ikke i øvrigt kan succederes i arveladers skattemæssige stilling, f.eks. m.h.t. ejertid i relation til vedligeholdelsesfradrag. En løsning med delvis succession er således fravalgt i praksis.

Hvis der ikke kan succederes, anses et ejerskifte for sket, hvorfor f.eks. procentreglen for ny erhvervede ejendomme kan forventes anvendt.

Succession med deraf følgende bortseelse fra procentreglen finder herefter f.eks. *ikke* sted ved køb af en ejendom, som erhververen tidligere har *lejet* (Larm 1951.58 og 1977.83), *forpagtet* (Larm 1955.81 samt TfS 1984.163 lsr),¹⁹³⁾ *beboet* (Larm 1963.68) eller *taget til brugeligt pant* (TfS 1985.745 lsr). Dette gælder, selv om erhververen før erhvervelsestidspunktet har været pålagt vedligeholdelsespligten helt eller delvist. Succession sker heller ikke ved erhvervelse fra et nærtstående selskab (Larm 1967.71) eller ved (gen)-overtagelse af en ejendom på tvangsauktion (U 1985.33 H (TfS 1984.567)).

Som anført i afsnit 4.2.3 vil lejere og andre med brugsret over fast ejendom have adgang til at fradrage lejeretlige vedligeholdelsesudgifter som driftsomkostninger i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a. En af følgerne af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb er således, at der i visse tilfælde - trods uændret benyttelse af en ejendom - p.g.a. et formelt ejerskifte pludselig sker en *reduktion* af en skatteydners adgang til at fradrage lejeretlige vedligeholdelsesudgifter. Det kan derfor ikke undre, hvis vedligeholdelsesarbejder i størst muligt omfang udføres inden et ejerskifte, f.eks. hvor en lejer ønsker at købe den ejendom, hvori de lejede lokaler er beliggende.

192) Jf. LV 91 (E.K.2.4), s. 558. Ved arvefald indtil 30/6 1982 (før ikrafttrædelsen af EBL) kunne der i større omfang ske udlæg af fast ejendom med succession i arveladers retsstilling. Se hertil landskatteretskendelse af 28/3 1980 (4-76-949/1) refereret i Adv 1980, nr. 19, s. 20. En arving, der (formentlig) succederede i boets retsstilling, jf. KSL § 33, skulle stilles nøjagtig som en efterlevende ægtefælle hensiddende i uskiftet bo. Se tillige kendelse af 23/9 1982 refereret hos J.F.E. Vedel: Dødbobeskatningen, s. 182 f. og Anton Hjuler i Adv 1984.204.

193) Se dog i modsat retning R&R 1957.248 (7) LD.

Ved salg af en del af en ejendom sker også (delvist) ejerskifte. Alle medejere behandles skattemæssigt hver for sig, således at f.eks. vedligeholdelsesfradrag for de samme arbejder p.g.a. forskelle i længden af ejertid kan ske med ét beløb for én medejer og med andre beløb for andre medejere, jf. nærmere nedenfor afsnit 4.5.3.b.

4.5.3 Procentreglen for ny erhvervede ejendomme

4.5.3.a Procentreglen og dens konsekvenser

Det forekommer tit, at der gennemføres større istandsættelsesarbejder på ny erhvervede ejendomme. I mange af disse tilfælde vil den ny ejer som udgangspunkt ikke have fradragsret for udgifterne, idet størsteparten af arbejderne formentlig medfører, at ejendommen sættes i bedre stand, end den var i ved erhvervelsen.

For at lette skattemyndighedernes skøn over fordelingen mellem udgifter til vedligeholdelse og udgifter til (skatteretlig) forbedring, har Ligningsrådet givet følgende vejledende anvisning: "Udgifter til reparation af ny erhvervede ejendomme anerkendes i almindelighed kun som fradragsberettiget vedligeholdelsesudgift i indkomstopgørelsen inden for 35 % af den årlige lejeværdi for én- og tofamiliehuse og 25 % af den årlige lejeindtægt for udlejningsejendomme."¹⁹⁴⁾

Dette af Ligningsrådet angivne standardiserede skøn ses første gang foreskrevet i de vejledende anvisninger vedrørende ligningen for skatteåret 1949-50,¹⁹⁵⁾ og i øvrigt indtil omkring 1960 med anvendelse af procentsatserne 30% hhv. 20%. I landsskatteretspraksis var dog allerede før 1949 med varierende procentsatser anvendt standardiserede fradrag beregnet ud fra lejeindtægterne/lejeværdien.¹⁹⁶⁾

194) Citatet stammer fra Meddelelser fra T&S og LR 1989 (hf. 1) s. 22 f.

195) Jf. Meddelelser fra LD og LR, 1949, s. 31.

196) Jf. f.eks. Lsrm 1940.116, 1941.70 og 121 samt 1948.65.

Procentreglen blev af Ligningsrådet oprindeligt begrundet med, at udgiften til reparation af nyerhvervede ejendomme i mange tilfælde må anses som et tillæg til anskaffelsessummen. Der ses indtil afsigelsen af den nedenfor omtalte højesteretsdom fra 1962 ikke at være tale om at begrænse adgangen til vedligeholdelsesfradrag til alene at blive indrømmet for udgifter til udbedring af den forringelse, der kan relateres til skatteyderens ejertid. Alle *lejeretlige* vedligeholdelsesudgifter blev tilladt fradraget, så længe overgrænsen - den aktuelle procentdel af lejeindtægten - ikke blev overskredet.¹⁹⁷⁾

Procentreglen blev "blåstemplet" af Højesteret i 1962.

I U 1962.356 H udtaler flertallet, at "den af skattemyndighederne praktiserede procentregel, der har ejendommens tilstand ved *erhvervelsen* (min fremhævelse) som udgangspunkt, findes velbegrundet som en formodningsregel til forebyggelse af, at udgifter, der tilfører ejendommen en værdistigning, fradrages i den skattepligtige indkomst." I den konkrete sag fandtes dog at foreligge sådanne omstændigheder, at formodningsreglen burde fraviges. Skatteyderen fik derfor fradrag for alle udgifter til udbedring af forringelse indtrådt før skatteyderens erhvervelse.

Dommens præmisser giver anledning til den slutning, at der, selv om procentreglen anvendes, alligevel kun kan indrømmes fradrag for udbedring af den forringelse, der er sket *efter* skatteyderens erhvervelse af ejendommen.¹⁹⁸⁾ Denne fortolkning vil formentlig afskære fradrag for langt de fleste vedligeholdelsesarbejder, der udføres i de første år efter overtagelsen af en ejendom, for når en formodningsregel er velbegrundet, må den også kunne anvendes i et stort antal tilfælde.

Hvis fortolkningen skulle følges konsekvent, ville resultatet for skattemyndighederne blive, at der skal foretages en individuel vurdering i hvert enkelt tilfælde af ejendommens tilstand ved erhvervelsen og af karakteren af de udførte arbejder. Den administrative forenkling, der ligger i et standardskøn, ville herved være væk.

Af anvisninger for ligningen for indkomståret 1989 (Meddelelser fra T&S og LR 1989), s. 23 f. fremgår, at udgifter til "reparation" af nyerhvervede ejendomme kan fradrages efter procentreglen. I LV 91 (E.K.2.5),

197) Jf. Larm 1952.81. Se tillige C. Helkett og J. la Cour i SpO 1953.154 hhv. 155.

198) Dette standpunkt er lagt til grund i Larm 1977.7.

a. 559 foreskrives, at procentreglen omfatter "istandsættelsesudgifter". Om der retligt er nogen forakel på de anvendte termer, forekommer tvivlsomt. Det kan dog ikke udelukkes, at der med "reparation" alene tænkes på skatteretlig vedligeholdelse, mens "istandsættelse" dækker over al vedligeholdelse i lejeretlig forstand. Skatteyderne må dog under alle omstændigheder kunne støtte ret på den for dem mest gunstige af de to fortolkningsmuligheder.

I administrativ praksis i dag er der næppe længere nogen tvivl om, at procentreglen ikke skal anvendes i relation til ejertidens længde. Dette er flere gange utvetydigt fastslået i landsskatteretspraksis i de seneste år og ses også tidligere implicit praktiseret siden højesteretsdommen 1962.

I TfS 1989.521 lsr var udført lejeretlige vedligeholdelsesarbejder for ca. 600.000 kr., og ejeren havde i medfør af procentreglen fratrasket ca. 78.000 kr. Ligningsmyndighederne ville under henvisning til den korte ejertid imidlertid kun tillade fradrag for ca. 14.000 kr., men ejeren fik medhold i Landsskatteretten. I Larm 1984.40 fik skatteyderen fradrag for udgifter svarende til 35 % af lejeindtægten for et énfamiliehus, som sættes i stand med henblik på udlejning, umiddelbart efter skatteyderens erhvervelse. Se tillige U 1985.33 H, hvor der ikke var tvivl om, at vedligeholdelsesarbejderne vedrørte den forrige ejers tid, TfS 1984.447 lsr (Larm 1985.30), hvor Landsskatteretten tilsidesætter tidligere instansers vurdering om, at der under hensyn til ejertiden kun skal ske fradrag svarende til 10 % af, hvad fradrag efter procentreglen medfører, Larm 1967.151, hvor det udtaltes, at der kun kan tillades fradrag for "foranstaltninger, der efter deres karakter kan betegnes som egentlige vedligeholdelsesarbejder", samt Larm 1963.70, hvor udskiftning af tagrender, der væsentligst måtte være forringet i den tidligere ejers tid, tillodes fradraget inden for procentreglens grænser.

Det kan herefter konkluderes, at procentreglen finder anvendelse på *alle* udgifter til vedligeholdelse set i relation til ejendommens opførelsestidspunkt. Med andre ord: Inden for procentreglens grænser kan der ske fradrag for samtlige *lejeretlige* vedligeholdelsesudgifter. Der anvendes således i forbindelse med procentreglen *ikke* det samme vedligeholdelsesbegreb som ved ligningen i øvrigt.

Procentreglen kan betyde en afbødning af de til tider meget vidtgående konsekvenser af det skatteretlige vedligeholdelsesbegrebs krav om relation til ejertiden. Skatteyderne får i de fleste tilfælde trods alt fradrag for udførelse af vedligeholdelsesarbejder, der kan relateres til den forrige ejers besiddelsestid, og der ydes tillige til tider ved siden af procentreglen, jf. straks nedenfor i afsnit 4.5.3.b, fradrag for samtlige udgifter til udbedring af forringelse (skader) opstået i skatteyderens ejertid. Procentreglen vil dog - afhængigt af de konkrete vedligeholdelsesudgifter og lejeindtægter - nok hyppigst blive opfattet som værende en begrænsning.¹⁹⁹⁾

199) Jf. f.eks. Larm 1964.154, TfS 1989.521 lsr og Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 209, n. 250.

Der er ingen tvivl om, at fradrag inden for procentreglens rammer - i modsætning til standardfradrag - kun kan ske, når der rent *faktisk* er afholdt lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, og der gives selvfølgelig heller ikke fradrag for *lejeretlige* forbedringsudgifter.²⁰⁰⁾

4.5.3.b Fravigelse af procentreglen

Procentreglen er kun en formodningsregel, hvorfor den efter omstændighederne kan og skal fraviges. Også her skal de almindelige retningslinier for administrativt skøn følges.

Fravigelser af procentreglen kan tænkes at ske såvel til fordel som til ulempe for skatteyderen. Procentreglen er i ligningsvejledningen anført som en formodningsregel, der i almindelighed kan forventes fulgt.²⁰¹⁾ Skatteyderne har derfor som udgangspunkt et retligt *krav* på, at fradrag skal ske efter procentreglen i de tilfælde, hvor ligningsvejledningen foreskriver noget sådant. Skatteyderne har endvidere krav på, at de saglige forskrifter, der gælder for skønsmæssige forvaltningsafgørelser, f.eks. lighedsgrundsætningen, følges, således at der tillige ikke kan træffes afgørelser i strid med praksis eller anvisninger, der ikke fremgår af ligningsvejledningen.

Det kan dog ikke generelt udelukkes, at fravigelse af procentreglen til ugunst for skatteyderne kan ske, hvor konkrete omstændigheder tilsiger det. Nogle generelle regler herfor kan dog ikke opstilles, da fravigelser af procentreglen til ulempe for en skatteyder forekommer uhyre sjældent.²⁰²⁾

Ved ombygning af en nyerehvervet ejendom, hvorved den fuldstændigt ændrede karakter, er det i et enkelt tilfælde²⁰³⁾ statueret, at der alene kunne ske fradrag i et *mindre* omfang, end procentreglen tilsagde. Begrundelsen herfor var, at ejendommen helt skiftede karakter. Da der ved en totalrenovering/ombygning, i hvert fald hvis der

200) Jf. Lærm 1948.174 og 1967.151.

201) Jf. LV 91 (E.K.2.4), s. 560.

202) I den forbindelse tænkes ikke på de afgørelser, der p.g.a. en misforståelse af procentreglen kun giver fradrag inden for procentreglens grænser for vedligeholdelsesarbejder, som bevirker udbedring af forringelse opstået i *skatteyderens* ejertid, jf. Lærm 1977.7 og foran ved n. 198.

203) Jf. Lærm 1968.65.

konkret kan påvises faktisk afholdelse af vedligeholdelsesudgifter i lejeretlig forstand, kan ske et vist vedligeholdelsesfradrag, jf. foran afsnit 4.4.1, forekommer afgørelsens begrundelse forkert. Det må derfor anses for tvivlsomt, om en fravigelse af procentreglen mod skatteydernes interesser kan ske ved en sådan ombygning.

Procentreglen fraviges *til gunst* for skatteyderne, hvor der ikke er tvivl om, at en indtrådt forringelse er sket i skatteyderens ejertid. Der er således *fuld* fradragsret for udbedring af skader på en ny erhvervet ejendom, hvis skaden er opstået efter erhvervelsen. Udgifter til udbedring af pludseligt opståede skader kan, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldte, fratrækkes *ved siden* af de vedligeholdelsesudgifter, der er undergivet procentreglen.²⁰⁴⁾ Er forringelsen ikke sket pludseligt men over en længere periode, uden at det med sikkerhed kan siges, at hele forringelsen er indtrådt i skatteyderens ejertid, slås udbedringsudgifterne sammen med øvrige vedligeholdelsesudgifter og behandles efter procentreglen.²⁰⁵⁾ Det kan dog i visse tilfælde sandsynliggøres, at en forholdsvis stor del af skaderne er indtrådt i ejerperioden, hvorefter procentreglen fraviges.²⁰⁶⁾

Drejer det sig om vedligeholdelsesudgifter på en nyopført bygning, der i sagens natur er ny erhvervet, vil der nok oftest ikke blive afholdt vedligeholdelsesudgifter af betydning. Overstiger vedligeholdelsesudgifterne alligevel procentregelns grænser, må disse fraviges, da udgifterne i alle tilfælde må vedrøre ejerens besiddelsestid.²⁰⁷⁾

204) Jf. Lsrm 1953.94, 1954.149 og 1959.71 samt LV 91 (E.K.2.5), s. 560 f..

205) Jf. herved TfS 1986.334 lsr, hvor det statueredes, at udbedring af forringelse af altaner indtrådt gennem længere tid (også før erhvervelsen) ikke kunne ligestilles med udbedring af pludseligt opståede skader. Se tillige U 1962.400 Ø, hvor fradrag for udgifter til udbedring af skader indtrådt før erhvervelsen formentlig kunne have været fradraget delvist inden for procentregelns grænser, hvis ikke disse i forvejen p.g.a. andre arbejder havde været nået.

206) Se hertil Lsrm 1957.65. En skatteyder havde i de 2 første ejerår udlejet et hus. Huset istandsattes efter de fraflyttede lejere, inden ejeren flyttede ind. Ca. halvdelen af udgifterne hertil kunne fradrages, selv om fradrag efter procentreglen kun ville kunne ske med knap 15% af udgifterne. Se tillige TfS 1984.127 lsr, hvor det antoges, at forringelsen af altaner ikke var indtrådt lineært, hvorfor skatteyderen fik lov at fradrage en forholdsmæssigt større andel af udgifterne, end ejertidens længde egentlig berettigede til.

207) Jf. Lsrm 1954.154, hvor der kort tid efter opførelsen måtte ske en omfattende reparation, idet der ved opførelsen var anvendt dårlige efterkrigsmaterialer.

Bygningsarbejder, der sætter ejendommen i bedre stand end ved opførelsen, må dog under alle omstændigheder i hvert fald delvist indebære en forbedring skattemæssigt set.²⁰⁸⁾

Procentreglen kan tænkes fraveget, hvor der som følge af den teknologiske udvikling skal udføres visse arbejder, f.eks. udskiftning af komfurer som følge af overgang fra gas til el.²⁰⁹⁾ Fradrag for samtlige udgifter i forbindelse med overgangen kan begrundes med, at arbejderne ikke udføres som følge af forringelse opstået i en tidligere ejers tid. Fradrag kan dog kun ske i det omfang, der ikke er tale om lejeretlige forbedringer, og næppe ud fra driftsomkostningsbetragtninger, jf. foran afsnit 4.2.4.

Fravigelse af procentreglen er endvidere sket i Lsrm 1960.159, hvor en kvinde ved et skilsmisseaktfik fik udlagt en manden tilhørende ejendom med 3 beboelseslejligheder, hvoraf hun som enlig havde beboet den ene gennem de sidste 6 år inden skilsmissen. Landskatteretten fandt det "betænkeligt" at anvende procentreglen her og tillod derfor fradrag for samtlige udgifter, der *lejeretligt* set var vedligeholdelse men skatteretligt til dels forbedring. Afgørelsen er i ligningsvejledningen angivet som hjemlen for, at ægtefæller ved skilsmisse- eller separationsskifter kan succedere i ejerægtefællens skattemæssige stilling, jf. foran afsnit 4.5.2.

Hvis en ejendom ejes af flere i sameje, er udgangspunktet, at procentreglen særskilt vil blive anvendt over for hver enkelt medejer. Dette kan have som konsekvens, at de samme arbejder vil kunne fradrages af én medejer og ikke af en anden afhængigt af længden af besiddelsestiden. Noget sådant forekommer set med den enkelte skatteydere øjne ikke helt logisk, og Højesteret har da også i en sådan situation indrømmet fradrag ud over procentreglens maksimum.

Det drejer sig om sagen U 1962.356 H. 4 dommere (mod 3) lægger vægt på følgende konkrete omstændigheder: Skatteyderen havde fået udlagt halvdelen af ejendommen som arv uden succession i arveladers retsstilling. Ejendommen var ved erhvervelsen normalt vedligeholdt, og de afholdte udgifter var typiske vedligeholdelsesudgifter af ikke ekstraordinær størrelse. De vedrørte for en væsentlig dels vedkommende

208) Se f.eks. Lsrm 1958.62, hvor udskiftning af et komplet ubrugeligt varmesystem med et andet mere funktiondygtigt kort efter ejendommens opførelse ikke kunne berettige til fradrag overhovedet. Se også Lsrm 1979.153 om ekstra pilotering af en fem år gammel bygning samt R&R 1974 SM 8 (3) Skd. De to førstnævnte afgørelser er omtalt foran i afsnit 4.1.2.

209) Jf. i denne retning Lsrm 1956.134.

udskiftning af tagrender. Procentreglen blev tilsidesat, og der indrømmedes fuldt fradrag for de afholdte udgifter såvel for skatteyderen som for hendes mødejer, der havde ejet sin andel af ejendommen i "et længere åremål". Dommen understreger altså, at procentreglen er en formodningsregel, der bør fraviges, hvor de konkrete omstændigheder byder det. Dommen indebærer, at det normale skatteretlige vedligeholdelsesbegreb med relation til ejertiden ikke følges. Forringelsen af tagrenderne i den pågældende sag må formodes i væsentligt omfang at være sket *før* arveudlægget. Der gives altså fradrag for udgifter, hvorved ejendommen sættes i bedre stand end ved erhvervelsen.

Procentreglen kan ikke generelt ud fra denne afgørelse forventes fraveget til gunst for skatteyderne, hvor en ejendom ejes i sameje med andre.²¹⁰⁾ Dette vil formentlig kun ske under særlige konkrete omstændigheder, f.eks. hvor den *samme person* for en del af en ejendom har fuld fradragsret for vedligeholdelsesudgifter, og vedkommende senere erhverver andre dele, eventuelt hele restejendommen. Det vil formentlig i sådanne tilfælde forekomme oplagt at undlade at beskære fradragsretten efter procentreglen for så vidt angår de senere erhvervede dele af ejendommen.²¹¹⁾

For bygninger fredet efter bygningsfredningsloven, jf. nærmere nedenfor afsnit 4.7, kan procentreglen i høj grad forventes fraveget til gunst for skatteyderne.

Fraviges procentreglen til fordel for skatteyderen, kan *skatteretlige* forbedringsudgifter e.o. fradrages. De udgifter, der kan fradrages i medfør af procentreglen, er de lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, hvori inkluderes visse skatteretlige forbedringer. De netop anførte afgørelser giver imidlertid i *endnu videre omfang* end procentreglen fradrag for skatteretlige forbedringer. Det skøn over fordelingen mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, der udøves, når procentreglen ikke anvendes, bliver til en konkret rimelighedsvurdering uden skelen til, om der sker fradrag for andet end vedligeholdelsesudgifter i skatteretlig forstand. Kun lejeretlige forbedringsudgifter kan der næppe under nogen omstændigheder forventes indrømmet fradrag for, hverken efter procentreglen eller i de situationer, hvor procentreglen fraviges til gunst for skattey-

210) Jf. f.eks. Lsrm 1963.67 og TfS 1987.552 lsr, hvor procentreglen ikke fraviges.

211) Noget sådant ligger muligvis til grund for afgørelsen Lsrm 1959.136, hvor der, uden at procentreglen omtales, indrømmes fradrag for vedligeholdelsesudgifter i større omfang, end procentreglen kunne tilsige.

deren. Udgifterne kan eventuelt i stedet afskrives efter de almindelige regler herom.²¹²⁾

4.5.3.c Specielt om vedligeholdelse i forbindelse med ejerskifte og refusion af saldi på vedligeholdelseskonti

Det er udgangspunktet i skatteretten, at der ikke er adgang til fradrag for vedligeholdelsesudgifter på en ejendom, man ikke er ejer af.²¹³⁾

Dette er vedrørende arbejder, der indgår i salgsforhandlinger i forbindelse med overdragelse af fast ejendom, fastslået i U 1957.1027 H. Her aftales det, at sælger efter overtagelsesdagen, der fastsættes til samme dag som dagen for indgåelse af overdragelsesaftalen, skulle afhjælpe visse mangler vedrørende en ejendoms elevator. Købesummen nedsættes med den forventede udgift hertil. Sælger forsøgte derefter at fradrage udgiften i sin indkomstopgørelse, men dette tillod Højesteret ikke, allerede fordi de pågældende arbejder var bestilt og udført efter salget af ejendommen.

En ny ejer er undergivet procentreglen, mens sælger af en fast ejendom under hensyn til længden af ejertiden kan få almindeligt vedligeholdelsesfradrag for arbejder, der udføres inden overdragelsen.²¹⁴⁾

En ejendoms vedligeholdelsesstand har en vis indflydelse på købesummens størrelse, jf. foran afsnit 4.1. Hvis arbejder udføres umiddelbart inden en overdragelse, vil sælger således foruden vedligeholdelsesfradrag ofte også opnå en højere pris for ejendommen.²¹⁵⁾ Udgiften til vedligeholdelsesarbejderne kan dog bevirke, at en eventuel avance til beskatning efter EBL bliver højere, idet vedligeholdelsesudgifter, der er fradraget ved indkomstopgørelsen, i medfør af EBL § 5, stk. 3, ikke kan tillægges den regulerede anskaffelsessum, som skal fratrækkes salgsprisen ved avanceberegningen.

212) Jf. LV 91 (E.K.2.5), s. 560.

213) Herfra gælder dog den undtagelse, at vedligeholdelsesudgifter til tider af lejere kan fradrages som driftsomkostninger, jf. foran afsnit 4.2.3.

214) Og kun indtil overdragelse sker. Lader sælger mangler, som først konstateres efter overdragelsen, reparere for egen regning, gives der ikke fradrag herfor, fordi hun ikke er ejer, jf. Lsrm 1962.159.

215) Jf. Lsrm 1952.206, hvor "dobbeltdækningen" udtrykkeligt anerkendes.

Hvis ikke vedligeholdelse sker inden overdragelsen, vil køber sandsynligvis få begrænset sit fradrag i medfør af procentreglen men har så til gengæld formentlig betalt mindre for ejendommen, end hvis istandsættelsen var blevet udført af sælger.

I aftaler om overdragelse af fast ejendom bør der altid tages stilling til, hvorledes der skal forholdes m.h.t. saldi på ejendommens vedligeholdelseskonti. Uanset om der ydes *refusion* eller ej, behandles saldiene i skattemæssig henseende som en del af købesummen.²¹⁶⁾ Sælger kan ikke fratrække refunderede beløb, som om der var udført vedligeholdelse for beløbet.²¹⁷⁾ Refusion af positive saldi på ubundne konti²¹⁸⁾ kan medføre en fordel for køber, hvis ikke refusionen medfører en tilsvarende nedsættelse af købesummen. Køber kan jo efter erhvervelsen inden for procentreglens grænser fradrage vedligeholdelsesudgifter afholdt af det refunderede beløb. Også heri ligger et incitament for sælger til at lade vedligeholdelsesarbejder udføre inden overdragelsen, og det samme kan siges om det forhold, at sælger normalt skal refundere saldiene fuldt ud uden mulighed for skattemæssigt fradrag, selv om sælger har svaret indkomstskat af de hensatte beløb i de indkomstår, hvor opkrævning fandt sted.

Det kan derfor have stor skatteretlig betydning, hvorledes der forholdes m.h.t. istandsættelsesarbejder, der ønskes udført i forbindelse med overdragelse af en ejendom. Især i de tilfælde, hvor sælger ikke skal betale særlig indkomstskat af betydning af fortjenesten ved salget af ejendommen, vil hun have en oplagt interesse i inden overdragelsestidspunktet at lade udføre de vedligeholdelsesarbejder, som køber ønsker. Det samme gælder lejere, forpagtere eller andre, som ønsker at købe ejendommen, og som indtil erhvervelsen kan fradrage vedligeholdelsesudgifter som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a, jf. foran afsnit 4.2.3 og 4.5.2.

216) Se mere detaljeret vedrørende disse spørgsmål min artikel i R&R 1991, nr. 1, s. 49 f.

217) Jf. U 1987.359 V (TfS 1987.16) og U 1991.939 H (TfS 1991.457).

218) Konti bundet i Grundejernes Investeringsfond følger ejendommen, således at ejerskiftet blot registreres hos Investeringsfonden. Det står parterne frit at aftale, om indeståendet skal refunderes.

Det er normalt i relation til vedligeholdelsesfradrag uden særlig betydning, om ejertidens begyndelse ansættes til en bestemt dato. I henseende til det forholdsmæssige fradrag for udskiftning af bygningsdele, jf. foran afsnit 4.5.1, regnes med hele år.

En nøjagtig fastlæggelse af ejertidspunktet er dog nødvendig i relation til afgørelse af spørgsmålet, om køber eller sælger kan fradrage udgifter til vedligeholdelse udført i forbindelse med overdragelse af en ejendom.

Ligningsvejledningen anfører, at der er fradragsret for vedligeholdelsesudgifter, der afholdes²¹⁹⁾ umiddelbart før en afståelse.²²⁰⁾ Skatteyderne må derfor have krav på at blive behandlet efter ligningsvejledningens anvisninger, men hvorledes skal begrebet afståelse fortolkes?

Det forekommer mest naturligt - ligesom vedrørende alle øvrige driftsudgifter - at tage udgangspunkt i overtagelsesdagen, således at sælger kan fradrage udgifter til vedligeholdelse, der udføres inden overtagelsesdagen, og at køber kan fradrage udgifter til vedligeholdelsesarbejder afholdt efter overtagelsesdagen.²²¹⁾ Det forekommer dog ikke helt usandsynligt, at skattemyndighederne e.o. vil modsætte sig, at sælger fradrager udgifter til vedligeholdelsesarbejder udført i perioden mellem indgåelse af endelig aftale og overtagelsesdatoen, især ikke hvis arbejderne indgår som et led i overdragelsesaftalen og må formodes alene at ske for at opnå det størst mulige skattemæssige fradrag, hvorved erindres, at ulemper for sælger kan reguleres over købesummen. Man kan derfor forestille sig, at skattemyndighederne vil nægte sælger adgang til fradrag ud fra betragtninger om, at afståelsestidspunktet skal fastsættes allerede til den dato, hvor

219) M.h.t. periodisering af vedligeholdelsesudgifter er det formentlig normalt tidspunktet for arbejdernes afslutning, der vil blive lagt til grund i praksis, jf. foran afsnit 4.1.4.

220) LV 91 (E.K.2.6), s. 561. I den forbindelse henvises til Lsrm 1952.206. Heri antages ganske rigtigt, at vedligeholdelsesfradrag for sælger afhængigt af ejertidens længde kan ske for udgifter afholdt umiddelbart inden overtagelsesdagen, men det fremgår ikke af kendelsen, om udførelsen af arbejderne var et led i overdragelsesaftalen, hvad der kan være af betydning, jf. straks nedenfor.

221) Dette gælder også, selv om der er tale om udbedring af skjulte mangler opstået i den tidligere ejers tid, jf. U 1962.400 Ø.

endelig bindende aftale indgås, således som det er tilfældet i øvrige skattemæssige henseender.²²²⁾

Endelig og bindende aftale foreligger i almindelighed på det tidspunkt, hvor samtlige handelsvilkår (pris, overtagelse, risikofordeling m.v.) er definitivt fastlagt på en for parterne bindende måde.²²³⁾ Aftalen skal dog ikke nødvendigvis være ubetinget. Det er typisk på tidspunktet for underskrivelse af slutseddel, at den skatteretligt relevante aftale er indgået,²²⁴⁾ men dette er ikke nødvendigvis altid tilfældet.²²⁵⁾

Det er imidlertid ikke tilstrækkeligt at lade slutseddeltidspunktet være eneafgørende faktor. Parterne vil jo så blot i forbindelse med forhandlingerne kunne udskyde underskrivelsen af slutseddel, indtil de ønskede vedligeholdelsesarbejder var afsluttede eller i hvert fald igangsatte. Her vil skattemyndighederne, såfremt aftaleindgåelse på et tidligere tidspunkt lader sig bevise, kunne nægte fradrag ud fra den betragtning, at endelig bindende aftale er indgået før underskrivelsen af slutseddelen.

Der foreligger ikke trykt praksis eller administrative forskrifter til belysning af, hvornår afståelsestidspunktet i relation til vedligeholdelsesfradrag skal beregnes fra. Hvis der tages udgangspunkt i det tidspunkt, der i andre skatteretlige henseender regnes som afståelsestidspunktet, nemlig tidspunktet for aftalens indgåelse, vil en konsekvens heraf være, at der vil kunne forekomme perioder af til tider ikke ubetydelig længde mellem aftaletidspunktet og overtagelsesdagen, hvor *hverken* køber eller sælger kan fradrage udgifter til vedligeholdelse af en ejendom.

222) Se om erhvervelsestidspunktet i forbindelse med afskrivning LV 91 (E.C.4.1.11), s. 250, frigørelsesafgift (E.J.3.2.5), s. 520 og i relation til EBL (E.J.1.2), s. 489 f. Bestemmelsen i AAL § 13, om at betingelser skal være opfyldte, gælder udelukkende i relation til gave- og arveafgiftsberegningen.

223) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 418 og f.eks. U 1992.225 H (TfS 1992.38), hvor en overenskomst om senere salg ikke blev anset for at være definitiv.

224) Jf. U 1960.109 H og U 1973.651 H.

225) Jf. U 1957.1050 H.

Det må konkluderes, at overtagelsesdagen bør anvendes som skæringsdag i relation til fradrag for vedligeholdelsesudgifter, men at det ikke kan udelukkes, at skattemyndighederne vil kunne vælge det tidligere liggende tidspunkt for indgåelse af endelig og bindende aftale som det afgørende. I så fald bør der dog i hvert fald sondres mellem situationer, hvor sælger lader vedligeholdelsesarbejder udføre, uden at disse er et led i overdragelsesaftalen - her kan fradragsret så indrømmes indtil overtagelsesdagen²²⁶⁾ samt tilfælde, hvor arbejdernes udførelse er aftalt mellem parterne og har haft betydning for købesummens størrelse. I sidstnævnte situation kunne fradrag så nægtes.

I stedet for at betragte afståelse som værende sket på aftaletidspunktet kan man som i TfS 1991.326 T&S vælge at betragte en salgsaftale som en køberet, der udnyttes på overtagelsestidspunktet. Dette er dog, hvis ejerens medkontrahent allerede har forpligtet sig til at ville købe ejendommen, ikke i overensstemmelse med, hvad der sædvanligvis formueretligt forstås ved en køberet, jf. Knud Illum: Dansk Tingsret, s. 316 f.

Hvis ikke skæringstidspunktet for fradrag for vedligeholdelse, der udføres i forbindelse med en overdragelse af fast ejendom, fastsættes til overtagelsesdagen, er det nødvendigt at foretage en konkret vurdering i hver enkelt sag.²²⁷⁾ De krav, der stilles til afgørelsen af, hvornår endelig og bindende afgørelse kan anses for at være indgået, må tillige være forskellige afhængig af, hvilke interesser der varetages, om parterne er nærstående eller ej, og hvilke betingelser der er tale om m.v.²²⁸⁾

226) Dette forekommer i hvert fald særdeles relevant, hvor sælger udbedrer skader indtrådt efter, at aftalen om overdragelse er indgået. Hvis ikke sådan udbedring sker, vil sælger ifalde et mangelsansvar, da ejendommen ikke er i den stand, køber kontraktmæssigt kan kræve.

227) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 131 f.

228) Se hertil U 1965.280 H og U 1970.518 H, hvor det krævedes, at aftalen skulle være nedfældet på papir smh. med U 1957.1050 H og U 1983.112 H. I U 1957.1050 H var der faktisk end ikke indgået en formel aftale. Alligevel ansås overdragelse for sket, fordi parterne i lang tid havde indrettet sig, som om der fandtes en gyldig aftale. I U 1983.112 H var købers telefoniske accept af et skriftligt tilbud tilstrækkelig til at statuere, at endelig bindende aftale var indgået.

4.5.3.d Procentreglens tidsmæssige udstrækning

Procentreglen gælder kun for ny erhvervede ejendomme. Hvor længe en ejendom kan anses for ny erhvervet, ligger ikke helt fast, men som tommelfingerregel kan siges, at procentreglen gælder i erhvervsåret og de efterfølgende to indkomstår.²²⁹⁾

At reglen kan anvendes på udgifter i tredje ejerår, er bl.a. fastslået i Lærm 1964.154. Standardiseret skøn efter procentreglen i fjerde ejerår er sket i enkelte trykte kendelser (Lærm 1955.81 og 1963.70), men ellers ses reglen hyppigst anvendt i første og andet ejerår.

Procentreglen tillader en kumulering af fradraget i de første ejerår. Vedligeholdelsesudgifter, der f.eks. afholdes i tredje ejerår, kan fradrages ud over procentreglens grænse for det enkelte år, hvis der ikke er sket fuld udnyttelse af fradragsmulighederne inden for procentreglens grænser i de to første ejerår.²³⁰⁾

I en ejendom, hvor lejeindtægterne i 1. år er 200.000 kr., i 2. år 250.000 kr. og i 3. år 300.000 kr., er der følgende maksimumfradrag efter procentreglen: År 1: 50.000 kr., År 2: 62.500 kr., År 3: 75.000 kr. Fradrages i 1. år såvel som i 2. år vedligeholdelsesudgifter på 20.000 kr., kan i år 3 fradrages vedligeholdelsesudgifter på ialt 30.000 + 42.500 + 75.000 kr. = 147.500 kr., idet de uudnyttede fradrag fra år 1 (30.000 kr.) og år 2 (42.500 kr.) kan udnyttes. I de tre første ejerår kan således fradrages vedligeholdelsesudgifter for ialt 20.000 + 20.000 + 147.500 kr. = 187.500 kr.

Kumulering kan ikke ske "den anden vej". I ligningsvejledningen²³¹⁾ anføres, at vedligeholdelsesudgifter ud over procentreglens grænser afholdt i det første ejerår²³²⁾ ikke kan overføres til fradrag i det næste år, selv om maksimumfradraget her ikke udnyttes fuldt ud.

Benyttes tallene i det netop givne eksempel med den ændring, at vedligeholdelsesudgifterne på 147.500, der afholdes i år 3, i stedet afholdes i år 1, fås følgende resultat: Fradragsmuligheden udnyttes fuldt ud i 1. år. Merudgifterne på 147.500 - 50.000 kr. = 97.500 kr. kan ikke overføres til år 2. I både år 2 og år 3 afholdes udgifter på 20.000 kr. Disse udgifter kan afholdes fuldt ud inden for de grænser på hhv. 62.500 og 75.000 kr., som procentreglen foreskriver. I år 2 opstår et uudnyttet fradrag på 62.500 - 20.000 = 42.500 kr. I år 3 er det uudnyttede fradrag på 75.000 - 20.000 kr. = 55.000 kr. Fradragsmulighederne i år 2 og 3 udnyttes altså sammenlagt ikke med 42.500 + 55.000 = 97.500 svarende til de vedligeholdelsesudgifter, som ikke

229) Jf. således LV 91 (E.K.2.5), s. 559.

230) Jf. Lærm 1951.196, 1953.196, 1955.81 og 1963.69 samt TfS 1984.447 lsr.

231) Jf. LV 91 (E.K.2.5) s. 560.

232) Det er ikke anført, om noget sådant kan ske vedrørende andet ejerår, men det antages ikke i praksis.

kunne fradrages i år 1. I de tre første ejerår kan i dette eksempel kun fradrages udgifter på 50.000 + 20.000 + 20.000 kr. = 90.000 kr, hvor der i det første eksempel kunne fradrages ialt 187.500 kr. Dette til trods for, at der er tale om samme ejendom og de samme arbejder som i det foregående eksempel. Der er altså stor forskel på, om de mest omfattende arbejder udføres i år 3 i stedet for i år 1.

Årsagen til den manglende mulighed for overførsel af vedligeholdelsesudgifter, der p.g.a. procentreglen ikke kan fradrages, skal formentlig findes i reglerne om periodisering af udgifter, hvorefter udgifter kun kan fradrages i det indkomstår, hvor de er afholdt.

Den manglende mulighed for overførsel af allerede afholdte udgifter til senere år sammenholdt med, at uudnyttede fradrag kan overføres til senere år, har den besynderlige konsekvens, at det kan betale sig at fordele udførelsen af vedligeholdelsesarbejder jævnt over de tre første ejerår eller at vente med udførelsen af større vedligeholdelsesarbejder til andet eller tredje ejerår.

Det ville derfor være nærliggende, om Ligningsrådet tillod en fravigelse af de sædvanlige periodiseringsprincipper i forbindelse med procentreglen, idet de samlede vedligeholdelsesudgifter må formodes at blive mindre, jo tidligere vedligeholdelsesarbejderne udføres. Procentreglen er blot en formodningsregel, der kan indrettes, så virkninger af utilsigtede konsekvenser afbødes.

4.5.3.e Hvorledes beregnes årslejen/lejeværdien?

Det standardiserede maksimumfradrag efter procentreglen beregnes for udlejnings-ejendomme som 25 % af den samlede årlige lejeindtægt. Ejers flere ejendomme, opgøres fradraget for hver ejendom for sig.²³³⁾

For alle ejendomme kan der ved udløbet af det første indkomstår efter erhvervelsen foretages fradrag indtil det maksimum, der udgøres af et *helt års* lejeindtægt for ejendommen, nås.²³⁴⁾ Set med købers øjne kan det altså være fordelagtigt at erhverve en ejendom og lade vedligeholdelsesarbejder udføre sent i indkomståret, idet

233) Jf. f.eks. TfS 1989.521 lsr.

234) Jf. LV 91 (E.K.2.5), s. 260. LV 91 henviser i den forbindelse til Larm 1948.65 og 1959.162. Tillige kan henvises til f.eks. Lsrm 1967.71, hvor ejendommen erhvervedes midt i et skatteår, samt TfS 1987.552 lsr, hvor en anpart af ejendommen var erhvervet den 1/8.

fradragsmuligheden herved - i relation til ejertidens længde - bliver forholdsvis stor i det indkomstår, hvori erhvervelsen sker.

Den samlede årslejeindtægt i forbindelse med procentreglen inkluderer ikke varmebetaling²³⁵⁾ eller andet, f.eks. kabel-tv-afgift, som ikke er indregnet i selve lejen.²³⁶⁾ I øvrigt beregnes lejeindtægten på grundlag af den *faktiske* korrekt periodiserede lejeindbetaling suppleret med et skønnet beløb over de indtægter, uudlejede lokaler kunne have indbragt.²³⁷⁾ Har en eller flere lejere ikke betalt leje til tiden, medregnes også restancerne.

Beløb hensat på ejendommens vedligeholdelseskonti medregnes i den samlede lejeindtægt i denne henseende. Dette må også gælde for bundne konti, selv om hensættelserne på disse konti ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. LIL § 14 G, stk. 1. Fradrag ud over procentreglens grænser kan selvsagt ikke ske, blot fordi udgifterne kan debiteres ejendommens vedligeholdelseskonti.²³⁸⁾ Bor udlejer i ejendommen, medregnes i lejeindtægten lejeværdien af udlejers bolig, hvori inkluderes de hensættelser på konti for ind- og udvendig vedligeholdelse, som skulle have været afsat, hvis lejligheden havde været udlejet.

Er der ydet skattefri tilskud til udførelse af vedligeholdelsesarbejderne, vil overgrænserne på 25 hhv. 35% blive reduceret ved at blive ganget med en brøk, hvor tælleren er vedligeholdelsesudgifterne minus tilskud, og nævneren er de samlede vedligeholdelsesudgifter.²³⁹⁾

235) Jf. LV 91 (E.K.2.5), s. 559.

236) Jf. Helkett, s. 405.

237) Det sidste er bl.a. fastslået i TfS 1989.521 lsr. Er der tale om en ejendom, der ikke indbringer egentlige lejeindtægter, men hvor ejerne bebor ejendommens lejligheder, må der foretages et skøn over, hvad ejendommen ved udlejning kunne have indbragt, jf. TfS 1987.552 lsr.

238) Jf. Skdm 1974 (hf. 30) s. 260, nr. 137 Skd.

239) Jf. LV 91 (E.K.2.5), s. 561.

For én- eller tofamilieshuse, der er helt eller delvist udlejede, beregnes procentfradraget ifølge Ligningsrådets anvisninger som 35% af "lejeværdien" for ejendommen.²⁴⁰⁾ Der må her være ment den lejeværdi, der fastsættes efter reglerne i LIL §§ 15 A og B samt 15 E-I, jf. nedenfor afsnit 4.6. Ligningsvejledningen angiver derimod vedrørende disse ejendomme, at procentfradraget skal beregnes ud fra den årlige "lejeindtægt".²⁴¹⁾ Retsstillingen må herefter være den, at der skal tages udgangspunkt i Ligningsrådets anvisning (lejeværdien). Da skatteyderne imidlertid kan støtte ret på ligningsvejledningens angivelser, må de - hvis det er mest gunstigt for dem - have krav på, at maksimum for fradrag for vedligeholdelsesudgifter vedrørende ny erhvervede én- og tofamilieshuse beregnes ud fra lejeindtægten.

4.6 Standardfradrag for vedligeholdelsesudgifter

4.6.1 Historik og fradragets størrelse

Indtil nu er det kun vedligeholdelsesfradrag for større ejendomme i medfør af SL § 6, stk. 1, litra e, der er blevet behandlet. For ejerboliger og sommerhuse blev retten til fradrag for vedligeholdelsesudgifter - efter at have været undergivet SL's almindelige regel - standardiseret i 1963²⁴²⁾ på en sådan måde, at der blev givet adgang til fradrag, uanset om der rent faktisk afholdes dokumenterbare vedligeholdelsesudgifter eller ej.

Efter boligforliget i 1966, hvor der åbnedes for udstykning af ejendomme i ejerlejligheder, blev standardfradraget tillige gjort gældende for ejerlejligheder.²⁴³⁾ Det varede imidlertid ikke længe, før muligheden for vedligeholdelsesfradrag for ejere af ejerlejligheder helt afskaffedes.²⁴⁴⁾

240) Jf. Meddelelser fra T&S og LR 1989 (1. hf.) s. 23.

241) Jf. LV 91 (E.K.2.5), s. 559.

242) Jf. lov nr. 207 af 31/3 1963.

243) Jf. lov nr. 417 af 19/11 1966, § 1, nr. 4.

244) Jf. lov nr. 257 af 4/6 1970, § 1, nr. 6 og 7.

Baggrunden for indførelse af standardfradrag var især, at man ønskede at opnå en administrativ lettelse, idet skønnet mellem fradragsberettiget vedligeholdelse og forbedring jo kan volde store vanskeligheder.²⁴⁵⁾

Oprindeligt blev standardfradraget angivet som en procentsats (1,5%) af den seneste offentlige ejendomsvurdering (dog mindst 300 kr. og maksimalt 1.500 kr.) ud fra et overslag over gennemsnitlige vedligeholdelsesudgifter.²⁴⁶⁾ Fradragets størrelse reguleredes allerede i 1966,²⁴⁷⁾ fordi der forventedes kraftige stigninger i ejendomsvurderingerne. Siden da - altså gennem ca. 25 år - er der ikke sket yderligere regulering.²⁴⁸⁾

Reglerne om standardfradrag findes i dag i LIL § 15 J. Fradragets størrelse er 1% af det beregningsgrundlag, der benyttes ved beregning af lejeværdien af egen bolig,²⁴⁹⁾ men er mindst 400 kr. og kan ikke overstige 2.000 kr.²⁵⁰⁾ Beregningsgrundlaget for fastlæggelse af lejeværdien tager sit udgangspunkt i ejendomsvurderingen og er nærmere angivet i LIL § 15 B.

245) Jf. FT 1962-63, Till. A, sp. 425 f. Som et kuriosum kan nævnes, at standardfradraget også formodedes at ville tilskynde husejerne til at undlade afholdelse af mindre nødvendige vedligeholdelsesudgifter, hvilket fandtes påkrævet under den da herskende knaphed på arbejdskraft og byggematerialer.

246) Jf. bet. nr. 284, 1961, om beskatning af værdien af bolig i egen ejendom, s. 60.

247) Lov nr. 415 af 27/11 1965, § 1, nr. 4.

248) Det har utallige gange været foreslået helt eller delvist at afskaffe standardfradraget og at tillade fradrag for de faktiske udgifter, jf. senest Boligmarkedet og boligpolitikken (Ølgaardudvalgets 1. beretning), s. 183, samt beslutningsforslag fra Centrum-Demokraterne nr. L 42 af 8/10 1992 om fradrag for faktisk afholdte vedligeholdelses- og forbedringsudgifter på maksimalt 20.000 kr. Forslaget vil formentlig blive vedtaget og fulgt op af et lovforslag. Endvidere er allerede forsøgsvis indført fradrag for faktiske vedligeholdelses- og forbedringsudgifter for husejere, andelshavere og lejere på Bornholm, jf. LIL § 15 N.

249) For ejendomme med 2 selvstændige lejligheder dog 1% af ejendomsværdien, jf. LIL § 15 J, stk. 3.

250) P.g.a. dette maksimum er det kun for ejendomme vurderet til beløb under 200.000 kr. - hvoraf der må antages at være *meget* få - der kan blive tale om standardfradrag i intervallet mellem 400 og 2.000 kr.

4.6.2 For hvilke ejendomme gælder standardfradraget?

4.6.2.a Ejendoms kategorier

Standardfradraget gælder for ejendomme,²⁵¹⁾ der tjener til bolig for ejeren, og som indeholder én eller to selvstændige lejligheder.²⁵²⁾ Fredede ejendomme er undtaget, idet faktiske driftsudgifter her kan fradrages, jf. LIL § 15 K og nedenfor afsnit 4.7.2. For ejerlejligheder, der bebos af ejeren, er vedligeholdelsesfradrag helt udelukket i medfør af LIL § 15, J, stk. 7.

Ejere af ejendomme, der både anvendes erhvervsmæssigt og til beboelse - såkaldt blandede ejendomme - kan foretage fradrag for de faktiske udgifter, der kan henføres til den erhvervsmæssigt benyttede del af bygningen, samt standardfradrag for den del af ejendommen, der bruges til beboelse.²⁵³⁾ Standardfradraget skal i så fald beregnes ud fra den del af beregningsgrundlaget for lejeværdien, der vedrører boligdelen af ejendommen. Den netop skitserede regel er givet i LIL § 15 K, stk. 2, men gælder efter sin ordlyd kun for ejendomme omfattet af den specielle lejeværdiberegningsregel i LIL § 15 B, stk. 5.²⁵⁴⁾ Ejendommen skal være benyttet erhvervsmæssigt "i væsentligt

251) Ejendomsbegrebet er også her den matrikulære enhed, jf. udstykningslovens § 2 og ELL § 4. Hos Helkett, s. 397 f. er henvist til forskellige afgørelser vedrørende afgrænsningen af ejendomsbegrebet. Se tillige TfS 1985.263 lsr, hvor en ejendom med 4 lejligheder var tilladt sammenlagt til én på den betingelse, at ejendommen til stadighed skulle bebos af 4 husstande. Hvis ikke dette var tilfældet, skulle ejendommen igen opdeles i 4 lejligheder. Lejeværdien skulle ikke beregnes efter LIL's procentregler, og der kunne ikke anvendes standardfradrag.

252) For nærmere fastlæggelse af begrebet lejlighed henvises til Krag Jespersen: Lejeret 1, s. 31 f. Også stuehuse til landbrugsejendomme, jf. LIL § 15 B, stk. 4, og ejerboliger til skovbrugsejendomme, jf. § 15 B, stk. 5, er underlagt reglerne om standardfradrag. Lejeværdi af egen bolig for øvrige ejendomme beregnes med hjemmel i SL § 4, litra b, ud fra markedslejen, jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 411.

253) Jf. TfS 1986.497 lsr.

254) Ud fra sammenhængen med de øvrige stykker i § 15 B omfatter LIL § 15 B, stk. 5, ikke tofamilieshuse, ejendomme der helt eller delvist benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage samt skovbrugsejendomme, der vurderes efter VURD § 33, stk. 6, 4 og 7. Det må dog alligevel antages, at reglen i § 15 K, stk. 2, omfatter *alle* ejendomme, der til dels anvendes erhvervsmæssigt, især når det ved vedtagelsen af den nugældende formulering af LIL § 15 K forudsattes, at landbrugets stuehuse skulle sidestilles med andre delvist erhvervsmæssigt benyttede ejendomme, jf. FT 1981-82 (2. samling), Till. B, sp. 310 f.

omfang", og ejendomsvurderingen skal efter VURD § 33, stk. 5, være fordelt på en erhvervsdel og en beboelsesdel.²⁵⁵⁾

Udgangspunktet er, at der sker *væsentlig* erhvervsmæssig anvendelse, hvis mere end 25% af ejendommens areal benyttes til erhvervsformål.²⁵⁶⁾ Fordelingen af ejendomsværdien mellem bolig og erhverv kan være et moment ved vurderingen af, om der foreligger væsentlig erhvervsmæssig anvendelse, men må i langt højere grad end arealet betragtes som vejledende.²⁵⁷⁾ Den erhvervsmæssigt anvendte del af en blandet ejendom kan indgå i virksomhedsordningen,²⁵⁸⁾ men der skal være sket en vurderingsfordeling af ejendommen.²⁵⁹⁾

4.6.2.b Blandet anvendte ejendomme

Det er vigtigt at bemærke, at udlejning til *beboelse* - men ikke udlejning til erhvervsmæssig eller anden benyttelse - af en del af en ejendom *i forbindelse med standardfradraget* ikke af skattemyndighederne godkendes som erhvervsmæssig anvendelse.²⁶⁰⁾ Sådan udlejning betragtes ellers i stort set alle andre henseender som erhvervsvirksomhed,²⁶¹⁾ og når dette ikke er tilfældet, er der i lovtæksten udtrykkeligt optaget bestemmelser herom, jf. således LIL § 18 B, stk. 2, og AFL § 29 C.

255) Sådan vurdering skal være foretaget, men en vurdering, der ændres, kan have tilbagevirkende kraft, jf. TfS 1990.457 lsr. Se tillige Skdm 1981 (hf. 57), s. 151, nr. 49 Skd og U 1961.370 H.

256) Dette er forudsat af lovgiver, jf. FT 1981-82 (2. samling), Till. B, sp. 311.

257) Se i den forbindelse praksis vedrørende tidligere gældende regler TfS 1984.20 (Lsrn 1984.38) og 166 lsr. I begge tilfælde blev afgørelserne truffet på grundlag af den *arealmæssige* fordeling mellem erhverv og beboelse, selv om den *vurderingsmæssige* fordeling tilsagde et andet resultat.

258) Jf. TfS 1990.557 lsr.

259) Jf. Skatteministeriets ændrede opfattelse som tilkendegivet i TfS 1991.21.

260) Jf. LV 91 (A.D.3.2.4.2), s. 329. I Lsrn 1977.18 anerkendes derimod i princippet, at fremleje af en del af en beboelseslejlighed til anvendelse til kontor var erhvervsmæssig. Udlejning til beboelse vil dog medføre en forholdsmæssig nedsættelse af lejeværdien af egen bolig, jf. TfS 1992.357 Ø, der er anket til Højesteret. De faktiske lejeindtægter skal samtidig indtægtsføres sammen med den resterende del af lejeværdien.

261) Jf. TfS 1991.24 Ø (afgørelsen er anket til Højesteret) og Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 138, n. 3, med henvisninger til øvrig praksis.

I forbindelse med ligningsvejledningens oplysning om praksis henvises til en landskatteretskendelse (TfS 1984.20 Lsr (Larm 1984.38)). Afgørelsen kan imidlertid ikke tages til indtægt for synspunktet. Ved behandlingen af denne sag, hvor der samtidigt var udlejet til både beboelse og erhverv, afvises fradrag for faktiske vedligeholdelsesudgifter ikke uden videre, selv om der blot kunne være henvist til, at der skete udlejning til beboelse. I stedet foretoges en bedømmelse af, om der var tale om *overvejende* erhvervsmæssig anvendelse, hvad der dengang var det afgørende kriterium, og ved denne vurdering indgik den til beboelse udlejede lejlighed på lige fod med de erhvervsmæssigt anvendte lokaler. Også i TfS 1991.403 Lsr²⁶²⁾ sker en egentlig prøvelse af, om udlejning af ca. 1/4 af et enfamilieshus er væsentlig erhvervsmæssig anvendelse. Dette fandtes ikke at være tilfældet. I sidstnævnte kendelse statueredes vedrørende fradrag for ejendomskatter, jf. LIL § 14, stk. 3, at ejendommen i ikke uvæsentligt omfang anvendtes erhvervsmæssigt. Ejeren indrømmedes derfor fradrag for ca. 1/4 af ejendomskatterne, som kan fradrages ud over standardfradraget, jf. nedenfor afsnit 4.6.3. Dette resultat bevirker selvsagt, at det bliver svært at forstå, at udlejning til beboelse i *relation til standardfradraget* ikke er erhvervsmæssig.

Skatteministeren har over for Folketinget oplyst, at Folketinget på et tidspunkt, hvor reglerne om standardfradrag ændredes, har forudsat, at udlejning til beboelse ikke er erhvervsmæssig.²⁶³⁾ Der er her tænkt på en udtalelse i forbindelse med en ændring af LIL og VURD i 1979, om, at det ikke er "en betingelse for anvendelse af reglerne i LIL § 15 F (nu § 15 B), at det er ejeren selv, der driver erhvervsvirksomheden".²⁶⁴⁾ Citatet forudsætter, at udlejning ikke i sig selv er erhvervsmæssig; ellers ville sætningen være meningsløs. En indforstået motivudtalelse fastlægger med andre ord retstilstanden, hvorfor der her foreligger et eksempel på lovgivning i motiverne af værste slags. Borgerne levnes ikke nogen chance for selv at læse sig frem til rigtigheden af det indtagne standpunkt. Det er muligt, at det har været hensigten, at udlejning til beboelse ikke i denne sammenhæng skal behandles som erhvervsmæssig virksomhed, men i så fald burde det - hvad der er fundet anledning til andre steder - fremgå klart af lovens tekst. I øvrigt kan der ikke bortses fra, at motivudtalelsen kan skyldes fejlskrift fra ministeriets side, som medlemmerne af Folketinget ikke fandt anledning til at korrigere, *fordi* forudsætningen netop ikke fremgår af lovteksten.

262) Kendelsen er i TfS 1991.185 kommenteret af Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen.

263) Jf. FT 1989-90, forh. sp. 11.535 (TfS 1990.481 spm).

264) Jf. FT 1978-79, Till. A, sp. 2667.

Har boligen været udlejet en del af indkomståret, kan der alligevel kun ske standardfradrag for hele året, jf. LIL § 15 J, stk. 6. Det er altså først, når ejeren har været afskåret fra at bo i ejendommen i hele indkomståret, at der kan ske fradrag for vedligeholdelsesudgifter efter de foran beskrevne almindelige regler, og kun når ejendommen har været anvendt erhvervsmæssigt, herunder også udlejet til beboelse. Reglerne vedrørende ejerlejligheder og fritidsboliger, der udlejes en del af året, er anderledes på dette punkt, jf. nedenfor afsnit 4.6.4 og 4.6.5.

Opsat vedligeholdelse, der udføres efter endt udlejning, og inden ejeren selv varigt flytter ind, kan fradrages ud over standardfradraget, selv om istandsættelsen sker inde i et indkomstår.²⁶⁵⁾

Forholdsmæssig reduktion af standardfradraget skal derimod ske, hvis ejendommen erhverves eller afhændes i løbet af indkomståret.²⁶⁶⁾ Standardfradrag kan nemlig kun indrømmes for den periode, hvori ejendommen har "tjent som bolig for ejeren", og perioden er her den samme, som benyttes i forbindelse med beregning af lejeværdi af egen bolig efter LIL § 15 G.²⁶⁷⁾ Forholdsmæssig reduktion af standardfradraget gives ikke blot, fordi den pågældende skatteyder ikke *rent faktisk* har benyttet en bolig. Det kræves endvidere - i hvert fald for helårsboliger - at ejeren har været helt *afskåret* fra at anvende ejendommen til bolig. At ejendommen er averteret til salg, og ejeren er flyttet til en anden bolig, er muligvis tilstrækkeligt til at fritage for at skulle svare lejeværdi af egen bolig for så vidt angår den ejendom, der fraflyttes.²⁶⁸⁾ Bliver man derimod boende i den hidtidige bolig, fritages man ikke for at svare lejeværdi af såvel den hidtidige som den nyerhvervede bolig.²⁶⁹⁾ Praxis vedrørende fritidsboliger er en anelse forskellig herfra, jf. nedenfor afsnit 4.6.5.

265) Jf. U 1983.928 V, hvorved tidligere praksis, jf. Lsrm 1974.170, ændredes, samt foran afsnit 4.1.4.

266) Jf. LV 91 (A.D.3.2.2.2), s. 326. Det samme gælder, hvis ejendommen i en del af året har været ubeboelig, jf. Lsrm 1982.23.

267) Jf. Lsrm 1965.63, 1981.20, 1982.143 og 1983.16. I disse kendelser nedsættes foretagne standardfradrag, således at fradrag kun indrømmes for de perioder, i hvilke der svares lejeværdi af egen bolig.

268) Jf. Lsrm 1970.109 og 1982.143.

269) Jf. U 1983.353 H.

4.6.2.c Flere ejere

Ejes en ejendom af flere i sameje, kan medejere, der ikke bebor ejendommen, ikke få del i standardfradraget.²⁷⁰⁾ Hvis overladelsen af boligretten til medejere eller andre kan betragtes som erhvervsmæssig udlejning, kan ikke-bolighavende medejere derimod fradrage deres andpart af de faktiske vedligeholdelsesudgifter. For ikke-bolighavende medejere udfærdiges et sædvanligt ejendomsregnskab over indtægter og udgifter, hvori inkluderes lejeindtægter -eventuelt et skøn over lejeværdien eller andelen af lejeværdien beregnet efter LIL's procentregler, såfremt der ikke betales leje - fra bolighavende medejere.²⁷¹⁾ På udgiftssiden altså med fradrag for andelen i de faktiske vedligeholdelsesudgifter.

Den eller de medejere, der anvender ejendommen til beboelse, har ret til standardfradrag.²⁷²⁾ Standardfradraget - ét pr. bolig - fordeles forholdsmæssigt mellem de bolighavende medejere. Dette gælder uanset indbyrdes aftaler om, hvem der reelt skal afholde eventuelle udgifter til vedligeholdelse.²⁷³⁾ Ejendomsregnskabet for bolighavende medejere er et andet. Heri optages som indtægt den forholdsmæssige andel af lejeværdien efter reglerne i LIL for hele ejendommen. Betales der leje til medejere, kan udgiften fratrækkes den beregnede lejeværdi, men kun i det omfang leje

270) Jf. Larm 1969.20 og R&R 1970, SM 32 (3) LD. Disse afgørelser udtrykker dog ikke gældende ret m.h.t. fradrageret for medejere, der anvender ejendommen til beboelse.

271) Jf. TfS 1990.243 lsr. Se tillige LIL § 12 A, der foreskriver, at hvis der under visse nærmere angivne betingelser stilles en fribolig til rådighed for forældre e.a., medregnes til indkomsten alene den lejeværdi, som skulle have været beregnet, såfremt skatteyderen selv beboede ejendommen. Eventuel lejebetaling, der overstiger lejeværdien, skal tillige medregnes i indkomsten.

272) Jf. LV 91 (A.D.3.3.3), s. 338.

273) Jf. princippet i Larm 1969.20 og 1972.20

værdien ikke bliver mindre end den andel af lejeværdien, der knytter sig til den del af ejendommen, som benyttes af den bolighavende medejer, jf. LIL § 15 I.²⁷⁴⁾ Vedligeholdelsesfradrag kan alene bestå i en forholdsmæssig andel af standardfradraget, og øvrige fradrag kan kun ske efter de regler, der gælder for boliger omfattet af reglerne om standardfradrag.

Er ejendommen ikke omfattet af reglerne i LIL om lejeværdi og standardfradrag, skal i stedet udfærdiges sædvanlige ejendomsregnskaber for hver medejer andel af indtægter og udgifter.²⁷⁵⁾ Heri opereres med en skønnet lejeværdi for bolighavende medejere, hvori kan fradrages den pågældende medejer andel af de fradragsberettigede driftsomkostninger, der afholdes af samejet.

En bolighavende medejer er stillet som lejer ved fradrag af vedligeholdelsesudgifter, der alene afholdes af den pågældende, hvorfor der ikke kan fradrages nogle udgifter overhovedet.²⁷⁶⁾ Afholdes vedligeholdelsesudgifterne derimod af samejet, kan de fradrages med en forholdsmæssig andel afhængigt af ejertiden. Også procentreglen finder anvendelse i denne forbindelse. Det må derfor antages, at vedligeholdelsesudgifter, der efter den interne vedligeholdelsesfordeling mellem sameje og medejer påhviler medejeren alene, ikke vil kunne fradrages, selv om udgiften formelt udadtil afholdes af samejet.

274) Specielt om anvendelsen af § 15 I i relation til ejendomme, der ejes i sameje, og som stilles vederlagsfrit til rådighed for f.eks. forældre, henvises til TFS 1992.147 spm.

275) Se specielt om boligkommanditselskaber Mette Neville i Adv. 1989.221 ff. Der gælder tilsvarende principper for andre former for sameje.

276) Jf. LV 91 (A.D.3.4.5), s. 342 (under den juridisk misvisende betegnelse anpartslejligheder) og Lsrm 1953.89, men cf. Lsrm 1963.67 og R&R 1972 SM 160 (2) LD. Har en ejer bolig i en ejendom, som hun ejer fuldt ud, og som der ikke skal beregnes standardfradrag m.v. for, kan ejeren fratrække udgifter til indvendig vedligeholdelse, såfremt der i den skønnede lejeværdi for lejligheden indregnes (fiktive) bensættelser til en konto for indvendig vedligeholdelse, jf. LV 91 (E.K.2.4), s. 559.

4.6.3 Andre fradragsmuligheder, når standardfradrag anvendes

I LIL § 15 J, stk. 5, er fastslået, at der ud over standardfradraget kun kan fradrages renter af indestående prioriteter samt løbende bidrag til realkreditinstitutter til reservefonde og administration. Der kan - omend med visse undtagelser²⁷⁷⁾ - slttes modsætningsvis herfra, hvorfor standardfradraget ud over egentlige vedligeholdelsesudgifter også dækker udgifter til renovation, skorstensfejning, forsikringer, vej-, kloak- og vandafgifter samt eventuelle grundejerforeningsbidrag og udgifter til administration af ejendommen.²⁷⁸⁾ Fradrag for ejendomsskatter er udelukket ved LIL § 14, stk. 2, medmindre ejendommen i væsentligt omfang anvendes erhvervsmæssigt, jf. stk. 3.

Er der tale om en ejendom, som er et omsætningsaktiv, altså hvor der ved afståelse skal forholdes efter reglerne om næringsbeskatning i SL § 4 a, kan der ikke ud over standardfradraget ske fradrag for faktisk afholdte udgifter til vedligeholdelse m.v., når boligen udelukkende har været anvendt til beboelse for ejeren.²⁷⁹⁾ Begrundelsen herfor er, at LIL § 15 J, stk. 5, også antages at udelukke fradrag efter den generelle bestemmelse om driftsomkostninger i SL § 6, stk. 1, litra a. Dette resultat må være korrekt ud fra en almindelig fortolkning af ordlyden af § 15 J. At man derimod tillader fradrag for andre renteudgifter end de, der er nævnt i § 15 J, stk. 5, og for tilslutningsafgifter efter LIL § 8 C, ved siden af standardfradraget er ikke i harmoni hermed.

277) Bestemmelsen skal nemlig ikke opfattes således, at fradrag af andre renteudgifter vedrørende ejendommen, f.eks. vedrørende vej- og kloakgæld, er udelukket. Også afskrivning kan i princippet finde sted samtidigt med, at der sker standardfradrag, jf. nedenfor afsnit 5.6.1.a og 5.6.4.a, men afskrivning af ejendomme, som anvendes til beboelse, og installationer i sådanne bygninger er af andre årsager som hovedregel udelukket. Se vedrørende fradrag for tilslutningsafgifter efter LIL § 8 C nedenfor afsnit 5.7.2.

278) Jf. FT 1981-82 (2. samling), Till B, sp. 310. Af praksis, der afskærer yderligere fradrag, kan nævnes Skdm 1974 (hf. 28), s. 96, nr. 67 Skd og 1978 (hf. 47), s. 289, nr. 105 Skd (udgifter til påbudt udskiftning af tærede olietanke), Lsrm 1969.165 (advokatsalær til administration af ejendom) samt Lsrm 1966.59 (udbedring af skader på kystsikringsanlæg).

279) Jf. TfS 1990.504 lsr.

Udgifter til vedligeholdelse, som har påhvilet en lejer, der ikke har opfyldt sin vedligeholdelsespligt, kan heller ikke fradrages ved siden af standardfradraget.²⁸⁰⁾

Det er imidlertid kun egentlige udgifter til *vedligeholdelse* (i lejeretlig forstand), der ikke kan fradrages, hvis der for ejendommen samtidig beregnes standardfradrag. Advokatombudsmandens afgørelse afholdt til inkassering af tilgodehavender hos misligholdende lejere kan fratrækkes som driftsomkostninger ved siden af standardfradraget.²⁸¹⁾ Det samme gælder honorar til mægler og annonceringsudgifter afholdt med henblik på at udleje en ejendom.²⁸²⁾

Er det kun muligt at foretage standardfradrag vedrørende en ejendom, spiller det ingen rolle, om der overhovedet udføres vedligeholdelsesarbejder. Ejertidens længde er derfor også uden betydning.

4.6.4 Specielt om ejerlejligheder

For ejerlejligheder, der tjener til bolig for ejeren, er der slet ikke adgang til fradrag for vedligeholdelsesudgifter, hverken i form af standardfradrag eller efter de almindelige regler, jf. LIL § 15 J, stk. 7.

Har lejligheden været udlejet *hele indkomståret*, har den ikke kunnet tjene til bolig for ejeren, og i sådanne tilfælde er der adgang til fradrag for faktisk afholdte vedligeholdelsesudgifter med de begrænsninger, der følger af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb.

Vedligeholdelsesudgifter kan så fradrages, uanset om de er afholdt af ejeren direkte eller indirekte gennem ejerforeningen. For udgifter afholdt af ejerforeningen kan der selvfølgelig kun gives fradrag for den forholdsmæssige andel, der påhviler den enkelte lejlighedsejer, d.v.s. udgifterne skal sættes i relation til ejerlejlighedens fordelingstal.

280) Se hertil TfS 1984.156 lsr. Her var imidlertid tale om udleje af én af lejlighederne i et tofamilieshus, hvor ejeren beboede den anden lejlighed. Afgørelsen kan derfor tages til indtægt for det (forkerte) synspunkt, at udlejning til beboelse ikke er erhvervsmæssig. Noget sådant kan dog ikke udledes udtrykkeligt af referatet af sagen.

281) Jf. den i forrige note nævnte TfS 1984.156 lsr.

282) Jf. TfS. 1984.361 lsr (Lsrn 1984.121).

Ikke hele bidraget til ejerforeningen kan fradrages. Det kan kun de udgifter, der har karakter af vedligeholdelsesudgifter eller driftsomkostninger men ikke udgifter til (skatteretlige) forbedringer.

Dette er fastslået i Lsrn 1983.28, hvor udgifter til udakiftning af ejendommens oliefor i sin helhed fandtes skatteretligt at indebære en forbedring for et aktieselskab, der samme år havde købt en række lejligheder i ejendommen. Mærkeligt nok blev procentreglen ikke påberåbt fra aktieselskabets side. Det kan ikke udelukkes, at procentreglen kunne have medført i hvert fald delvis fradragsret for udakiftningsudgifterne i det pågældende tilfælde. Kendelsen kan dog også fortolkes som en konkret fravigelse af procentreglens standardiserede skøn. I Peter Blok: Ejerlejligheder, s. 616 f., er det anført som værende "noget tvivlsomt", om procentreglen kan anvendes vedrørende udgifter afholdt af ejerforeningen, idet den enkelte lejlighedsejer ikke selv er herre over, hvilke udgifter der skal afholdes. Da vedligeholdelsesfradrag for ejendomme, der ejes i sameje med andre, gives, uanset om skattemynderen har bestemmende indflydelse på ejendommens drift eller ej, kan argumentet ikke anvendes til støtte for en antagelse om, at procentreglen ikke gælder for ejerlejlighedsejere. Procentreglen må antages også at kunne påberåbes af ejere af udlejede ejerlejligheder.

Har lejligheden været udlejet *en del* af indkomståret, kunne man forestille sig, at der ikke var adgang til fradrag for vedligeholdelsesudgifter, jf. herved LIL § 15 J, stk. 6. Her foreskrives, at der skal ske standardfradrag for hele indkomståret, selv om en ejendom har været udlejet i en del af året. LIL § 15 J, stk. 6 henviser imidlertid kun til § 15 J, stk. 1-5 og ikke til stk. 7. Det er derfor også af Landsskatteretten statueret,²⁸³⁾ at der, *med det samme* en ejerlejlighed udlejes, gives adgang til vedligeholdelsesfradrag efter de almindelige regler, da lejligheden så betragtes som en udlejningsejendom. Der er derfor også adgang til fradrag for den del af acontobidragene til ejerforeningen, som vedrører udlejningsperioden, hvis disse udgifter i øvrigt er af en sådan karakter, at de kan fradrages. Landsskatteretten har her forudsat det administrativt set meget besværlige, at der, når ejerforeningens regnskab foreligger, skal ske en endelig vurdering af, hvilke udgifter der er fradragsberettigede, og hvilke der ikke er.

283) Jf. TfS 1985.223 Lsr.

4.6.5 Specielt om fritidsboliger

Fritidsboliger er omfattet af reglerne om standardfradrag, når ejendommen tjener til bolig for ejeren, men boligen behøver naturligvis ikke at være benyttet i alle årets 12 måneder. Har fritidsboligen stået til rådighed for ejeren i en del af året, kan der kun ske standardfradrag. Dette gælder, uanset om ejeren rent faktisk har benyttet ejendommen, og uanset om benyttelse er lovlig eller ej.²⁸⁴⁾

Anvendes ejendommen både til erhvervsmæssige og private formål, kan der alene ske standardfradrag. Kun hvor ejendommen *udelukkende* har været erhvervsmæssigt anvendt, tillades fradrag af de faktiske vedligeholdelsesudgifter, og ejendomsregnskabet opgøres som for andre udlejningsejendomme.²⁸⁵⁾ Ifølge anvisningerne i ligningsvejledningen skal ejeren kontraktmæssigt eller på anden måde være "*helt afskåret*" fra at benytte fritidsboligen i hele indkomståret,²⁸⁶⁾ men i praksis fortolkes "*helt afskåret*" ved fritidsboliger en anelse lempeligere, end det er tilfældet ved helårsboliger.²⁸⁷⁾ Fritidsboligen kan altså godt have stået til ejerens disposition, men det må fra skattemynderens side kunne godtgøres, at fritidsboligen rent faktisk ikke har været benyttet til private formål.

Selv om der foretages standardfradrag, tillades tillige - for delvist udlejede fritidsboliger - fradrag for faktiske udgifter afholdt til vedligeholdelse af indbo og in-

284) Jf. TfS 1992.223 lsr, TfS 1985.391 lsr samt Lsrn 1979.23 og 1965.151. I de to sidstnævnte afgørelser er fastslået, at lejeværdi - og dermed standardfradrag - beregnes for hele året, selv om benyttelse af husene i vinterhalvåret ikke var tilladt. Det afgørende er, om huset har været til rådighed i en eller flere af de sædvanlige ferieperioder. Lejeværdien (for *hele* året uanset muligheden for benyttelse uden for sæsonen) reduceres dog forholdsmæssigt for de(n) periode(r), hvor boligen rent faktisk har været udlejet.

285) Der skal være tale om egentlige lejeaftaler, jf. Lsrn 1980.25, hvor et sommerhus mod beskedent vederlag benyttedes til kortere ophold i forbindelse med lystfiskeri. Noget sådant er ikke en lejeaftale, jf. LL § 1.

286) LV 91 (A.D.3.2.7), s. 333.

287) Jf. hertil Skdm 1982, (hf. 61) s. 182 V. Et stuehus, der udlejedes til ferieformål, blev anset for en ren udlejningsejendom. Der skulle ikke beregnes lejeværdi af egen bolig - og dermed foretages standardfradrag - selv om huset i et enkeltstående tilfælde var blevet benyttet til private formål. Se tillige Lsrn 1983.16, hvor det var helt klart, at det pågældende sommerhus havde været averteret til salg hele indkomståret, og at ejeren havde benyttet et andet sommerhus. Standardfradrag indrømmedes derfor ikke. Da huset heller ikke anvendtes erhvervsmæssigt, kunne faktiske vedligeholdelsesudgifter ikke fradrages i dette tilfælde. Se tilsvarende afgørelser i TfS 1985.165 lsr og Lsrn 1975.119.

ventar (driftsmidler), men ikke vedrørende bygningsbestanddele eller installationer.²⁸⁸⁾ Endvidere kan fradrages andre driftsomkostninger, såsom ejendomsskatter, lys, annoncering m.v.

En skatteyder kan i stedet for fradrag for faktiske driftsomkostninger vælge at anvende et specielt standardiseret fradrag på 40% af de modtagne lejeindtægter. Dette fradrag kan foretages ved siden af standardfradrag efter LIL § 15 J. 40%’s fradraget modsvarer *samtlig*e med udlejningen forbundne driftsomkostninger, der således ikke kan fradrages, når 40%’s fradrag er valgt.²⁸⁹⁾ Der er altså ikke sammenfald mellem anvendelsesområdet for den her beskrevne regel og den i LIL § 15 K, stk. 2, givne om fradrag for faktiske udgifter vedrørende *dele* af ejendomme, der *varigt* anvendes erhvervsmæssigt.

4.7 Vedligeholdelse af fredede bygninger

4.7.1 LIL § 15 K

I henhold til LIL § 15 K, stk. 1, kan der for bygninger undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven²⁹⁰⁾ foretages fradrag for de faktiske *drifts*udgifter vedrørende ejendommen i stedet for standardfradrag efter § 15 J. Hvad der nærmere skal forstås ved driftsudgifter, er uddybet nedenfor i afsnit 4.7.2.

Reglen i § 15 K, stk. 1, vedrører efter sin ordlyd *alle* bygninger, der er fredet i medfør af bygningsfredningsloven og tidligere gældende bestemmelser,²⁹¹⁾ men giver

288) Jf. nærmere om disse begreber nedenfor afsnit 5.2-3.

289) Jf. nærmere herom LV 91 (A.D.3.2.7), s. 334 f. Det anføres her bl.a., at ejere, der anvender 40%’s fradraget, senere kan overgå til fradrag efter en regnskabsmæssig afgørelse, hvorimod det ikke er muligt at overgå fra fradrag efter regnskabsmæssig opgørelse til 40%’s fradrag. Forakellen er ikke begrundet og forekommer besynderlig.

290) Der tillades ikke efter ordlyden af § 15 K, stk. 1, fradrag for udgifter til istandsættelse af andre fredede dele af en ejendom end bygningerne. Se hertil Lsrm 1966.149, hvor fradrag for udgifter til vedligeholdelse af en gravhøj nægtedes foretaget ved siden af standardfradraget.

291) Landskatteretten har i en kendelse (Lsrm 1980.151), hvor en ejendom af den pågældende kommune var klassificeret som bevaringsværdig, tilladt en fravigelse af procentreglen for ny erhvervede ejendomme. Der er imidlertid ikke hermed sket nogen sidestilling med fredning efter bygningsfredningsloven, idet

ret beset kun nye regler for ejendomme, der ellers ville være omfattet af standardfradragreglerne. For alle andre ejendomme er der jo adgang til fradrag for driftsomkostninger og vedligeholdelsesudgifter efter de almindelige regler. Derfor er der - for ejendomme, der ikke er omfattet af reglerne om standardfradrag - også kun adgang til at fradrage udgifter til vedligeholdelse, så længe ejendommen ikke sættes i bedre stand end ved overtagelsen,²⁹²⁾ altså fradrag inden for de grænser, som sættes af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb.

Bestemmelsen i LIL § 15 K er givet med den begrundelse, at ejere af fredede bygninger må formodes at have væsentligt større udgifter til bygningsvedligeholdelse²⁹³⁾ og rummer således en indirekte økonomisk støtte til ejere, der anvender fredede én- eller tofamiliehuse til beboelse.

4.7.2 Driftsudgifter

De driftsudgifter, der kan fradrages efter LIL § 15 K, stk. 1, inkluderer alle skatteretlige vedligeholdelsesudgifter men ikke skatteretlige forbedringsudgifter. I øvrigt er der stort set sammenfald med, hvad der almindeligvis kan fradrages som driftsomkostninger i forbindelse med erhvervsmæssig udlejning. Driftsudgifterne omfatter derfor f.eks. forsikringspræmier, vej-, kloak-, vand- og andre offentligt fastsatte eller godkendte afgifter²⁹⁴⁾ samt udgifter til renovation og skorstensfejning.²⁹⁵⁾ Øvrig renholdelse er sandsynligvis ikke fradragsberettiget f.s.v. angår de ejendomme, der ville have været omfattet af standardfradraget, såfremt bygningerne ikke havde været fredede.

vedligeholdelsesfradrag må antages at være sket efter de almindelige regler, da ejendommen var en udlejningsejendom.

292) Jf. to landsskatteretskendelser refereret i R&R 1977, SM 129 og 130 (1).

293) Jf. FT 1962-63, Till. B, sp. 768.

294) Jf. i den forbindelse LL § 51, der opregner en række af sådanne afgifter.

295) Jf. LV 91 (A.D.3.4), s. 339.

Ejendomsskatter kan kun fradrages efter reglen i LIL § 14, der selvfølgelig må fortolkes som en indskrænkning af den absolutte ordlyd af § 15 K, stk. 1. Derfor udelukkes fradrag for én- eller tofamiliehuse, hvor ejendommen anvendes til bolig for ejeren. En lang række fredede bygninger er imidlertid i medfør af kommunal ejendoms-skattelov § 7, stk. 1, litra d, fritaget for at betale grundskyld og dækningsafgift. I så fald skal der på ejendommen være tinglyst en såkaldt særlig bevaringsdeklaration, jf. bygningsfredningsloven § 15.²⁹⁶⁾

4.7.3 Udgifter til opvarmning

I to kendelser fra Landsskatteretten²⁹⁷⁾ er vedligeholdelsesbegrebet udvidet til at omfatte udgifter til opvarmning af ubenyttede lokaler i større fredede bygninger (godser). Opvarmningen skete i begge tilfælde i den hensigt at beskytte ejendommene mod frostskafer m.v. og for at undgå deraf følgende ekstra vedligeholdelsesudgifter. Det forekommer imidlertid overmåde betænkeligt at rubricere sådanne udgifter under vedligeholdelse, da der ikke er tale om noget, der er omfattet af det skatte- eller lejeretlige vedligeholdelsesbegreb. Udgiften har snarere karakter af en driftsomkostning, og da sådanne kan fradrages selvstændigt, er der ikke nogen grund til i relation til fredede bygninger at udvide vedligeholdelsesbegrebet som sket.

Statsskattedirektoratet har tilkendegivet den opfattelse, at udgifter til opvarmning af fredede bygninger ikke er fradragsberettigende driftsudgifter efter LIL § 15 K, stk. 1.²⁹⁸⁾ Opfattelsen må dog formodes alene at omfatte varmeudgifter i fredede én- eller tofamiliehuse, hvilke udgifter naturligt er af privat karakter. Tilkendegivelsen er derfor ikke - trods den uforbeholdne formulering - uforenelig med den netop beskrevne

296) Den ejendomsskat, der skulle have været betalt, kan trods fritagelsen forlanges betalt af eventuelle lejere over buslejen, jf. LL § 52, stk. 1, 2. pkt., og BRL § 8, stk. 2.

297) Lsrm 1976.80 og TfS 1985.656.

298) Jf. TfS 1984.38 Skd. Der indtages i øvrigt samme standpunkt vedrørende udgifter til tilsyn med ejendommen, også for så vidt angår udluftning og optørring af vand med henblik på at undgå fugtskader.

landsskatteretspraksis, som jo kun omfatter bygninger, for hvilke der ikke skulle beregnes standardfradrag.

4.7.4 Andre særlige forhold i forbindelse med vedligeholdelsesfradrag vedrørende fredede bygninger

4.7.4.a Ejerlejligheder

Har en fredet ejerlejlighed i løbet af indkomståret tjent til beboelse for ejeren, kan der ikke fratrækkes andre udgifter end de renteudgifter m.v., der er nævnt i LIL § 15 J, stk. 5. Her gives altså hverken fradrag for drifts- eller vedligeholdelsesudgifter og ej heller standardfradrag, jf. § 15 K, stk. 1, 2. pkt. Der er i denne henseende ingen praktisk forskel mellem fredning af en ejendom udstykket i ejerlejligheder og fredning af en enkelt ejerlejlighed. Kun hvis lejligheden er omfattet af LIL § 15 B, stk. 5, og i væsentligt omfang anvendes erhvervsmæssigt, er der adgang til fradrag for den del af driftsomkostningerne, der kan henføres til den erhvervsmæssigt anvendte del af den fredede ejerlejlighed, jf. § 15 K, stk. 2.

4.7.4.b Procentreglen

For fredede ejendomme - bortset fra ejerlejligheder - er der som beskrevet adgang til vedligeholdelsesfradrag efter de almindelige regler for udlejningsejendomme.²⁹⁹⁾ Man skal dog være opmærksom på følgende specielle forhold:

Procentreglen for ny erhvervede ejendomme kan e.o. forventes fraveget i langt højere grad, end tilfældet er for almindelige udlejningsejendomme.³⁰⁰⁾ I den eneste trykte afgørelse på området³⁰¹⁾ tillodes vedligeholdelsesfradrag svarende til halvdelen - og ikke de normale 25 % - af lejeindtægten. Den pågældende ejendom var dog ikke fredet efter bygningsfredningsloven men af kommunen udpeget som bevaringsværdig,

299) Dette er bl.a. fastslået i Lørm 1962.156.

300) Jf. Meddelelser fra T&S og LR 1989 (1. hf.) s. 23.

301) Lørm 1980.151.

hvilket Landsskatteretten fandt lige så byrdefuldt som en "rigtig" fredning. Det er ikke med denne afgørelse fastslået, at procentreglen slet ikke finder anvendelse vedrørende bygninger fredet efter bygningsfredningsloven, og afgørelsen kan heller ikke fortolkes således, at procentreglen *skal* fraviges, når det drejer sig om fredede bygninger, eller hvad der kan sidestilles hermed. Også fredede bygninger er som udgangspunkt undergivet procentreglen, men denne må i langt større omfang, end tilfældet er for almindelige udlejningsejendomme, forventes fraveget til gunst for skatteyderen.

4.7.4.c Tilskud til istandsættelse

Efter LIL § 7 E skal visse tilskud til bygningsarbejder på fredede bygninger ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. Dette modsvares af, at der så heller ikke kan ske fradrag for de udgifter, der afholdes af tilskudene.³⁰²⁾

4.7.4.d Forfald pr. år-reglen

I stedet for fradrag for de faktisk afholdte (skattemæssige) vedligeholdelsesudgifter, kan ejere af fredede bygninger frit vælge fradrag efter den såkaldte forfald pr. år-regel.³⁰³⁾ Denne tillader fradrag for *samlige* istandsættelsesudgifter vedrørende ejendommen, hvorved ejeren også indrømmes fradrag for skatteretlige forbedringsudgifter, herunder (lejeretlige) vedligeholdelsesudgifter, der p.g.a. kort ejertid ikke skattemæssigt kan fradrages. Det kan ikke udelukkes, at ordet istandsættelse ikke vil blive fortolket som omfattende alle former for lejeretlige eller skatteretlige forbedringer, men spørgsmålet har ikke den store praktiske betydning, så længe fredningens formål er at bevare bygningen i dens oprindelige stand.³⁰⁴⁾

Forfald pr. år-reglen indebærer, at der fastsættes et tidsrum for de enkelte bygningsdeles forventede levetid og en i forhold hertil beregnet istandsættelsesudgift pr.

302) Jf. herved også den i næste afsnit omtalte TfS 1991.432 Ø.

303) Reglen er nærmere beskrevet i cirk. nr. 14 af 25/5 1982 om vedligeholdelsesfradrag vedrørende fredede bygninger.

304) Endvidere skal miljøministeren godkende udførelsen af alle bygningsarbejder, der indebærer mere end - må det antages - lejeretlig vedligeholdelse, jf. bygningsfredningsloven § 10.

år pr. bygningsdel. Summen af disse beregnede udgifter (forfald pr. år-beløbet) danner maksimum for fradrag. Det beregnede forfald pr. år-beløb reguleres efter byggeomkostningsindekset. Der kan i et indkomstår kun gives fradrag for faktisk afholdte udgifter. Er der i tidligere år sket fradrag med beløb mindre end det pågældende års forfald pr. år-beløb, kan den uudnyttede del af fradraget overføres til senere. Der kan således i visse tilfælde i et indkomstår ske fradrag ud over forfald pr. år-beløbet, nemlig hvor tidligere års fradrag ikke har været udnyttet fuldt ud. Der kan ikke overføres uudnyttede fradrag til en ny ejer af bygningen.

Overførsel af allerede afholdte udgifter til fradrag i senere år, kan - ligesom det er tilfældet vedrørende procentreglen, jf. foran afsnit 4.5.3.d - ikke ske.

Modtages skattefri tilskud til udførelse af bygningsarbejder, reducerer beløbene ikke det pågældende års forfald pr. år-beløb men skal i stedet modregnes i den saldo af uudnyttede fradrag, der eventuelt overføres til det følgende indkomstår.³⁰⁵⁾

4.8 Vedligeholdelse eller forbedring udført af lejere eller forpagtere

4.8.1 Hvilke situationer?

Det er kun ejere, der i kan fradrage udgifter til vedligeholdelse af fast ejendom ved indkomstopgørelsen efter SL § 6, stk. 1, litra e. Dette følger direkte af bestemmelsens ordlyd, idet vedligeholdelsen skal vedrøre skatteyderens ejendele. Lejere,³⁰⁶⁾ der afholder udgifter til vedligeholdelse eller forbedring, kan dog i mange tilfælde fradrage eller afskrive omkostningerne, men det sker efter andre regler. Udføres lejeretlige forbedringer for ejers regning, og betaler lejer et beløb herfor, er dette beløb - uanset hvordan det erlægges - en forbedringslejerforhøjelse, der er skattepligtig indkomst for

305) Jf. TfS 1991.432 Ø. Afgørelsen er kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1992.259

306) Der er ej heller i denne sammenhæng forskel på, om erhvervsdrivende brugere af lokaler m.v. er lejere eller forpagtere, hvorfor begreberne anvendes synonymt.

udlejer. For lejer er udgiften en driftsomkostning, som kan afskrives over en årrække. Afskrivning skal formentlig også ske, selv om lejer betaler beløbet på en gang, da udgiften rækker ud over det enkelte indkomstår.³⁰⁷⁾

Det sker ofte, at lejere lader udføre såvel vedligeholdelses- som forbedringsarbejder i det lejede. Pligten til at vedligeholde det lejede påhviler i mange tilfælde helt eller delvist lejerne ifølge LL's bestemmelser eller aftale, jf. foran afsnit 3.2.1. Især erhvervsdrivende lejere har behov for at foretage større ombygninger og forbedringer, når lokalerne ikke er specielt indrettede til den pågældende virksomhed. Udførelse af forbedringer i det lejede kræver dog oftest, at der indgås en aftale med udlejer herom, jf. LL §§ 28-31.

Istandsættelsesarbejder udført af lejer kan selvfølgelig³⁰⁸⁾ bevirke, at værdien af den lejede ejendom forøges til gavn for ejeren, f.eks. ved at der ved senere genudlejning kan opnås en højere leje, og ved at ejendommens værdi i handel og vandel forøges. Dette giver anledning til visse skattemæssige problemer på såvel ejer- som lejerside. I det følgende bortses dog fra den forholdvis atypiske situation, hvor arbejdernes udførelse har karakter af en gaveafgiftspligtig fordel for ejendommens ejer.

4.8.2 Beskatning hos udlejer. Varig værdiforøgelse

Når der udføres istandsættelsesarbejder af lejer, kan dette bevirke en forøget skattepligtig indkomst for udlejer. Skattepligten følger af, at værdiforøgelsen hidrørende fra de udførte arbejder er en form for lejeindtægt,³⁰⁹⁾ men forbedringer udført af lejer berettiger ikke til at varsle en egentlig lejeforhøjelse overfor lejeren, jf. foran afsnit 3.7.

307) Jf. herved Loar 1933.23.

308) Medmindre aftalen om udførelse af forbedringer indebærer, at lejeren kan eller skal foretage en fuldstændig retablering ved lejemålets ophør, og altså efterlader lejemålet i samme stand, som før forbedringens udførelse. Se hertil LD's udtalelse refereret i R&R 1972, SM 109 (3). Hvor udførelse af en forbedring er betinget af en retableringspligt for lejer, skal forbedringen tillige holdes uden for ejendomsvurderingen, jf. Skdm 1969 (hf. 9), s. 59, nr. 28 Skd.

309) Jf. Meddelelser fra LD, 1962, s. 113 (F 21.132), Arne Christiansen i U 1965B.205, Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 412, n. 104 samt Larm 1983.32.

For at anse en skattepligtig indtægt hos udlejer for opstået, kræves, at der sker en værdiforøgelse, der må formodes at ville være til stede også efter det tidspunkt, hvor lejereren er fraflyttet. Værdiforøgelsen skal altså være af varig eller blivende karakter.

U 1958.1128 H er "the leading case" på området. Her var lokaler, der tidligere anvendtes til mødelokaler, blevet indrettet til skrådderi. I den forbindelse udførtes almindelig istandsættelse (vedligeholdelse), udvidelse af antallet af toiletter, opættelse af skillevægge samt omfattende installationer af el og gas, der var så specielle, at de formentlig udelukkende havde værdi for lejervirksomheden. Ejendomsvurderingen var p.g.a. de udførte arbejder, der i alt havde beløbet sig til ca. 50.000 kr., forøget med 40.000 kr. Installationen af nye toiletter var formentlig den eneste foranstaltning, der kunne betragtes som en forbedring af blivende værdi. Ud fra byggeregnskabet var det ikke muligt at se, hvad de enkelte arbejder havde kostet, idet regnskabet - hvad der er sædvanligt - var opdelt i fag (murer, snedker o.s.v.) og ikke fordelt på de enkelte arbejder. Endvidere var lejemålet uopsigeligt fra udlejers side i 10 år efter arbejderne udførelse, hvorfor værdien af disse ved det tidligste ophør af lejekontrakten til en vis grad ville være forringet. På denne baggrund anerkendte såvel Østre Landsret som Højesteret, at det var usikkert, om der overhovedet var sket nogen varig forøgelse af ejendommens værdi. Udlejer blev derfor ikke beskattet som følge af de udførte arbejder, men det forudsattes klart, at beskatning ville være blevet resultatet, såfremt en varig forøgelse af ejendommens værdi kunne konstateres.

Som det er fremgået, anvendes der vedrørende forbedringer udført af lejere et andet forbedringsbegreb end det lejeretlige eller skatteretlige, som disse tidligere er beskrevet. Der skal være tale om bygningsarbejder af varig værdi for ejeren af ejendommen, hvorfor det for så vidt er ligegyldigt, om arbejderne har bestået i leje- eller skatteretlig vedligeholdelse eller forbedring. Det må dog hertil anføres, at lejeretlig vedligeholdelse overmåde sjældent må formodes at have en sådan varig værdi.

Forbedringer af varig værdi kan f.eks. være ny- eller tilbygninger (Larm 1952.135, 1955.36 og 1958.101), installation af køkken (Larm 1946.144) eller bad, kraftinstallation og isættelse af termovinduer (Larm 1981.84), byggemodning (Skdm 1974 (hf. 30), s. 244, nr. 104 Skd) samt udførelse af dræning (Larm 1983.32).

Det er ikke tilstrækkeligt til at statuere varig værdiforøgelse, at ejendomsvurderingen forøges som følge af de udførte arbejder, og det spiller i den henseende ingen rolle, om udlejer kompenserer lejer for de afholdte udgifter eller ej. Kompensation til lejer har kun betydning, hvis arbejderne findes at have en blivende værdi, idet kompensationen skal fradrages ved beregningen af værdiforøgelsens størrelse, jf. nedenfor afsnit 4.8.3.

Indretning af lejede lokaler, så de specielt tilpasses lejers virksomhed, vil typisk kun have en begrænset værdi for udlejer efter lejemålets afslutning. Der kan formentlig slet ikke tales om varig værdi, hvis indretningerne kun vil blive bevaret uforandret i den hypotetiske situation, at der næste gang kan ske udleje til en virksomhed af ganske samme art.³¹⁰⁾ Værdien af særlige indretninger til virksomheder, der ikke bruger specielle maskiner e.l., men hvor indretningen f.eks. alene vedrører kontorfunktioner, kan dog e.o. anses for at være skattepligtig indkomst for udlejer.³¹¹⁾

Et yderligere moment ved vurderingen af, om der er opstået en skattepligtig varig værdiforøgelse, er, om værdiforøgelsen let eller vanskeligt lader sig realisere.³¹²⁾ Hvis forbedringerne giver sig udslag i en højere handelspris, og gevinsten kan inkasseres ved et salg her og nu, kunne det tale for, at der var sket en varig værdiforøgelse. Omvendt kan forbedringer, der - selv om de har medført en forøget ejendoms-værdi - ikke giver sig udslag i forøget handelsværdi og kun kan realiseres i en uvis fremtid, når lejeperioden udløber, nok kun med stor usikkerhed siges at have varig værdi for udlejer.

Praksis må generelt opfattes således, at en varig værdiforøgelse skal være helt oplagt for at kunne medføre indkomstbeskatning hos udlejer.

4.8.3 Opgørelse af værdiforøgelsen

Når en værdiforøgelse skal opgøres, er der ofte taget udgangspunkt i en forhøjelse af ejendomsvurderingen.³¹³⁾ Da en værdiforøgelse bliver beskattet hos udlejer i det år,

310) Jf. Larm 1960.21 og 22.

311) Jf. Larm 1942.68 (indretning af butikslokale til bankvirksomhed).

312) Jf. Helkett, s. 412.

313) Jf. f.eks. Larm 1958.101 og 1948.25. Se også Arne Christiansen i U 1965B.206. Det fremgår ikke, om stigningerne i vurderingen skal være renset for den almindelige prisudvikling, men det må være en selvfølge.

forbedringerne er udførte,³¹⁴⁾ er det nu om stunder knap så let for skattemyndighederne ved ligningen at inddrage en ny vurdering, der ofte ikke er foretaget inden udsendelse af slutopgørelsen. Udgangspunktet bør derfor - hvilket det også har været i senere afgørelser - tages i de udgifter, der er medgået til forbedringen eventuelt suppleret med et skøn over værdien af lejers egen arbejdsindsats. Muligheden for, at der nu eller senere opnås et forøget afkast af ejendommen som følge af den udførte forbedring, skal også indgå i vurderingen af værdiforøgelsens størrelse.

Bedømmelsen af, om der er sket en varig værdiforøgelse på en ejendom, ville være væsentlig nemmere, hvis man i stedet havde valgt først at beskatte værdiforøgelsen ved lejemålets ophør. En sådan løsning er dog heller ikke uden problemer, idet en ejer jo i visse tilfælde ved salg af ejendommen så ubeskattet kunne realisere gevinsten.

Varig værdiforøgelse opstår ikke, hvis der f.eks. udføres installationer, som ved det tidligst mulige ophør af lejeaftalen er forældede og/eller afskrevne.³¹⁵⁾ Det er derfor vigtigt at sammenholde længden af en uopsigelighedsperiode for lejer med den forventede levetid for de udførte forbedringer. Jo længere tids uopsigelighed, der gælder for lejer, jo mere usikker må værdiforøgelsen siges at være for ejeren.³¹⁶⁾ Selv om der lovmæssigt er sket en væsentlig indskrænkning af udlejers mulighed for at opsiges et ikke-tidsbegrænset lejemål, er der alligevel stadig forskel på, om der er aftalt uopsigelighed, der i så fald er helt absolut, eller om udlejers almindelige opsigelsesadgang er indskrænket ved bestemmelser i lov. I øvrigt kan udlejer "komme

314) Jf. Lærm 1981.84 og 1955.36 samt forudsætningsvist U 1958.1128 H. Praxis har altså valgt det standpunkt, at når en forbedring, der har varig værdi for udlejer, er udført, er værdiforøgelsen også opstået. Værdiforøgelsen, der kan betragtes som en øget lejebetaling, sker derfor én gang for alle. I et enkelt tidligere tilfælde (Lærm 1952.135) er beskatningen derimod spredt over en årrække, vel sagtens ud fra den lige så rigtige betragtning, at der reelt er tale om forøget lejebetaling fordelt over flere år.

315) Jf. Lærm 1953.21 om installation af en bageovn.

316) Jf. Lærm 1953.135, hvor der nok ville være blevet statueret en varig værdiforøgelse, hvis ikke udlejer i en periode på 50 år kontraktmæssigt havde afskåret sig fra at kunne opsiges lejer. Se tillige Lærm 1958.101 om reduktion af den skattepligtige værdiforøgelse under hensyn til længden af en uopsigelighedsperiode.

uden om" den "legale uopsigelighed" ved at gøre lejemålet tidsbegrænset. I så fald vil lejer almindeligvis ikke kunne opsiges i lejeperioden.

Hvis uopsigelighed skal kunne medføre nedsættelse eller bortfald af beskatning hos udlejer af en varig værdiforøgelse, må derfor konkluderes, at uopsigeligheden mellem parterne skal være aftalt til at være uden undtagelser.³¹⁷⁾

Uopsigelighed har i relation til værdiforøgelse betydning, både hvor det er udlejer, og måske *især* hvor det er lejer, der aftalemæssigt i kortere eller længere tid har afskåret sig fra at kunne opsiges lejeaftalen.

Hvis der statueres en for udlejer skattepligtig varig værdiforøgelse, får hun til gengæld ret til at afskrive på forbedringerne efter de almindelige regler herom.³¹⁸⁾

4.8.4 Udlejer yder lejer kompensation³¹⁹⁾

Når lejers udførelse af moderniseringsarbejder medfører, at værdien af udlejers ejendom forøges, kan det være aftalt, at udlejer helt eller delvist skal kompensere lejer herfor. Får lejer økonomiske indrømmelser, skal værdien af disse fradrages ved opgørelsen af den varige værdiforøgelse, der skal beskattes hos udlejer.

Kompensation kan gives på flere måder, nemlig

- 1 ved ydelse af engangsbeløb ved forbedringernes udførelse eller ved fraflytning inden for en bestemt periode,
- 2 ved nedsættelse eller bortfald af legebetaling eller
- 3 ved indrømmelse af uopsigelighed eller andre kontraktmæssige fordele for lejer, f.eks. afståelses- eller fremlejeret.

317) Se dog hertil Lsm 1960.22, hvor lejer ejede samtlige aktier i det udlejende ejendomsaktieselskab. Der fandtes her at foreligge en reel uopsigelighed, hvilket i kombination med, at nyindretningen var af speciel karakter (laboratorium) og bestemt til at tjene lejers interesser, medførte, at der ikke ansås at være aket nogen værdiforøgelse. Det er imidlertid ikke sikkert, at den reelle uopsigelighed kunne have båret resultatet alene.

318) Jf. Lsm 1958.101 og 1942.68. Lsm 1958.101 er i øvrigt et eksempel på, at en lejer, der fremlejer det lejede til andre, betragtes som udlejer.

319) Det er uvist, om tilskud, der ydes til lejer fra andre end ejeren, f.eks. fra staten, skal medregnes ved opgørelsen af en eventuel værdiforøgelse for udlejer, eller om sådanne tilskud alene skal komme lejer til gode.

De forskellige kompensationsformer kan selvfølgelig også anvendes i kombination.

Ad 1) Det kan være aftalt, at udlejer yder hel eller delvis kompensation i forbindelse med arbejdernes udførelse. Sådanne engangsbeløb nedsætter med deres fulde værdi den værdiforøgelse, der skal beskattes hos udlejer. Forholdet kan betragtes, som om udlejer selv havde ladet arbejderne udføre.

Det kan også aftales, at udlejer ved lejers fraflytning inden for en nærmere angivet periode skal overtage/købe de udførte forbedringer. Sådanne aftaler indeholder tit retningslinier for nedskrivning (amortisation) af forbedringerne, således at godtgørelsen til lejer nedsættes år for år, og at forbedringerne efter udløbet af amortisationsperioden tilfalder udlejer vederlagsfrit, jf. LL § 63 og foran afsnit 3.7. Om udlejer vil komme til at betale en kompensation til lejer i kraft af en sådan aftale, er behæftet med en vis usikkerhed, da det kan tænkes, at lejemålet ikke ophører før efter udløbet af amortisationsperioden. Der er tillige en vis formodning for, at udlejer, hvis længden af amortisationsperioden afspejler den faktiske forringelse af forbedringen, vil skulle yde lejer en godtgørelse, der svarer til forbedringens fulde værdi. Forbedringer, der følger modellen i LL § 63, skal derfor som udgangspunkt behandles på samme måde, som hvis der var blevet betalt et engangsbeløb umiddelbart efter arbejdernes færdiggørelse. Kun i de tilfælde, hvor forbedringerne efter deres karakter med absolut sikkerhed også har værdi ud over amortisationsperioden, vil beskatning af udlejer være aktuel.³²⁰⁾

Ad 2) Aftales det i forbindelse med lejers foretagelse af moderniseringsarbejder, at gældende leje i en periode nedsættes eller bortfalder, giver udlejer afkald på lejeindtægter, der ville være blevet beskattet, og udlejer yder en indirekte betaling for de udførte forbedringer.

Forbedringer udført af lejer træder her i stedet for lejebetaling. Det er derfor oplagt at beskatte værdien af forbedringen på samme måde som den mistede lejeindtægt,

320) Se hertil Lsrn 1952.135, hvor lejer som tilbygning opførte et ekstra værelse. Det var aftalt, at værelset vederlagsfrit skulle tilfalde ejeren efter 10 år, og hvis lejer fraflyttede inden, skulle udlejer godtgøre lejer tilbygningsudgifterne nedskrevet lineært med 1/10 pr. år. Afgørelsen blev, at udlejer for hvert af de 10 år - så længe lejer ikke flyttede, må det formodes - beskattedes med 1/10 af den konstaterede forøgelse af ejendomsskyldværdien. Se om spredning af beskatningen foran i n. 314.

således at udlejer blot fortsat beskattes, som om der betaltes samme leje, som før forbedringens udførelse. Her er det altså mest relevant at periodisere værdiforøgelsen, således at beskatningen spredes over de indkomstår, hvori lejen er reduceret.³²¹⁾

Der mistes også mulige lejeindtægter, hvor værdiforøgelsen består i leje for *bygninger*, lejer selv har opført og derfor ikke tidligere har betalt leje for. Det er ikke muligt at opkræve lejeforhøjelse for forbedringer udført af lejer selv, jf. foran afsnit 3.7, hvorfor den på denne måde "manglende" lejeindtægt ikke direkte lader sig opgøre. Her må udlejer i stedet beskattes én gang for alle af den varige værdiforøgelse.³²²⁾

Ad 3) Lejer vil ofte blive tillagt uopsigelighed i en vis periode efter udførelsen af moderniseringer. Herved sikres, at investeringen i forandringerne af den lejede ejendom ikke fortabes p.g.a. opsigelse fra udlejers side forholdsvis kort tid efter arbejdernes udførelse. Uopsigelighed i kortere eller længere tid kan - også ud over at sikre investeringen i forbedringer - have stor økonomisk betydning for en erhvervslejer, der herved sikrer sin forbliven i de pågældende lokaler og dermed nemmere kan opbygge kundekreds, sparer flytteudgifter m.v.³²³⁾ Også indrømmelse af afståelses-, fremleje-, forleje- eller forkøbsret³²⁴⁾ kan være af stor værdi for lejer. Kontraktmæssige indrømmelser af denne art berettiger således til lejeforhøjelse. Hvis der alligevel fortsat betales samme leje, sker der rent faktisk en lejereduktion, der må behandles som beskrevet ovenfor i forbindelse med pkt. 2.

I praksis ses sjældent opstillet en egentlig udregning af værdiforøgelse minus ydet kompensation.³²⁵⁾ Det kan også være overordentlig svært at spå om lejeniveauet mange år ud i fremtiden eller nøjagtigt at værdisætte fordelene af f.eks. 10 års

321) Se hertil Lsrm 1955.36. En lejer afholdt kloakeringsudgifter mod fritagelse for lejebetaling i fire år. Udlejer blev beskattet af den leje, der skulle have været betalt, hvis ikke lejefritagelse havde været aftalt.

322) Jf. R&R 1976, SM 123 (1) Skd.

323) At tillægelse af uopsigelighed eller andre kontraktsmæssige fordele har økonomisk værdi for lejer ses f.eks. af U 1964.32 H, hvor uopsigelighed i 10 år ansattes til en værdi af 10 % af gældende leje.

324) Jf. vedrørende forkøbsrets værdi Lsrm 1954.110.

325) Se dog Lsrm 1946.144 og 154.

uopsigelighed. De fleste kendelser er derfor afsagt ud fra et skøn over samtlige faktiske forhold og uden at indeholde nærmere tilkendegivelser af, hvilken værdi kompensatio-
nen til lejer skønnedes at have.³²⁶⁾

4.8.5 Beskatning på lejerside

Udfører en lejer (lejeretlige) vedligeholdelsesarbejder i de lejede lokaler m.v. i henhold til en kontrakts- eller lovmæssig forpligtelse hertil, vil udgifterne herved kunne *fradrages* som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a, jf. foran afsnit 4.2.3. Udføres andre vedligeholdelsesarbejder eller forbedringer, opnås *afskrivningsret* efter samme bestemmelse.³²⁷⁾ Der skal under alle omstændigheder være tale om udgifter, der har tilknytning til lejers erhvervsudøvelse, for at man kan tale om en fradrags- eller afskrivningsberettiget driftsomkostning.³²⁸⁾

Modtager lejer compensation fra udlejer for udførte forbedringer - det være sig kontante beløb, nedsættelse af lejen eller indrømmelse af kontraktsmæssige fordele - er der nærmest tale om en salgssituation, og compensation må skulle modregnes i fradragsbeløbet eller afskrivningsgrundlaget. Derfor kan der ikke opstå nogen skattepligt af den modtagne godtgørelse, medmindre salg af forbedringerne falder ind under den pågældende skatteydere næring, f.eks. hvor en muremester opfører en tilbygning til en lejet ejendom.

326) Jf. således Lsrn 1981.84 og 1958.16 samt R&R 1965, SM 39 (4) LD og 1970, SM 114 (1) LD.

327) Jf. i detaljer om lejers afskrivningsret vedrørende ombygning af lejede lokaler Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 333 ff. og nedenfor afsnit 5.6.6.

328) Jf. Lsrn 1967.56, hvor en lejer, der opførte en tilbygning til et lejet parcelhus, hvori han selv boede, hverken kunne fradrage eller afskrive udgifterne hertil.

5. SKATTEMÆSSIGE AFSKRIVNINGER PÅ BYGNINGER M.V.

5.1 Generelt om bygningsafskrivning i skattemæssig henseende

Den oprindelige hjemmel til at foretage afskrivninger findes i SL § 6, stk. 1, litra a. Herefter kan der ske aktivering og ordinær afskrivning af visse udgifter af erhvervmæssig karakter, der ikke kan fradrages som driftsomkostninger i det indkomstår, hvor udgiften afholdes, men som har betydning ud over det enkelte indkomstår, jf. foran afsnit 4.2.3. Afskrivning kan efter bestemmelsen kun ske, såfremt aktivet ved almindelig brug som følge af slid og ælde vil undergå en forringelse, som ikke lader sig udbedre ved almindelig vedligeholdelse.

Forringelse indtræder ikke alene p.g.a. nedslidning af aktivet men tillige som følge af den teknisk/økonomiske forringelse, der i mange tilfælde sker hurtigere end den faktiske nedslidning, jf. Bet. nr. 478/1968, s. 8 f. og 18 f. samt Bet. 1171/1989, s. 12. Teknisk/økonomisk forældelse kan ikke afskrives efter SL § 6, stk. 1, litra a. For ejendomme, der udlejes til beboelse, er den teknisk-økonomiske forældelse formentlig kun aktuel for så vidt angår særlige installationer.

Samspillet mellem afskrivninger og vedligeholdelse er altså som udgangspunkt, at udgifter til almindelig vedligeholdelse kan fradrages, mens der kan afskrives på den værdiforringelse, som der ikke er adgang til vedligeholdelsesfradrag for,³²⁹⁾ og som har karakter af en driftsomkostning.

Hvis et aktiv ikke kan antages at ville blive forringet med tiden men lader sig bevare ved normal vedligeholdelse, vil der således som det teoretiske udgangspunkt slet ikke være adgang til afskrivning.

Det er sådanne betragtninger, der ligger til grund for resultatet i U 1952.63 H, der er afsagt førend vedtagelsen af den første afskrivningslov. En skatteyder ønskede i medfør af § 6, stk. 1, litra a, at afskrive på beboelsesbygninger, der hørte til en landbrugsejendom. Højesteret udtalte, at der i princippet kan ske afskrivning på beboelsesbygninger, men at en eventuel forringelse af bygningerne kan opvejes ved foretagelse

329) Dette samspil kunne forlede til at tro, at SL § 6, stk. 1, litra e, skal fortolkes således, at bestemmelsen giver adgang til fradrag for eller ordinær afskrivning af *alle* udgifter, der medgår til at bevare ejendommen i oprindelig stand, altså fradrag for samtlige lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, jf. Palle Dyre i SpO 1955.157 og Thøger Nielsen i SpO 1955.198.

af vedligeholdelse, der i almindelighed³³⁰⁾ kan fradrages. Et efter disse principper af skattemyndighederne udøvet skøn, hvorefter afskrivning ikke blev accepteret, kunne derfor ikke tilsidesættes.

Dommen udelukker således ikke, at der kan ske afskrivning på beboelsesbygninger, og åbner måske for afskrivning i situationer, hvor udbedring af omfattende forringelser p.g.a. det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb ikke vil kunne fradrages. Imidlertid har dommen haft den effekt, at afskrivning på beboelsesejendomme lige siden som altovervejende hovedregel ikke har været mulig.

Den generelle regel om afskrivning i SL § 6, stk. 1, litra a, har stadig selvstændig betydning på visse begrænsede områder vedrørende fast ejendom. Vedrørende aktiver, der ejes af skatteyderen, træder AFL i langt de fleste situationer ved afskrivning af bygninger, installationer og/eller af ombygnings- eller forbedringsudgifter *i stedet for* reglen i statsskatteloven, således at afskrivning kun kan finde sted, såfremt der er hjemmel hertil i AFL. Afskrivning efter SL § 6, stk. 1 litra a, har efter praksis kun selvstændig betydning ved afskrivning af udgifter vedrørende lejede lokaler, egne bygninger på lejet grund eller vedrørende bygninger eller ejendomme, der er undergivet en hjemfaldsforpligtelse eller nedrivningsdeklaration, jf. nedenfor afsnit 5.6.5 og 5.6.6.

Også AFL byggede oprindeligt på en generel formodning om, at der kun skulle være adgang til afskrivning på aktiver, som forringes, uden at forringelsen kan modvirkes af almindelige vedligeholdelsesforanstaltninger.

Den værdiforringelse, der skal tillades afskrevet, kunne eventuelt konstateres år for år og udregnes på baggrund af den faktiske nedslidning og forældelse.³³¹⁾ Af administrative og politisk/fordelingsmæssige årsager er i AFL imidlertid valgt standardiserede afskrivningsmetoder. Hermed åbnes for en fravigelse af det teoretiske udgangspunkt, at afskrivning kun kan indrømmes, hvor aktivet ikke lader sig opretholde ved vedlige-

330) Det kan ikke udledes af dommen, om der ved henvisning til skattemyndighedernes praksis m.h.t. til vedligeholdelsesfradrag tages højde for, at ikke alle udgifter til udbedring af forringelse p.g.a. det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb kan fradrages. Det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb godkendtes først af Højesteret i 1958, men var håndhævet i praksis lang tid forinden.

331) At foretage sande økonomiske afskrivninger er i praksis en så kompliceret affære, at det nærmer sig det umulige, jf. Bet. 1171/1989, s. 14 og 40.

holdelse, og udgangspunktet må også i dag betragtes som værende delvist forladt.³³²⁾ Bl.a. findes der ikke i den gældende AFL bestemmelser, der udtrykkeligt foreskriver noget sådant som en generel betingelse. Der kan derfor ikke længere stilles krav om, at afskrivning kun kan ske, hvor aktivets værdi lader sig opretholde ved almindelig vedligeholdelse, eller at der skal kunne konstateres en konkret værdiforringelse. Ikke desto mindre ses synspunktet alligevel håndhævet i praksis i forbindelse med afskrivning af driftsmidler.³³³⁾

I hvert fald hvad angår bygningsafskrivning kan der i dag med sikkerhed ikke længere i AFL indfortolkes et krav om, at afskrivning generelt må nægtes, hvis bygningen lader sig opretholde ved almindelig vedligeholdelse.³³⁴⁾ Dette ses af, at der i AFL § 18 udtømmende opregnes, hvilke typer bygninger der kan afskrives på. Tillige afskæres udtrykkeligt adgang til afskrivning på visse andre typer bygninger, f.eks. stort set alle bygninger, der anvendes til beboelse. Der er derfor ikke noget til hinder for, at der f.eks. i den positive opregning i § 18 også inkluderes bygninger m.v., der ikke forringes, hvis sådanne overhovedet findes.³³⁵⁾ Omvendt tillader bestemmelsen imidlertid ikke afskrivning af *alle* bygninger m.v., der må formodes at ville blive udsat for forringelse.³³⁶⁾ Afskrivningsberettigede bygninger eller installationer kan tillige afskrives samtidig med, at der foretages vedligeholdelsesfradrag.³³⁷⁾ Det kan altså

332) Jf. Bet. 1221/1991, s. 21.

333) Se f.eks. TfS 1990.246 lsr, hvor der tillodes afskrivning på en vandkunst, bortset fra den del af vandkunsten, der bestod af en bronzestatue. Det formodedes nemlig, at denne ikke ville være udaat for fysisk forringelse som følge af brugen. Se også Lsrn 1961.116 samt vedrørende malerier o.l. til udsmykning af erhvervslokaler Lsrn 1964.132 og 1977.158.

334) Dette var tidligere en udtrykkelig betingelse for at kunne afskrive efter AFL, jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 294. Vedrørende praksis herom henvises til U 1965.444 H, U 1972.685 Ø, U 1974.15 H samt Lsrn 1966.119.

335) Thøger Nielsen har i R&R 1962.367 ff. behandlet emnet bygningsafskrivninger generelt og udtaler med rette bl.a. på s. 367 f., "at der næppe findes noget gode, der kan opretholdes gennem vedligeholdelse".

336) Jf. f.eks. U 1975.870 Ø, hvor der ikke tillades afskrivning af bygninger, der anvendes til børnehaver og vuggestue, selv om en vis teknisk/økonomisk forringelse må forventes.

337) Jf. f.eks. TfS 1987.552 lsr.

ikke udelukkes, at aktiver, der kan afskrives efter AFL, i hovedsagen lader sig opretholde ved almindelig vedligeholdelse.

AFL § 18 kan siges at være udtryk for et politisk valg, således at bygninger, der må formodes at ville blive nedslidt hurtigt, kan afskrives, mens bygninger, hvor nedslidningstempoet gennemsnitligt er langsommere, ikke kan afskrives. Det kan i øvrigt langt fra udelukkes, at den kraftige stigning i priserne for beboelsesejendomme (næsten uanset vedligeholdelsesstand) gennem tiderne har indgået som en skjult præmis ved udelukkelsen af afskrivningsadgang for så vidt angår beboelsesejendomme.

Det er en udtrykkelig betingelse for at tillade afskrivning af bygninger efter AFL § 18, stk. 1, at der foreligger en erhvervsmæssig benyttelse af den bygning, der ønskes afskrevet.³³⁸⁾ Udlejning af fast ejendom til beboelse betragtes også i relation til afskrivninger som erhvervsmæssig benyttelse,³³⁹⁾ men som allerede anført er det imidlertid kun undtagelsesvis muligt at foretage afskrivning vedrørende bygninger, der helt eller delvist anvendes til beboelse. Afskrivningsmuligheder for ejere af beboelsesejendomme findes dog i reglerne om afskrivning af installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger, jf. herom nedenfor i afsnit 5.6.2.

Teoretisk set skulle man forvente, at det ikke var muligt at afskrive på udgifter afholdt i forbindelse udførelse af lejeretlige vedligeholdelsesarbejder. Vedligeholdelse modvirker jo nedslidning og forældelse, hvorfor afskrivning udelukkende skulle kunne ske for udgifter, der ikke anvendes til lejeretlig vedligeholdelse. Dette synspunkt er imidlertid ikke gennemført i AFL. Her gælder, at udgifter, der ikke *skatteretligt* kan fradrages som vedligeholdelse, fordi udgifterne anses for at hidrøre fra skatteretlige forbedringer, kan afskrives, såfremt betingelserne herfor i øvrigt er opfyldte, selv om

338) Se hertil f.eks. Lsrn 1967.56, 1972.130 og 1977.58 samt den i SpO 1979.122 refererede dom fra Vestre Landsret.

339) I AL § 29 C, stk. 3, gøres den undtagelse, at udlejning af egen bolig i en del af indkomståret ikke er erhvervsmæssig anvendelse. Dette gælder dog kun for fritids- og sommerboliger, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller lignende.

der er tale om lejeretlige vedligeholdelsesudgifter. Afskrivning af og vedligeholdelsesfradrag for de samme udgifter bør dog som udgangspunkt ikke kunne finde sted.

I visse situationer kan det trods det klare udgangspunkt ikke udelukkes, at der muligvis kan ske fradrag for og afskrivning af de samme udgifter, jf. nedenfor afsnit 5.6.3.a om ombygningsudgifter og 5.6.4.a om nedrivningsfradrag.

Skattemæssige afskrivninger tager udgangspunkt i anskaffelsessummerne for aktiverne. I en periode er der sket pristalsregulering af anskaffelsessummerne, men dette er nu igen forladt. Afskrivningerne tager altså et andet udgangspunkt end lejeretlige henlæggelser til fornyelse, hvor henlæggelsesbeløbene sættes i relation til den udgift, der til enhver tid må forventes at medgå til anskaffelse af et nyt tilsvarende aktiv.

I forbindelse med overdragelse af fast ejendom får køber ret til afskrivning på bygninger/installationer i ejendomme, som overdrages betinget, men kun hvis betingelserne senere opfyldes. Hvis betingelserne ikke opfyldes, går handlen tilbage, parterne stilles, som om der ikke var handlet, og allerede foretagne ansættelser indeholdende købers afskrivninger må genoptages.³⁴⁰⁾ Samme fremgangsmåde må anvendes i den situation, hvor en handel om fast ejendom er ugyldig eller ophæves p.g.a. væsentlige mangler ved ejendommen. Der kan dog også tænkes situationer, hvor sælger genindtræder som ejer, og hvor der ikke skattemæssigt skal ske ændring af foretagne ansættelser, jf. foran afsnit 4.5.2.

Regnskabsmæssigt påvirker en afskrivningsberettiget værdiforringelse for en periode såvel resultatopgørelsen som statusopgørelsen ved periodens udgang.³⁴¹⁾ Ligesom det er tilfældet i forhold til afskrivninger i lejeretlig henseende, jf. foran afsnit 3.6, er der langt fra overensstemmelse mellem det skatteretlige afskrivningsbegreb og de afskrivninger og nedskrivninger, der anvendes i regnskabsmæssig sammenhæng.³⁴²⁾

340) Jf. Lørm 1978.113.

341) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten I, s. 255.

342) Jf. Årsregnskabsloven kap. 5, Knud Colsted m.fl. i Revisorbladet 1984, nr. 2, s. 24 ff. samt Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomst m.v., tekstdel, s. 16 ff.

5.2 Nærmere fastlæggelse af begreberne bestanddele, installationer, tilbehør, inventar, driftsmidler og løsøre

Afskrivning vedrørende fast ejendom³⁴³⁾ efter AFL kan kun ske for så vidt angår selve bygningerne. Endvidere kan der ske afskrivning af særlige installationer i bygninger samt af maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Der gælder vidt forskellige regler for afskrivning af de forskellige typer aktiver. Det er derfor af stor betydning nærmere at fastlægge, hvad der i relation til afskrivning efter AFL skal forstås ved bygninger, installationer og driftsmidler.

Skattemyndighederne har ved bestemmelsen af, hvad der er omfattet af begrebet bygninger i relation til afskrivning, valgt at følge den vurderingsmæssige behandling.³⁴⁴⁾ De genstande, der medtages i den ved vurderingen foretagne beregning af forskelsværdien mellem ejendommen som helhed og grunden alene, betragtes tillige som ejendomsbestanddele og installationer også i afskrivningsmæssig henseende. Hertil kommer, at Ligningsrådet har vedtaget, at den vurderingsmæssige praksis skal følge den panteretlige, således at hvad, der er omfattet af panthaveres ret efter TL § 38,³⁴⁵⁾ også medtages ved ejendomsvurderingen. TL § 37, der medfører, at visse erhvervs-virksomheders løsøreeffekter tillige er omfattet af panthavernes ret, har derimod ingen relevans i henseende til skattemæssige afskrivninger. I øvrige skatteretlige henseender, f.eks. ved opgørelsen af den skattepligtige formue og ved beskatning af kapitalgevinster

343) Hvad der nøjagtig skal forstås ved begrebet fast ejendom, uddybes senere i dette afsnit.

344) Jf. LV 91 (E.C.4.1.9.3), s. 235.

345) Jf. herved SD-cirkulære nr. 28 af 23/7 1984 om afskrivning - ændring i afgrænsning mellem installationer og inventar samt Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 93 f. Se kritik om skattemyndighedernes valg af sammenkædning mellem den afskrivningsmæssige behandling og den formueretlige regel i TL § 38, ibid. s. 92.

efter EBL, har man også valgt at følge den vurderingsmæssige behandling af den faste ejendom.³⁴⁶⁾ Der skulle således være overensstemmelse mellem de skatteretlige og de privatretlige definitioner af ejendomsstilbehør m.v. Overensstemmelsen er dog ikke fuldstændig, jf. nedenfor afsnit 5.3.2.

I relation til TL er det ikke nødvendigt specielt at definere, hvad der forstås ved bygninger. Her gælder nemlig, at såvel grund som bygninger og installationer heri er omfattet af pantet. Der skal alene sondres i relation til løsøre.

For så vidt angår VURD skal der ske en samlet vurdering af hele den faste ejendom, altså såvel grund som bygninger m.v. Der skal dog ansættes en særlig grundværdi svarende til værdien af grunden i ubebygget stand, jf. VURD § 13. Der skal således også her som udgangspunkt kun sondres mellem fast ejendom og løsøre, hvortil kommer, at der skal udøves et særligt skøn over grundværdien. Herved behøver man dog ikke nærmere at afgrænse bygninger i relation til øvrige dele af den faste ejendom.³⁴⁷⁾

I relation til AFL er det derimod nødvendigt at udføre ikke mindre end fire sondringer, nemlig mellem ejendom og bygninger, mellem bygninger og installationer, mellem bygninger og løsøre samt mellem installationer og løsøre. Det er derfor oplagt, at der ikke altid ved bestemmelsen af, om og hvordan der kan afskrives, kan hentes vejledning fra praksis i forbindelse med TL og VURD.

De tre love (TL, VURD og AFL) anvender forskellige ord for de forskellige begreber, så inden grænserne i afskrivningsmæssig henseende fastlægges nærmere, må der ske valg af terminologi til anvendelse i det følgende.

Efter AFL § 18 kan der afskrives på "bygninger", efter AFL § 19 kan der afskrives på "særlige installationer", og efter AFL § 2 kan der ske afskrivning f.s.v. angår "maskiner, inventar og lignende driftsmidler". Efter VURD § 9 skal vurderingen ske af "den faste ejendom i dens helhed" og af "sædvanligt tilbehør". I TL

346) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 2, s. 328 og Skatteretten 1, s. 472 f. Ved afgrænsning mellem fast ejendom og inventar i henseende til moms for udlejning af driftsmateriel følges praksis på skatteområdet, jf. TfS 1990.268 (Momsnævnets afgørelse).

347) For så vidt angår vurdering af fast ejendom er det dog nødvendigt at sonde mellem bygningsbestanddele og installationer, når ejeren af et aktiv ikke er identisk med ejeren af den faste ejendom, jf. nedenfor afsnit 5.4.2 og 3.

§ 38 anvendes terminologien "bygningens materialer og .. tilbehør". og TL § 37 bestemmer, at "driftsinventar og driftsmateriel". hvis ikke andet er aftalt, skal indgå i pantet.

Det er ikke i de her behandlede tre lovkomplekser udtrykkeligt foreskrevet, hvad der er omfattet af begrebet fast ejendom. Dansk rets almindelige ejendomsbegreb, som ikke er særlig præcist, må derfor skulle anvendes også i denne sammenhæng.

I udstykningslovens § 2 er angivet, at fast ejendom er ét matrikelnummer³⁴⁸⁾ eller flere, såfremt matrikelnumrene ifølge notering i matriklen skal holdes forenet. Efter ELL § 4 kan tillige hver ejerlejlighed anses som en selvstændig fast ejendom. I mangel af mere præcis lovtekst har det været overladt til juridisk teori og praksis nærmere at fastlægge, hvad begrebet fast ejendom omfatter.

Knud Illum³⁴⁹⁾ har tilkendegivet den opfattelse, at ejendomsbegrebet er flydende og omfatter de genstande, der "typisk følger med ved salg af en fast ejendom" i udstykningslovens og ELL's betydning. Denne definition gør ikke afgrænsning lettere, men er trods alt en meget præcis beskrivelse. Ejendomsbegrebet udvikler sig nemlig med tiden og omfatter det, som en køber af en ejendom med rette kan forvente, at sælgeren efterlader ved fraflytningen, men selvfølgelig kun i de situationer, hvor der ikke er truffet nogen udtrykkelig aftale vedrørende genstandene. Der gælder jo også her som hovedregel aftalefrihed for parterne. Det er f.eks. muligt at aftale, at genstande, f.eks. hårde hvidevarer, der er omfattet af panthavnernes ret efter TL § 38, ikke skal medfølge ved salget. Sælger og e.o. tillige køber vil dog kunne ifalde ansvar over for panthaverne, hvis ikke nye tilsvarende genstande indlægges af køber.

De genstande, der således efter denne meget flydende definition medfølger en ejendom ved salg, vil i det følgende blive betegnet som *den faste ejendoms bestanddele*. Det eneste, der med sikkerhed kan siges at være en del af den faste ejendom, er grund

348) At den mindste enhed i vurderingsmæssig henseende er ét matrikelnummer, er fastslået i TfS 1989.337 SD.

349) Jf. Dansk Tingret, s. 59.

en. De på grunden værende bygninger er oftest bestanddele af den faste ejendom, men selv for så vidt angår bygninger kan der være indgået aftaler, der giver sælger ret til at fjerne bygninger,³⁵⁰⁾ og der kan tillige være tvivl om, hvad der egentlig henhører under begrebet bygning.³⁵¹⁾

I TL § 38 som i AFL § 18 anvendes kun ordet bygning. I relation til TL må "bygninger" antages at skulle fortolkes som *den faste ejendoms bestanddele* og altså også inkludere tilbehør til grunden, f.eks. beplantningen,³⁵²⁾ mens fortolkningen er snævrere i relation til AFL's bygningsbegreb, jf. nedenfor afsnit 5.3.2.

En del af den faste ejendoms bestanddele kan altså være bygninger, og bygningerne består selv af en lang række bestanddele, som passende kan betegnes som *bygningsbestanddele*. Under dette begreb inkluderes i det følgende såvel bygningerne i deres helhed som enkelte bygningsdele, f.eks. mure, mursten, gulve, vinduer, døre, trapper, tage m.v. Endvidere omfatter begrebet også en række tekniske eller andre former for installationer, f.eks. varmeanlæg, ledningsnet, rør til vandtilførsel og -afløb, låse, toiletter, badekar m.v.³⁵³⁾

En del af de netop nævnte bestanddele har karakter af installationer eller sædvanligt tilbehør til bygningen eller ejendommen. Da der efter AFL er selvstændig adgang til afskrivning på såkaldte særlige installationer i såvel afskrivnings- som i ikke-afskrivningsberettigede bygninger, bliver det nødvendigt at udskille nogle specielle bygningsbestanddele og benævne dem *installationer*. Det er vanskeligt at give generelle retningslinier for, hvornår der er tale om en bygningsbestanddel, og hvornår der er tale om en installation. Begreberne er meget nært sammenknyttede og i visse henseender uadskillelige,³⁵⁴⁾ jf. nærmere nedenfor afsnit 5.3.3. Foreløbig kan blot konstateres,

350) Også her kan der naturligvis opstå problemer i forhold til eventuelle panthavere.

351) Jf. nærmere herom i Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 78 f. og 91 samt Knud Illum: Dansk Tingaret, s. 82 f.

352) Jf. Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 80 f.

353) For så vidt angår nogle - men langt fra alle - installationer er det med hjemmel i BRL § 8 muligt som en del af den omkostningsbestemte husleje at opkræve henlæggelser til fornyelse, jf. foran afsnit 3.4.5.

354) Jf. Thøger Nielsen i R&R 1962.373.

at begrebet "sædvanligt tilbehør" i VURD, "tilbehør" i TL § 38 samt "særlige installationer" i AFL § 19 som udgangspunkt er sammenfaldende,³⁵⁵⁾ og altså her vil blive benævnt installationer.

Tilbage er herefter blot at konstatere, at alt, hvad der ikke falder ind under ovennævnte (flydende) begrebsbestemmelser, er *løsøre*, og at *løsøre* i det følgende anvendes som synonym for "driftsinventar og driftsmateriel" (TL § 37) og for "maskiner, inventar og lignende driftsmidler" (AFL § 2).³⁵⁶⁾

5.3 Afgrænsningerne mellem ejendomsbestanddele, installationer og løsøre

5.3.1 Generelle betragtninger

Det har selvfølgelig økonomisk betydning for en skatteyder, om der kan afskrives på et aktiv eller ej, hvorfor de forskellige afgrænsninger er af stor vigtighed. F.eks. kan der for ikke-afskrivningsberettigede bygninger afskrives, hvis en genstand betegnes som en installation, men ikke hvis genstanden må betegnes som en bygningsbestanddel. Endvidere har resultatet af afgrænsningen f.eks. betydning i relation til, om der til anskaffelse af et aktiv kan anvendes investeringsfonds- eller etableringskontomidler, jf. IFL § 3 stk. 1, og ETBL § 7, stk. 1.

Praksis vedrørende afgrænsningen mellem de forskellige begreber er særdeles rigtoldig og ikke altid helt klar. Årsagerne hertil er først og fremmest, at der mangler præcise generelle retningslinier for sondringerne. Dette gælder især den vanskelige sondring mellem særlige installationer og bygningsbestanddele. En genstand kan måske

355) Jf. herved Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 92 og Jytte Christensen i R&R 1985.160.

356) Det kan langt fra udelukkes, at ordvalget i grænsetilfælde kan have en vis indflydelse på kategoriseringen af genstande. F.eks. omfatter "driftsmidler og driftsinventar" efter en umiddelbar sproglig fortolkning langt flere genstande end begrebet "løsøre". Denne effekt synes at kunne anes visse steder i praksis, men juridisk set må begreberne skulle fortolkes på samme måde.

efter de generelle forskrifter siges at falde ind under begge begreber. Praksis har derfor til tider ad hoc-karakter, således at der for forskellige typer af genstande er udviklet en ganske bestemt praksis, som ikke lader sig forklare rent logisk, men som ikke desto mindre håndhæves håndfast i praksis og dermed er gældende ret.

At systematisere praksis vanskeliggøres endvidere af, at der i et vist omfang skete en praksisændring i forbindelse med en ændring af TL § 38 med ikrafttrædelse 1/7 1982. Konsekvenserne af den ny udformning af TL § 38 slog dog først igennem i vurderingspraksis og dermed afkrivningspraksis med virkning fra indkomståret 1984.³⁵⁷⁾ Ændringen bevirkede, at tilbehør indlagt i en ejendom til brug for en der værende speciel erhvervsvirksomhed nu betragtes som løsøre. Det er imidlertid tilkendegivet, at lovændringen *ikke* berører afgrænsningerne i forbindelse med beboelsesejendomme.³⁵⁸⁾

I relation til afskrivninger er det nødvendigt at foretage følgende sondringer:

- a) Sondring mellem ejendomsbestanddele og bygningsbestanddele (afsnit 5.3.2).
- b) Sondring mellem bygningsbestanddele og installationer (afsnit 5.3.3).
- c) Sondring mellem installationer og løsøre, herunder driftsmidler og inventar, og i øvrigt også sondringer mellem løsøre og ejendomsbestanddele hhv. bygningsbestanddele (afsnit 5.3.4).

I det følgende vil afgrænsningsproblemerne - medmindre andet bemærkes - blive behandlet alene med særligt henblik på beboelsesejendomme.³⁵⁹⁾

5.3.2 Ejendomsbestanddele *contra* bygningsbestanddele

Efter AFL kan der ikke afskrives på andet end *bygninger*. Det kan derfor ikke lade sig gøre at afskrive på genstande, som ikke hører til bygningerne, men som dog er dele af den faste ejendom, f.eks. træer. I ligningsvejledningen³⁶⁰⁾ er givet følgende generelle retningslinier for afgrænsningen: "Bygninger omfatter bygningsværker af enhver art på

357) Jf. SD-cirk. nr. 28 af 23/7 1984 om afskrivning - ændring i afgrænsning imellem installationer og inventar, pkt. 3.

358) Ibid. pkt. 2 i.f.

359) Vedrørende andre ejendomme henvises til følgende fremstillinger: LV 91 (E.C.4.2.1), s. 267 ff., Jytte Christensen i R&R 1980.629, 1984.155 og 1985.330, Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 94 ff. samt W.E. von Eyben: Panterettigheder, s. 214 ff.

360) LV 91 (E.C.4.2.1), s. 267.

eller i jorden, blot de kan betragtes som et bygningsværk til forbliven på stedet." D.v.s., at de genstande, der kan betragtes som bestanddele af den faste ejendom, men som ikke falder ind under begrebet bygningsbestanddele, ikke kan afskrives med hjemmel i AFL afs. IV. Det kan ikke forekomme, at nogle af ejendomsbestanddelene vil falde ind under begrebet løsøre, som er afskrivningsberettiget efter AFL afs. I eller II, idet ejendomsbestanddele jo begrebsmæssigt ikke *kan* være løsøre. Der kan derfor ikke ske afskrivning overhovedet vedrørende de ejendomsbestanddele, der ikke falder ind under begrebet bygningsbestanddele. Derimod kan der gives særskilt *pant* i ejendomsbestanddele, og sådanne kan udskilles fra ejendommen, jf. TL § 37.

Til *ejendomsbestanddele* i modsætning til bygningsbestanddele³⁶¹⁾ kan henregnes bl.a. jorden og de heri værende forekomster af sten, grus, sand, ler, tørv, kalk og andre naturforekomster, som kan udvindes, planter (f.eks. træer, læhegn og hække), og herunder for landbrugsejendomme korn og andre afgrøder på roden.³⁶²⁾

Til *bygningsbestanddele*³⁶³⁾ kan bl.a. henregnes følgende: Hegn,³⁶⁴⁾ broer, belægninger på pladser og kørebaner, bolværk, kajanlæg, brønde, branddamme, bassiner,

361) I forbindelse med oprensningen af genstande inden for de forskellige begreber i afsnit 5.3.2 inkluderes for bedre at kunne illustrere sondringen tillige visse genstande, som ikke har relevans for beboelses-ejendomme.

362) Jf. U 1961.247 Ø. Se vedrørende høstet korn U 1987.485 H (TfS 1987.280).

363) Bygningsbestanddele ses her alene i modsætning til ejendomsbestanddele, og den følgende oprensning omfatter derfor fortrinsvis genstande, der ikke nødvendigvis har nær tilknytning til eller befinder sig i en egentlig bygning. Øvrige bygningsbestanddele er opremset nedenfor i afsnit 5.3.3.

364) Jf. TfS 1991.35 lsr. Se også TfS 1989.278 spm samt TfS 1989.663 lsr. I denne kendelse sættes, at et vildthege er en selvstændig bygning. Det er vanskeligt at se den logiske begrundelse for, at hege betragtes som selvstændige bygninger, når f.eks. vindmøller ikke gør det, jf. herved TfS 1984.478 SD og SD-cirk. nr. 15 af 7/5 1985, pkt. 5. I panteretlig henseende er en vindmølle også løsøre, jf. U 1991.447 V. Vindmøller vil dog være omfattet af pantet i medfør af TL § 37, hvis de producerer strøm til en på ejendommen værende erhvervsvirksomhed. Se kritisk vedrørende U 1991.447 V John Feilberg i U 1992B.382 f.

kanaler, fiskedamme, nedgravede svømmebassiner,³⁶⁵⁾ faste dokker, skinne- og røranlæg, støbte møddinger, gyllebeholdere og benzintanke.³⁶⁶⁾

Sorr. det ses, omfatter bygningsbegrebet stort set alle former for menneskeskabte anlæg beliggende på den faste ejendom,³⁶⁷⁾ hvilket jo er ikke er i overensstemmelse med den sproglige forståelse af ordet.³⁶⁸⁾ Denne fortolkning af begrebet bygningsbestanddele anvendes ikke ved ejendomsvurderingen eller ved fastlæggelse af panthavernes ret efter TL § 38. Sondringen er kun nødvendig i relation til AFL, og begrebet bygning fortolkes bredt, således at alene afskrivning på selve grunden, beplantningen m.v. er udelukket. Forringelse af grunden m.v. er en ikke-fradragsberettiget værdinædgang af ejendommen, som skattemæssigt behandles efter SL § 5 litra a.³⁶⁹⁾ Alle øvrige genstande/anlæg må derimod formodes at undergå en vis nedslidning og forældelse, hvilket oftest berettiger til skattemæssig afskrivning.

5.3.3 Bygningsbestanddele *contra* installationer

Såvel bygningsbestanddele som installationer er genstande nært knyttet til de egentlige bygninger. Bygningsbestanddele og installationer kan dog også i sjældnere tilfælde have tilknytning til de i forrige afsnit som bygningsbestanddele betegnede anlæg, f.eks. svømmebassiner, der trods deres karakter af (udendørs) anlæg uden særlig tilknytning til eller lighed med bygninger betragtes som bygningsbestanddele i skattemæssig henseende.

365) Jf. Larm 1976.143.

366) Jf. som kilder til opremsningen her og i følgende afsnit, hvor der ikke er henvisninger til praksis, LV 91 (E.C.4.2.1), s. 267 ff., Jytte Christensen i R&R 1984.159 (jf. R&R 1980.630 ff.) og i R&R 1985.330 ff.

367) Jf. også TfS 1989.338 SD.

368) Der er formentlig sammenfald mellem alle de her nævnte anlæg og de såkaldte accessoriske anlæg, der kan afskrives i medfør af AFL § 18, stk. 1, litra c, jf. nærmere nedenfor afsnit 5.6.1.

369) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 336 f. I medfør af SL § 6, stk. 1, litra a, vil såkaldt substansforbrug - forringelse af en parcel ved udvinding af jordforekomster, f.eks. grus og sten, dog kunne fradrages, jf. ibid. s. 336 f., Helkett, s. 468, Meddelelser fra T&S og LR 1989 (1. hf.), s. 20 f. samt R&R 1976 SM 206 (1) lsr. Udgifter til retablering efter råstofudvindingen kan ikke fradrages, jf. R&R 1976 SM 99 (4) Skd.

De i praksis foretagne afgrænsninger i forbindelse med den i dette afsnit omhandlede sondring mellem bygningsbestanddele og installationer forekommer til tider tilfældige og uden logisk sammenhæng. Sondringen har imidlertid væsentlig betydning for ejendomme, der ikke er afskrivningsberettigede. Her er bygningsbestanddele som en del af bygningen naturligvis ikke afskrivningsberettigede, hvorfor der f.eks. ej heller kan ske frigivelse af investeringsfondsmidler til anskaffelse heraf. Installationer - som hyppigt også er en del af en bygning - kan derimod afskrives særskilt. Er bygningen afskrivningsberettiget, kan sondringen også have betydning, idet man kan og i visse tilfælde skal afskrive bygningsbestanddele og installationer efter forskellige satser, jf. AFL § 25, stk. 1.

Som *byggningsbestanddele* i modsætning til installationer³⁷⁰⁾ henregnes -foruden bygningerne som helhed - ifølge praksis bl.a. følgende egentlige bygningsdele: Skorstene,³⁷¹⁾ mure, tage, altaner, døre, trapper, vinduer inkl. forsatsvinduer³⁷²⁾ samt specielt sikkerheds- eller alarmglas,³⁷³⁾ væg-, lofts- og facadebeklædninger,³⁷⁴⁾

370) I dette afsnit i modsætning til det foregående omhandler fremstillingen stort set udelukkende sondringen installationer/bygningsbestanddele for så vidt angår ejendomme, der anvendes til beboelse.

371) Jf. R&R 1982 SM 178 (3) SD, SpO 1979.56 (2) SD og R&R 1966 SM 41 (3) LD.

372) Jf. TfS 1984.366 lsr (Lsrn 1984.94).

373) Jf. R&R 1982 SM 198 (3) SD.

374) Se vedrørende flytbart loftssystem TfS 1990.105 SD. Det i afgørelsen omhandlede system kræver en fastgørelse til det eksisterende loft, hvad der vel berettiger til at betegne systemet som en bygningsbestanddel. Se i modsætning hertil et skillevægssystem, der ikke kræver særlig fastgørelse, nedenfor i n. 404. Systemet karakteriseredes som løsøre. En speciel type loftsbeklædning er for at understrege tvivlrådigheden i praksis blevet anset for at være en installation, jf. R&R 1981 SM 219 (3) SD. Hvis "løse" skillevægge eller lofter træder i stedet for sædvanlige vægge og lofter, er der ingen tvivl om, at væggene m.v. vil blive betragtet som bygningsbestanddele, jf. TfS 1988.583 SD. Øvrige systemer må skulle behandles som løsøre. Vedrørende facadebeklædning se SpO 1971.127 (2) adm. afg. og R&R 1961 SM 79 (1) LD.

faste skabe³⁷⁵⁾ samt gulvbelægning inkl. tæpper, der anvendes *i stedet for* normal gulvbelægning.³⁷⁶⁾

Af genstande af mere teknisk art betragtes følgende som bygningsbestanddele: Koldtands- og spildevandsrør,³⁷⁷⁾ elledninger,³⁷⁸⁾ gasrør,³⁷⁹⁾ håndvaske, badekar og wc-kummer.

Som *installationer* i modsætning til bygningsbestanddele henregnes ifølge teksten i AFL § 19, stk. 1, elevatorer³⁸⁰⁾ og centralvarmeanlæg. Ifølge praksis inkluderes under centralvarmeanlæg kedler, olie- eller gasfyr,³⁸¹⁾ pumper,³⁸²⁾ radiatorer, eks-

375) Jf. Lsrm 1982.96 vedrørende køkkenskabe.

376) Jf. Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 74 ved n. 89, U 1978.209 V, U 1984.620 V samt Lsrm 1962.123 og 1982.142. Se tillige U 1979.772 V, der formentlig må fortolkes således, at tæpperne ikke ansås for at være indlagt specielt af hensyn til den i ejendommen værende erhvervs-virksomhed og dermed i medfør af den dagældende TL § 38 omfattet af panteretten. For at tæpper kan anses som bygningsbestanddele frem for som løsøre, må under alle omstændigheder kræves, at tæpperne er specielt tilpasset ejendommen.

377) Dette er sandsynligvis sket med baggrund i U 1960.876 Ø, hvor der nægtes afskrivning af sådanne genstande med den begrundelse, at forringelser måtte antages at kunne modvirkes ved sædvanlig vedligeholdelse. Dette grundsynspunkt er imidlertid nu forladt i AFL, jf. foran afsnit 5.1, men praksis fra før er ikke ændret. I øvrigt udtales i dommen, at afskrivning af varmtvandsrør, der må formodes også at lade sig opretholde ved almindelig vedligeholdelse, tillades af "praktiske hensyn". Se tillige Lsrm 1960.46.

378) Kun i helt specielle tilfælde - og ikke i beboelsesejendomme - kan elinstallationer betragtes som en installation, jf. Lsrm 1974.42 og 1976.105 samt R&R 1982 SM 198 (1) SD.

379) Jf. Lsrm 1965.121.

380) En elevator er efter LV 91 (E.C.4.2.1), s. 270 *ikke* en installation, hvis den *erstatte* en trappe, som jo er en bygningsbestanddel. Se dog modsat Lsrm 1974.140. Selv om det i LV 91 tilkendegivne synspunkt forekommer velbegrundet, er det vanskeligt med formuleringen af AFL § 19, stk. 1, at se, hvor hjemlen for en sådan praksis findes.

381) I øvrigt vil også andre former for opvarmningsanlæg blive anset for at være installationer, jf. Lsrm 1980.124 (spånfyringsanlæg), R&R 1980 SM 21 (1) og 97 (1) begge SD (jordvarmeanlæg), TfS 1986.395 lsr og R&R 1981 SM 268 (1) SD (halmfyr), TfS 1987.31 SD (solfangeranlæg placeret oven på tag), TfS 1988.538 SD (staldvarmeanlæg) samt TfS 1984.525 SD (varmegenvindingsanlæg). Se dog herimod TfS 1985.32 SD, hvor et varmegenvindingsanlæg karakteriseres som løsøre.

382) Jf. TfS 1984.449 lsr og R&R 1983 SM 204 (1) SD.

pansionsbeholdere, varmtvandsbeholdere, olie- eller andre former for tanke,³⁸³⁾ varmtvandsledninger og -rør³⁸⁴⁾ samt varmlufts-(stoker-) og elgeneratoranlæg til supplering af et centralvarmesystem.³⁸⁵⁾

Følgende er endvidere i praksis betragtet som installationer: Kakkellovne og kaminer, el- og gasvandvarmere, der forsyner flere tappesteder med varmt vand og derfor er tilsluttet et rørsystem,³⁸⁶⁾ løst ophængte elradiatorer,³⁸⁷⁾ centralkuldeanlæg, brandalarmanlæg, brandhaner, sprinkleranlæg, ventilationsanlæg, grundvands-pumper, fjernsynsantennenanlæg,³⁸⁸⁾ gasmålere, vandmålere, ellåsesystemer,³⁸⁹⁾ energimålere³⁹⁰⁾ samt elektriske optøningsanlæg i tagrender.³⁹¹⁾

383) Olietanke betragtes som installationer, *selv om* de ikke er tilsluttet et varmeanlæg direkte, jf. Lsrm 1979.111, i hvert fald så længe tanken anvendes til opbevaring af olie til brug for opvarmning. Jytte Christensen anfører i R&R 1985.334 uden henvisning til trykt praksis, at olietanke e.o. vil blive betragtet som bygningsbestanddele. Der må her være tænkt på olietanke på et tankanlæg uden tilknytning til et varmesystem, jf. R&R 1982 SM 12 (1) SD. Sådanne vil formentlig i dag blive betragtet som løsøre, da det drejer sig om løsøre indlagt til brug for en i ejendommen værende speciel erhvervs-virksomhed, hvorfor tankene ikke længere er omfattet af TL § 38.

384) Jf. Lsrm 1965.121.

385) Jf. TfS 1986.69 SD og TfS 1988.650 SD.

386) Jf. Lsrm 1965.121 og R&R 1964 SM 28 (5) LD.

387) Jf. TfS 1986.158 SD. Elradiatorer vil formentlig være løsøre, hvis de ikke er fastgjort til vægge e.a.

388) Jf. TfS 1988.708 SD.

389) Jf. TfS 1988.336 SD. Afgørelsen må analogt omfatte dørtingeanlæg o.l. i ejendomme, der udlejes til beboelse.

390) Såkaldte combinetre, jf. TfS 1984.510 SD.

391) Jf. R&R 1984 SM 20 (3) SD.

Af hårde hvidevarer er følgende installationer: El³⁹²⁾ og gaskomfurer, emhætter, fryser, køleskabe,³⁹³⁾ de i et maskinvaskeri værende hårde hvidevarer, vaskemaskiner, opvaskemaskiner,³⁹⁴⁾ tørretumblere og -skabe.³⁹⁵⁾

Af installationer, som ikke udpræget er af teknisk karakter, er følgende blevet anset som installationer: Bade- og brusekabiner,³⁹⁶⁾ tagventiler, lynaflederanlæg, baldakiner,³⁹⁷⁾ solafskærmning af metal foran vinduer³⁹⁸⁾ samt flagstænger.³⁹⁹⁾

Praksis bærer spor af, at man blot følger en én gang valgt rubricering, fordi der simpelthen mangler nogle tilstrækkeligt klare, overordnede retningslinier for, hvorledes der skal afgrænses. På dette felt er der ikke mange fortolkningsbidrag at hente ved at analysere praksis på vurderingsområdet og i forbindelse med TL § 38. Ingen af stederne er det nødvendigt at sondre mellem installationer og bygningsbestanddele, da begreberne her er sammenfaldende, medmindre installationen er indlagt på brugers bekostning, jf. nedenfor afsnit 5.4.2.

392) Jf. Lørm 1978.149.

393) Jf. vedrørende elkomfurer, køleskabe, fryseskabe og emhætter U 1978.266 Ø, der slår fast, at sådanne genstande er omfattet af TL § 38.

394) Jf. U 1978.221 V.

395) For de sidste tre typer installationer henvises til SD-cirk. nr. 8 af 12/2 1987 om afskrivning på opvaskemaskiner og tørretumblere m.v. i beboelsejendomme og TfS 1987.123 SD. De i cirkulæret nævnte genstande er kun installationer, hvis de er anskaffet efter datoen for udstedelse af cirkulæret. Cirkulæret er i øvrigt et eksempel på, at grænsedragningen mellem de forskellige begreber ændres med tiden.

396) Jf. Lørm 1973.130, hvor der var tale om en badekabine med elpumpe ved afløbet og tilslutning til gasinstallation. Det er formentlig kun bruse- og badekabiner, der kan købes som en enhed, der betragtes som installationer. Brusekabiner, der alene består af mure og evt. en vandinstallation, har i højere grad karakter af en bygningsbestanddel. Mure og koldt vanddelen af vandforsyningen er jo bygningsbestanddele, mens varmt vanddelen er en installation. Med den absolutte formulering i LV 91 (E.C.4.2.1), s. 270, kan det dog ikke udelukkes, at alle former for bruse- og badekabiner vil blive betragtet som installationer. Se i den forbindelse også R&R 1967 SM 75 (4) LD.

397) Jf. Skdm 1976 (hf. 35), s. 6, nr. 9 Skd, R&R 1979 SM 53 (2) SD og 1968 SM 6 (2) LD. Se også Lørm 1968.66, hvor udskiftning af stof på rullemarkiser tillodes fradraget som en driftsomkostning. Stoffet kan ikke anses for at være hverken bygningsbestanddel eller installation.

398) Jf. TfS 1985.32 SD.

399) Jf. R&R 1983 SM 251 (1) SD.

Ligningsvejledningen⁴⁰⁰ indeholder følgende generelle vejledning for sontringen bygningsbestanddele/installationer: "Af en bygning medtages til den faste ejendom *alt, hvad der efter almindelig opfattelse må anses som en integreret del af bygningen.*" Afskrivningscirkulæret⁴⁰¹ foreskriver, at installationer er sådanne, "der har en fastere forbindelse med bygningen, og som tjener bygningen som sådan, såsom elevatorer, centralvarmeanlæg og varmtvandsanlæg". Hvad der er en "almindelig opfattelse" og en "fastere forbindelse", er selvsagt svært at præcisere nærmere, og "reglerne" er vel ret besat sammenfaldende, *selv om de beskriver hver sin kategori.*

Opvarmningsanlæg er mindst lige så integrerede som f.eks. håndvaske og toiletter, og grunden til, at f.eks. varmtvandsrør er installationer og koldtvarmsrør er bygningsbestanddele, er formentlig, at man uden nærmere overvejelser har bibeholdt en gammel praksis på trods af væsentlige lovændringer.⁴⁰² Praksis bygger nemlig på den opfattelse, at sådanne rør lader sig opretholde ved normal vedligeholdelse, men denne formodning gælder ligefuldt for en stor del af de aktiver, der tillades afskrevet. Skillelinien mellem afskrivningsberettigede og ikke-afskrivningsberettigede aktiver er som anført foran i afsnit 5.1 snarere trukket mellem aktiver, der gennemsnitligt forringes hurtigt hhv. langsomt.

Som det fremgår af opremsningen, er begrebet installationer fortrinsvis men ikke udelukkende anvendt i forbindelse med genstande af teknisk karakter, mens begrebet bygningsbestanddele hovedsageligt - men heller ikke udelukkende - omfatter de genstande, hvoraf selve den "nøgne" bygning består.

Hvis gældende ret skal beskrives, kan som generel retningslinje for sontringen måske anføres, *at grænsen trækkes mellem genstande af teknisk hhv. ikke-teknisk karakter.* Hvad der skal forstås ved genstande af teknisk karakter, er imidlertid heller ikke altid oplagt, hvorfor beskrivelsen af praksis er utilstrækkelig, men den kan formentlig ikke gøres mere præcis.

400) Jf. LV 91 (E.C.4.2.1), s. 267.

401) Cirkulære nr. 188 af 22/11 1983 om afskrivningsloven, pkt. 80.

402) Jf. foran ved n. 377.

Visse ikke-tekniske anlæg ses også i praksis betegnet også som installationer, jf. afgørelserne om f.eks. flagstænger og solafskærmninger. Disse virker helt ude af trit med praksis vedrørende andre genstande, der betragtes som installationer. Årsagen til, at sådan praksis opstår, er formentlig, at man lidt for unuanceret henholder sig til vurderingspraksis. Genstandene bliver af vurderingsmyndighederne kaldt for "særligt tilbehør" til ejendommen og skal derfor medtages ved vurderingen efter VURD § 9. Imidlertid er der normalt ikke for vurderingsmyndighederne nogen forskel på installationer og bygningsbestanddele, hvorfor afgrænsningen her alene er rettet mod løsøre. De pågældende genstande bør derfor i stedet behandles som bygningsbestanddele.

Der findes visse bygningsbestanddele, f.eks. toiletter og håndvaske, der også har teknisk karakter, men som ikke betragtes som installationer. En beskrivelse af gældende ret, som en sontring mellem tekniske og ikke-tekniske genstande kan derfor ikke stå alene. Sontringen skal suppleres med en undtagelse for sanitære installationer (inkl. koldtvars- og spildevandsrør) og elektriske ledninger. Disse indretninger kan næppe uden en lovændring undergives samme afskrivningsmæssige behandling som varmtvarsrør og andre installationer.

5.3.4 (Ejendoms- eller) bygningsbestanddele og installationer contra løsøre

Løsøre kan i visse tilfælde afskrives som driftsmidler og driftsinventar efter AFL afs. I og II. Det er imidlertid ikke alt løsøre, der kan afskrives, hvorfor det kan være fordelagtigt for en skatteyder, hvis genstande betegnes som dele af i øvrigt afskrivningsberettigede aktiver såsom bygninger eller installationer heri. Omvendt kan det være mere fordelagtigt, hvis genstande betegnes som løsøre frem for bygningsbestanddele eller installationer, idet løsøre normalt afskrives med højere procentsatser end bygninger m.v.

I relation til beboelsesejendomme henvises vedrørende genstande, der falder inden for begrebet bygningsbestanddele, til ovenfor i afsnit 5.3.3.

I skattepraksis er følgende anset for at være *løsøre* eller inventar og ikke installationer eller bygningsbestanddele: El- og gasvandvarmere, der kun forsyner et enkelt tappested, flaskegaskomfurer, elkomfurer og opvaskemaskiner m.v. i en restaurant,⁴⁰³⁾ skillevægge, der ikke fastgøres i bestående vægge,⁴⁰⁴⁾ lysstofrørsarmaturer,

403) Jf. SD-cirk. nr. 28 af 23/7 1984 om afskrivning - ændring af afgrænsning mellem installationer og inventar.

der ikke er fastmonterede i lofter eller andetsteds,⁴⁰⁵⁾ samt markiser.⁴⁰⁶⁾ Hertil kommer en række sager vedrørende flytbare men bygningslignende indretninger. Det generelle kriterium er her, om indretningen er bestemt til eller anvendes med varig forbliven på ejendommen.⁴⁰⁷⁾

Som det fremgår af denne opremsning, er en række genstande, der også til tider betragtes som installationer, blevet betragtet som løsøre. Hovedkriteriet har formentlig været den i ligningsvejledningen⁴⁰⁸⁾ angivne forskel på installationer mv. og løsøre, nemlig om installationerne *"har en fastere forbindelse med bygningen og tjener denne som sådan"*. Et andet kriterium har - selv om det ikke nævnes i ligningsvejledningen - sandsynligvis været, om genstande af den pågældende karakter normalt (med skyldig hensyntagen til panthaverne) medfølger ved en overdragelse af ejendom i tilfælde, hvor noget sådant ikke udtrykkeligt er aftalt mellem parterne. Dette gælder f.eks. vedrørende hårde hvidevarer, hvor nu også tørretumblere og opvaskemaskiner er installationer.⁴⁰⁹⁾ Hertil kommer, at specielt erhvervstilbehør, som ikke (længere) er omfattet af TL § 38, betragtes som løsøre. Ens genstande skal altså behandles forskelligt afhængigt af, om de er indlagt i ejendommen til brug for bygningens anvendelse til

404) Jf. Jytte Christensen i R&R 1985.334. Se anderledes vedrørende et flytbart loftssystem TfS 1990.105 SD og foran i n. 374.

405) Jf. Lsrn 1969.133 og 1975.61. Er armaturerne til lysstofrør derimod fastskruet i loftet betragtes de som installationer, jf. TfS 1985.32 SD.

406) Jf. foran n. 396.

407) Et eksempel til illustration heraf er campingvogne. Så længe der køres med dem, er de at betragte som løsøre, men opstilles de fast på samme sted og afmonteres hjulene f.eks., bliver campingvognen formentlig en bygning, der dog næppe kan afskrives efter AFL afs. IV, idet campingvogne normalt anvendes til beboelse. (Se dog hertil Lsrn 1982.100, hvor en hjuløs campingvogn opstillet til brug for en restauration kunne afskrives som løsøre.) Se endvidere Lsrn 1980.7 og TfS 1984.119 lsr om pølsekiøsker, Lsrn 1982.94, TfS 1984.413 SD, TfS 1984.479 SD, TfS 1991.91 lsr samt TfS 1992.252 spm om campinghytter og R&R 1979 SM 146 (1) SD om træpavilloner. (TfS 1991.91 lsr er indbragt for landsretten.) Prøvehuse kan e.o. betragtes som tilhørende varelageret, jf. Lsrn 1978.121.

408) Jf. LV 91 (E.C.4.2.1), s. 265.

409) Jf. SD-cirk. nr. 8 af 12/2 1987 om afskrivning på opvaskemaskiner og tørretumblere m.v. i beboelsesejendomme. Det er i dag nok ikke længere tvivlsomt, at alle de her nævnte typer af hårde hvidevarer tillige er omfattet af panteretten efter TL § 38, jf. herved Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 75 og U 1985.242 V.

erhverv i almindelighed, eller om genstanden er indlagt af hensyn til en speciel erhvervsvirksomhed, der har til huse i ejendommen.⁴¹⁰ Derfor skal hårde hvidevarer i en restaurant behandles som løsøre og i en beboelsesejendom som installationer.

Fastlæggelse af løsørebegrebet ses ikke at volde problemer af betydning i praksis.

5.4 Betydningen af ejerforhold ved afskrivning

5.4.1 Afskrivning på aktiver, der tilhører andre

Skattemæssige afskrivninger beregnes for hver skatteyder for sig. Det er den af skatteyderen konkret betalte anskaffelssum, der afskrives på, ligesom anskaffelssummen og de konkret foretagne afskrivninger danner grundlag for beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger. Ejes et aktiv af flere personer i sameje, afskriver hver person udelukkende på sin andel af aktivet. Hvis aktivet overgår til en ny ejer, påbegyndes nye afskrivninger på et nyt grundlag. Kun hvor en skatteyder undtagelsesvist succederer i en tidligere ejers skattemæssige stilling, jf. foran afsnit 4.5.2, fortsættes der - trods ejendomsrettens overgang - i det allerede indledte skattemæssige afskrivningsregnskab.

Det forekommer at være en selvfølge, at det udelukkende er *ejeren* af et aktiv, der kan afskrive efter AFL,⁴¹¹ og dette princip fraviges ej heller i praksis.

Hvor der i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a, sker ordinær afskrivning, afskrives der ikke på bygninger, der tilhører andre, men derimod på udgifter af driftsomkostningskarakter afholdt af skatteyderen.

410) Jf. SD-cirk. nr. 28 af 23/7 1984 om afskrivning - ændring af afgrænsning mellem installationer og inventar. Se som illustration TfS 1990.63 SD om et alarmsystem i en bank. Alarmsystemet betragtedes ikke som en afskrivningsberettiget installation, fordi systemet alene ansås for at tjene den i ejendommen værende specielle erhvervsvirksomhed: banken. Alarmanlægget er heller ikke omfattet af TL § 38, jf. herved U 1991.784 Ø. Alarmsystemet vil derimod være afskrivningsberettiget efter AFL afs. 1, jf. TfS 1990.244 lsr.

411) Jf. herved LV 91 (E.C.4), s. 221.

5.4.2 Afskrivning på installationer, der tilhører en anden end bygningens ejer

En lejer kan ikke afskrive på *installationer*, som tilhører udlejerens, selv om installationen udelukkende forringes p.g.a. lejerens brug. Installationen tilhører udlejerens formuesfære, og værdiforringelsen, hvis der sker en sådan, vedrører derfor alene udlejerens. Har lejerens derimod anskaffet og bekostet en installation, tilhører installationen lejerens, hvorfor det også kun er hende, der kan foretage afskrivning. I så fald skal afskrivning ske efter AFL afs. I. Dette gælder f.eks. det tilfælde, hvor en lejer betaler for installation af en elevator i det lejede. En sådan elevator kan ikke afskrives af ejendommens ejer, men derimod af lejerens efter løserreglerne. Lejerens afskrivninger kan derfor heller ikke fortsættes uændret, hvis lejerens senere køber den ejendom, hvori det af lejerens anskaffede aktiv er installeret. Det må vurderes, om den pågældende som ejer er berettiget til at foretage afskrivning på aktivet og i givet fald efter hvilke regler.⁴¹²⁾ Samtidig ændres afskrivningsgrundlaget.

Lejerejede installationer medtages ikke ved vurderingen af den faste ejendom, men betragtes *uanset deres art* som løser, selv om kategoriseringen ville have været en anden, hvis det var ejeren af den faste ejendom, der tillige ejede installationen.

Jf. i denne retning Lsrm 1975.60. De der omhandlede vaskerimaskiner ville efter den dagældende formulering af TL § 38 have været sædvanligt tilbehør til den lejede ejendom og blev ifølge kendelsen afskrevet som løser. Se også TfS 1988.708 SD, hvor det udtales, at et antenneanlæg, der ejedes af et leasingelskab, ikke skulle medtages ved vurderingen og heller ikke kunne afskrives af ejendommens ejer. Leasingelskabet kunne afskrive anlægget som løser efter reglerne i AFL afs. I. I TfS 1986.372 SD udtaltes, at et tyverialarmanlæg, der var installeret af lejer, betragtedes som løser i forbindelse med ejendomsvurderingen,⁴¹³⁾ mens bygningsforandringer (f.eks. panserglass og jerngitre), der var nødvendige som følge af installationen, skulle medtages ved vurderingen som bygningsbestanddele, jf. TfS 1989.65 SD. Der kan også henvises til R&R 1983 SM 32 SD om et natsenkningssanlæg, der skulle tilsluttes varmesystemet. Se tillige Flemming Paludan mf.l.: Vurdering og beskatning af fast ejendom, s. 56.

I Lsrm 1979.11 nåedes et andet resultat vedrørende installationer til opvarmning. Det konkluderedes her, at der var tale om sædvanligt tilbehør til ejendommen (installation), og at ejeren af installationerne (et selskab, der udlejede installationerne til selskabets hovedaktionær, der var ejendommens ejer) kunne afskrive på

412) Jf. Lsrm 1978.6.

413) Et sådant anlæg er med den nugældende formulering af TL § 38 ikke omfattet af panthavernes ret.

installationerne efter SL § 6, stk. 1, litra a. Afskrivningerne fastsættes til det beløb, som ejendommens ejer kunne have afskrevet, hvis hun tillige havde ejet installationerne, altså de samme satser som foreskrevet i AFL. Sidstnævnte kendelse er begrundet i den nære relation mellem ejer og lejer, hvilket formodes at udelukke muligheden for, at skatteyderen lider et tab, jf. nærmere herom nedenfor afsnit 5.6.6.a.

Hvis en installation ejes af en anden end ejeren af ejendommen, har sidstnævnte ikke afskrivningsret vedrørende den pågældende installation.

Det kan være aftalt, at ejendomsretten til en installation er overgået til udlejeren, og i så fald er det naturligvis kun udlejer, der kan afskrive.⁴¹⁴⁾ I grænsetilfælde må det analyseres, i hvis interesse genstanden er indlagt. Hvis indlæggelsen er sket i "ejerens ikke uvæsentlige interesse",⁴¹⁵⁾ er genstanden omfattet af panteretten i henhold til TL § 38.⁴¹⁶⁾ Da reglerne på skatteområdet normalt kædes sammen med de panteretlige regler, bliver resultatet i skattemæssig henseende, at det er ejendommens ejer, der får ret til afskrivning, selv om brugeren har investeret betydelige midler i installation af genstanden. Fælles afskrivningsret accepteres ikke, medmindre det godtgøres, at ejer og lejer af ejendommen måtte eje den pågældende installation i sameje.⁴¹⁷⁾

414) Der er således overensstemmelse med den panteretlige regel i TL § 38, der foreskriver, at en genstand skal være indlagt på *ejerens* bekostning, før den indgår som en del af pantet, jf. Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 105 f. Godtroende panthavere, hvis panteaftale først kommer i stand *efter* indlæggelsen af genstanden, kan dog i medfør af TL § 27 ekstingvere brugerens ret, hvis denne ikke er tinglyst, jf. *ibid.* s. 21 ff.

415) Dette er f.eks. tilfældet, hvor der er indgået aftale udformet efter modellen i LL § 63, som beskrevet foran i afsnit 3.7. Skal udlejer ved lejers fraflytning helt eller delvist godtgøre lejer værdien af en af lejer udført forbedring, er det dermed også aftalt, at udlejer overtager forbedringen. Udlejer må derfor i afskrivningsmæssig henseende betragtes som ejer allerede ved forbedringens udførelse, selv om denne fuldt ud bekostes af lejer.

416) Jf. Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, s. 106 ff.

417) Jf. f.eks. TfS 1987.86 lsr.

5.4.3 Afskrivning af bygningsbestanddele, som tilhører andre end ejendommens ejer.

Bygninger på lejet grund

For så vidt angår afskrivning af bygninger eller bygningsbestanddele kan *ejeren* af bygningen afskrive, selv om bygningen udelukkende anvendes afskrivningsberettiget af en bruger.⁴¹⁸⁾ Vanskeligere bliver det, hvis *brugeren* af en fast ejendom, f.eks. lejer af en grund, er ejer af de bygninger eller bygningsbestanddele, der befinder sig på ejendommen.

I vurderingsmæssig henseende skal alle bygninger og bygningsbestanddele medtages ved vurderingen, uanset for hvis regning de pågældende bygninger er opført.⁴¹⁹⁾ Bygninger på lejet grund skal dog vurderes for sig, jf. VURD § 11, men kun hvor bygningen har en ikke ubetydelig værdi. Det kan således være nødvendigt i vurderingsmæssig henseende at sondre mellem bygninger, og hvad der i øvrigt falder ind under begrebet fast ejendom.

I relation til TL § 38 gælder vedrørende bygninger samme regler som beskrevet vedrørende installationer. Bygningsbestanddele er ikke omfattet af pantet, hvis de ikke er indlagt på ejerens bekostning. En bygning opført på lejet grund vil dog - med visse afgrænsningsproblemer - blive behandlet som en selvstændig fast ejendom med eget blad i tingbogen, jf. TL § 19, stk. 1. Overgår ejendomsretten til bygningerne på et tidspunkt til grundens ejer, sker der tinglysningsmæssigt et sammenfald af grund og bygninger til én fast ejendom. Dette medfører dog ikke, at panteretten udvides til også at omfatte den anden del af ejendommen.⁴²⁰⁾

Afskrivning af bygningsbestanddele kan som udgangspunkt kun foretages af ejeren af hele den faste ejendom. Bygningen skal i den forbindelse selvfølgelig anvendes på en afskrivningsberettigende måde.⁴²¹⁾ Der forekommer imidlertid tilfælde, hvor ejeren af den faste ejendom ikke samtidig ejer bygningerne. Hvis det ikke er *ejeren* af den

418) Jf. TfS 1985.668 Ø.

419) Jf. TfS 1989.65 SD og Flemming Paludan m.fl.: Vurdering og beskatning af fast ejendom, s. 56.

420) Jf. herved U 1991.341 V.

421) Jf. TfS 1989.65 SD.

faste ejendom, der ejer bygningerne, er det *ejeren af bygningerne*, der har retten til at afskrive. Dette gælder, hvor bygningen tinglysnings- og vurderingsmæssigt behandles som en bygning på lejet grund. At det kun er bygningsejeren, der kan afskrive på bygningerne, må herudover tillige gælde i alle andre tilfælde, altså f.eks. hvor bygningerne har en så ubetydelig værdi, at de ikke vurderes som bygninger på lejet grund.

Der er klart, at to skatteydere ikke samtidigt kan afskrive fuldt ud på det samme aktiv. Det er kun ejeren af bygningen *eller* ejeren af den faste ejendom, der har afskrivningsretten. Hvis det er ejeren af hele den faste ejendom, der har afskrivningsretten, sker afskrivning efter AFL. Bygninger på lejet grund afskrives efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Hvis en bruger af en fast ejendom eller andre ejer mindre dele af bygningerne, altså visse bygningsbestanddele, kan man tale om, at der består et sameje vedrørende ejendommen med den eller dem, der ejer de øvrige bygningsdele. Ved sameje kan begge parter afskrive forholdsmæssigt.

Er en lejer tillige medejer af hele den faste ejendom, kan udgifter til ombygning af bygningsbestanddele afskrives efter to forskellige regelsæt. For så vidt angår ejerdelen kan der afskrives forholdsmæssigt efter de almindelige regler herom. For lejerdelens vedkommende kan der i visse tilfælde afskrives efter reglerne om ombygning af lejede lokaler, jf. Lsrm 1976.105 og 1983.82 og nedenfor afsnit 5.6.6.

Brugers afskrivning på hende tilhørende bygninger m.v. på lejet grund er behandlet mere udførligt nedenfor i afsnit 5.6.5.

5.5 Afskrivningsreglerne vedrørende fast ejendom og hertil hørende genstande

Der er mulighed for afskrivninger vedrørende følgende:

- 1 Visse erhvervsmæssigt benyttede bygninger (AFL § 18).
- 2 Installationer i *sdvel* afskrivningsberettigede som ikke-afskrivningsberettigede bygninger med undtagelse af én- og tofamiliehuse samt ejerlejligheder (AFL § 19).
- 3 Ombygnings- eller forbedringsudgifter i afskrivningsberettigede bygninger eller på afskrivningsberettigede installationer (AFL § 21).

- 4 Bygninger beliggende på lejet grund eller fast ejendom, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller lignende servitut (SL § 6, stk. 1, litra a, og AFL § 29 C).
- 5 Ombygnings- eller forbedringsudgifter vedrørende lejede lokaler, hvor udgiften kan aktiveres og afskrives ordinært efter SL § 6, stk. 1, litra a.
- 6 Afgifter i anledning af en virksomheds tilslutning til offentligt eller privat ejede anlæg efter LIL § 8 C.

Reglerne vedrørende de forskellige afskrivningsmuligheder gennemgås nærmere i det følgende.

Der kan tillige afskrives på inventar, maskiner o.l. driftsmidler i ejendomme, der helt eller delvist benyttes erhvervsmæssigt efter reglerne i AFL afsnit I og II. Sondringerne mellem installationer og andre bygningsbestanddele samt mellem bestanddele og driftsmidler eller inventar med tilknytning til ejendommen bliver derfor vigtige. Reglerne om afskrivning efter AFL afs. I og II vil dog ikke blive behandlet nærmere her.

5.6 Nærmere om de forskellige former for afskrivning vedrørende fast ejendom

5.6.1 Specielt om bygningsafskrivning

5.6.1.a. Hvilke bygninger?

Efter AFL § 18 kan der ske afskrivning på forskellige typer bygninger, herunder som udgangspunkt også på ejerlejligheder. AFL § 18, stk. 1, *litra a*, hjemler afskrivning på driftsbygninger inden for landbrug, industri, butikshandel m.v. I *litra b* opregnes en række andre bygninger, f.eks. biografer, hoteller, skoler m.v., hvorpå der også kan afskrives men efter andre satser. En tredje kategori afskrivningsberettigede bygninger er de såkaldte *accessoriske bygninger*, jf. AFL § 18, stk. 1, *litra c*. Accessoriske bygninger er sådanne, som er beliggende i umiddelbar tilknytning til bygninger omfattet af *litra a* eller *litra b*, og som tjener driften af den virksomhed, hvortil disse bygninger anvendes.

For bygninger, som er afskrivningsberettigede under ét, men som har flere ejere, findes en speciel praksis.

I en bindende forhåndsbesked TfS 1991.115 T&S udtaltes, at i tilfælde af salg af de accessoriiske bygninger for sig til et datterselskab, vil datterselskabet få adgang til afskrivning på de accessoriiske bygninger, mens sælger (moderselskabet) naturligvis fortsat bevarer afskrivningsretten for så vidt angår hovedbygningerne. Ejernes adgang til afskrivning på en accessoriisk bygning er derfor ikke betinget af, at hun tillige ejer den direkte afskrivningsberettigede bygning. Samme resultat nås i TfS 1991.215 lsr, der er kommenteret i TfS 1992.228 T&S. Det gælder dog i alle tilfælde, at det alene er ejerne af de pågældende bygninger, der kan foretage afskrivningen.

Afskrivning kan ligeledes ske på *accessoriske anlæg*, såsom udgravninger, veje, parkeringspladser, hegn m.v.⁴²²⁾ Slutteligt kan der afskrives på andre bygninger, som på grund af opførelsesmåde eller andre særlige omstændigheder må formodes at være udsat for en værdiforringelse, der ikke lader sig oprette gennem normal vedligeholdelse, jf. AFL § 18, stk. 1, litra d. AFL § 18 gælder uanset, om bygningerne er beliggende i Danmark eller ej.⁴²³⁾

For en nærmere gennemgang af de forskellige typer bygninger og deres afgrænsning henvises til andre fremstillinger.⁴²⁴⁾ I det følgende vil der især blive fokuseret på reglerne for ejendomme, der anvendes helt eller delvist til beboelse.

Efter AFL § 18, stk. 3, kan afskrivning ikke foretages på kontorbygninger eller bygninger, der anvendes til beboelse eller hertil knyttede formål. Dette gælder for beboelsesbygningers vedkommende, uanset om bygningen er udsat for en sådan særlig fysisk forringelse, der for alle andre bygningers (inkl. kontorbygningers) vedkommende berettiger til afskrivning efter AFL § 18, stk. 1, litra d. Beboelsesejendomme kan ligeledes ikke være accessoriske til bygninger omfattet af § 18, stk. 1, litra a eller b. F.eks. er det ikke muligt at afskrive på en portnerbolig, der er beliggende i tilknytning til en større industriel virksomhed.

422) For yderligere eksempler henvises til opremsningen af visse bygningsbestanddele foran i afsnit 5.3.2.

423) Jf. f.eks. TfS 1986.183 lsr vedrørende afskrivning af bygninger beliggende i Holland.

424) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 295 ff., Ole Bjørn m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 352 ff., Helkett, s. 442 ff., Iai Foighel m.fl.: Skat personer, 1992-93, s. 205 ff., Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomstskat m.v., tekstdel, s. 63 ff. samt LV 91 (E.C.4.1.6), s. 222 ff.

Det er altså den altovervejende hovedregel, at der *ikke* kan afskrives vedrørende bygninger, der anvendes helt eller delvist til beboelse, herunder fritidshuse.⁴²⁵⁾

Der findes dog enkelte undtagelser. Efter AFL § 18, stk. 3, 2. pkt., kan afskrivning foretages på beboelsesbygninger, der benyttes erhvervsmæssigt, og som er beliggende i udlandet (herunder inkluderes Færøerne og Grønland), når bygningen af ganske særlige grunde (f.eks. klimatiske forhold) er udsat for en fysisk forringelse svarende til den i § 18, stk. 1, litra d, nævnte.⁴²⁶⁾ D.v.s. også for så vidt angår beboelsesbygninger i udlandet kan der typisk ikke ske afskrivning.

Derimod er der generel adgang til afskrivning af beboelsesbygninger *på lejet grund*. Herom henvises til nedenfor afsnit 5.6.5. Sådan afskrivning har imidlertid ikke hjemmel i AFL men i SL § 6, stk. 1, litra a.

Den vigtigste undtagelse til reglen om, at der ikke kan ske afskrivning vedrørende udlejningsejendomme, der anvendes til beboelse, er de såkaldt blandede ejendomme, hvor der foruden udlejning til beboelse også sker en erhvervsmæssig udnyttelse af lokaler i bygningerne, f.eks. til butik, biograf, selskabslokaler, garager⁴²⁷⁾ eller andet omfattet af AFL § 18, stk. 1, litra a og b. Endvidere kan accessoriske bygninger og anlæg, f.eks. parkeringspladser, der knytter sig til den delvist afskrivningsberettiget anvendte del af en bygning, afskrives efter § 18, stk. 1, litra c.

Sker der "blandet" anvendelse af en bygning, kan der afskrives forholdsmæssigt på den del af anskaffelsessummen, der fordelt efter areal⁴²⁸⁾ vedrører den afskrivningsberettigede del af bygningen, jf. AFL § 20, stk. 1. Det er dog en betingelse,

425) Jf. f.eks. TfS 1991.91 lsr, hvor flytbare campinghytter betragtedes som bygninger og ikke som løsøre. Sagen er indbragt for landsretten.

426) Som et eksempel, hvor afskrivning blev tilladt, henvises til Lsrm 1968.41 om træbygninger i Grønland. Det er dog ikke alle træbygninger i Grønland, der berettiger til afskrivning, jf. LV 91 (E.C.4.1.4), s. 226. Se også Lsrm 1964.40 om funktionærboliger i Indonesien.

427) Ved Lsrm 1978.4 er carporte blevet sidestillet med garager.

428) Det etageareal, der nævnes i AFL § 20, må formentlig svare til det i lejelovgivningen anvendte bruttoetageareal. Der henvises derfor til bkg. af nr. 311 af 27/6 1983 om beregning af arealet af boliger og erhvervslokaler. At fordelingen sker efter areal og ikke efter værdi, kan have nogle uheldige konsekvenser, jf. Bet. 1031/1985, s. 138.

at det afskrivningsberettigede areal udgør mindst 30% af bygningens samlede areal, eller at arealet udgør mindst 300 kvadratmeter, jf. AFL § 20, stk. 2. Ubenyttede arealer henregnes til den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen, selv om arealet ej heller tjener noget privat formål.⁴²⁹⁾ Om arealet af accessoriske *anlæg* skal medregnes ved opgørelser efter AFL § 20, er uvist, men det forekommer umiddelbart ikke at være tilfældet, da f.eks. arealet af en parkeringsplads næppe kan betegnes som "etageareal". Derimod må arealet af accessoriske *bygninger* skulle medregnes. Accessorier kan, ifald de alene knytter sig til den erhvervsmæssigt anvendte del af en bygning, afskrives fuldt ud.⁴³⁰⁾

I afskrivningsmæssig henseende er det - ligesom det er tilfældet vedrørende installationer - uden relevans, om det er ejeren selv eller en lejer, der *anvender* lokalerne til et afskrivningsberettiget formål.⁴³¹⁾ Det afgørende er, hvem der *ej*er de pågældende aktiver.

Der kan afskrives på den erhvervsmæssigt anvendte del af en bygning, selv om der efter LIL's regler skal beregnes standardfradrag for vedligeholdelse for bygningen. Dette sker, hvor bygningen ikke i væsentligt omfang anvendes erhvervsmæssigt, jf. LIL § 15 B, stk. 5.⁴³²⁾

429) Jf. TfS 1985.172 lsr., TfS 1991.448 lsr og TfS 1992.174 lsr.

430) Jf. R&R 1972 SM 145 (1) lsr og R&R 1971 SM 33 (2) LD. Det spiller ingen rolle for afskrivningsretten, om det er ejer eller lejer, der anvender den del af bygningen, hvortil de accessoriske lokaler er knyttet, til afskrivningsberettigede formål, jf. TfS 1992.4 lsr.

431) Jf. Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 264 f.

432) Jf. herved Revisorbladet 1980/81.408 SD.

5.6.1.b Afskrivningsgrundlag, -satser m.v.

Afskrivningsgrundlaget for bygninger beregnes som anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi, jf. AFL § 19 A, stk. 1.⁴³³⁾ Afskrivningsgrundlaget pristalsreguleres ikke efter 1/1 1991.⁴³⁴⁾ For bygninger anskaffet før 1/1 1982 beregnes afskrivningsgrundlaget på baggrund af den nominelle anskaffelsessum.⁴³⁵⁾ I begge situationer medregnes f.eks. projekteringsudgifter,⁴³⁶⁾ stempelafgifter, advokatsalærer m.v. men ikke prioriteringsudgifter, herunder kurstab, jf. AFL § 29 B, eller handelsomkostninger til anskaffelsessummen. Opnår ejeren et forholdsmæssigt nedslag i anskaffelsessummen p.g.a. mangler, eller ydes der erstatning fra sælger, nedbringes afskrivningsgrundlaget tilsvarende.

Fordeling af anskaffelsessummen mellem afskrivningsberettigede og ikke-afskrivningsberettigede aktiver sker som udgangspunkt efter den ved ejendomsvurderingen skete værdifordeling⁴³⁷⁾ og giver i praksis anledning til mange tvister.⁴³⁸⁾ Tillige

433) Skatteministeren har ved udnyttelse af bemyndigelsen i AFL § 19 fastsat nærmere regler om kontantværdiansættelse i bkg. nr. 523 af 28/9 1982. Angående omregning til kontantværdi, hvis der i handlen medfølger løsøre, henvises til TfS 1989.581 lsr og Helge Morell i TfS 1990.92. Generelt for fastsættelsen af anskaffelsessummer m.v. gælder AFL § 30 A, der tager stilling til, hvorledes der skal forholdes m.h.t. momsbeløb.

434) Anskaffelsessummen for bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger blev tidligere reguleret i takt med pristallet, men adgangen hertil ophørte ved lov nr. 217 af 10/4 1991, § 8, nr. 18. Afskrivningsgrundlaget for de fortsatte afskrivninger er den regulerede anskaffelsessum ultimo 1990.

435) For afskrivningsberettigede bygninger og installationer anskaffet før 1/1 1982 gælder stadig de dengang gældende regler, jf. herved LV 91 (E.C.4.9.1), s. 231. For en nærmere gennemgang af disse regler henvises til Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomstskat, tekstdel, s. 87 ff. Af praksis i forbindelse med fastsættelse af afskrivningsgrundlaget og om fordeling af anskaffelsessummen mellem bygninger og andet for ejendomme anskaffet før 1/1 1982 kan henvises til f.eks. TfS 1988.410 lsr, TfS 1984.474 lsr, Lsrn 1983.81, 1982.4, 1981.112, 1980.114 samt 1979.6 og 7. Se tillige SD-cirk. nr. 486 af 20/10 1976 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger.

436) Jf. TfS 1988.707 SD.

437) Jf. TfS 1986.19 SD. Det er den seneste vurdering, der lægges til grund, uanset om denne er bekendtgjort for skatteyderen eller ej, jf. TfS 1987.209 lsr og nedenfor afsnit 5.6.4.b ved n. 507.

438) Jf. således f.eks. TfS 1988.570 lsr og de i note 435 nævnte kendelser. Sker der ved en fejltagelse af afskrivning af driftsbygninger i landbruget med udgangspunkt i et for højt afskrivningsgrundlag, er der mulighed for efterfølgende korrektion uden genoptagelse af tidligere foretagne indkomstansættelser. Dog

kan det ved afskrivning på delvist afskrivningsberettigede bygninger være tvivlsomt, om der er tale om én eller flere bygninger.⁴³⁹⁾

Afskrivning på bygninger, der helt eller delvist anvendes til et afskrivningsberettiget formål, sker efter satserne i § 22. Der er således adgang til forhøjede begyndelsesafskrivinger med maksimalt 6% hhv. 4% afhængigt af, om bygningerne er omfattet af § 18, stk. 1, litra a eller litra b. Inden for de i § 22 anvendte maksimumsatser kan man frit vælge afskrivningssats, som kan anvendes indtil det år, hvor summen af afskrivningsprocenterne vil overstige 60 hhv. 40. Herefter kan der maksimalt afskrives med 2% hhv. 1% i resten af afskrivningsperioden.⁴⁴⁰⁾ Afskrivningsprocenten kan ændres fra år til år, og der kan ved at anvende en lavere sats ske "opsparing" af afskrivning, men kun så længe der ikke afskrives med satser, der ligger over maksimumsatsen.

Det kan næppe vedrørende blandede erhvervs- og beboelsesbygninger være aktuelt at anvende forhøjede afskrivningssatser efter AFL § 22, stk. 2, idet bygningerne i det væsentlige må antages at kunne bevares ved normal vedligeholdelse inden for en tidshorisont på 50 år, og fordi der vanskeligt kan tænkes at ske en teknisk/økonomisk forældelse af den del af en beboelsesbygning, der anvendes afskrivningsberettigende.

reduceres selvfølgelig den fremtidige afskrivning. Fremgangsmåden er kun anvendelig, hvis afskrivningsgrundlaget nedsættes med mindre end 20 %, jf. SD-cirk. nr. 40 af 12/12 1978 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger, TfS 1988.688 lsr og 1990.412 lsr.

439) Jf. John Engsig i SR-Skat 1991.233 ff., de i denne artikel nævnte afgørelser samt Skdm 1971 (hf. 18) s. 176 V, TfS 1985.543 SD og TfS 1992.196 V. Om der foreligger én sammenhængende eller flere fra hinanden adskilte bygninger, afgøres efter samme kriterier, som anvendes ved afgørelsen af, om der ved tilbygning til en eksisterende bygning sker opførelse af en helt ny selvstændig bygning eller en udvidelse af den eksisterende bygning, jf. nedenfor afsnit 5.6.3.a.

440) Jf. cirk. nr. 188 af 22/11 1983 om afskrivningsloven, pkt. 110. Begyndelsesafskrivinger for bygninger anskaffet før 1/1 1982 var bundne, således at de skulle anses for foretaget også i år med negativ indkomst og i år, hvor bygningen ikke anvendtes til afskrivningsberettigede formål, jf. utr. landsskatte retskendelse I 1968/69, nr. 30.457, refereret i Skattekartoteket 38-45-1, s. 10 f. samt R&R 1973 SM 154 (3) LD.

Afskrivning af bygninger efter AFL kan ske - uden forholdsmæssig afkortning - i det år bygningen anskaffes, fuldføres eller tages i brug til et afskrivningsberettiget formål, jf. AFL § 22, stk. 1, 3. pkt.⁴⁴¹⁾ Til gengæld kan der ikke afskrives i det år, hvor den afskrivningsberettigede brug ophører, f.eks. afståelsesåret, jf. AFL § 24, stk. 3.⁴⁴²⁾ Anskaffelses- og afståelsestidspunktet fastlægges efter samme principper som anført i forbindelse med vedligeholdelsesfradrag, jf. foran afsnit 4.5.3.c.⁴⁴³⁾ Gode grunde taler for også i afskrivningsmæssig henseende at tidsfæste erhvervelse/afståelse til den mellem parterne aftalte overtagelsesdag.

5.6.2 Specielt om afskrivninger på installationer

5.6.2.a Hvornår er der ret til afskrivning?

For så vidt angår beboelsesejendomme er der med hjemmel i AFL § 19, jf. § 23, almindelig adgang til at afskrive på særlige installationer i bygninger, uanset om bygningerne er afskrivningsberettigede eller ej. Herfra gælder dog, jf. AFL § 19, stk. 2, den væsentlige undtagelse, at afskrivning ikke tillades for så vidt angår installationer i beboelsesejendomme med en eller to selvstændige lejligheder (én- eller tofamilieshuse).⁴⁴⁴⁾ Der anvendes her stort set den samme afgrænsning som i forbindelse med lejeværdireglerne, jf. LIL § 15 B og foran afsnit 4.6.2. Der er dog den store forskel på de to bestemmelser, at afskrivning på installationer er udelukket, når ejendommen anvendes til beboelse, uanset om det er ejeren eller en lejer, der anvender boligen,

441) Om delvis ibrugtagning se TfS 1991.337 lsr og Lsrn 1978.3.

442) Jf. f.eks. Lsrn 1973.39. Princippet i AFL § 24, stk. 3 må føre til, at der vedrørende bygninger, der overgår fra hel til delvis afskrivningsberettiget anvendelse, alene kan afskrives *delvis* på bygningen i overgangsåret. Hvis en "blandet" bygning overgår til at være fuldt afskrivningsberettiget, må der omvendt kunne afskrives på *hele* bygningen i overgangsåret. Se hertil John Engsig i SR-Skat 1991.236, der konkluderer, at der *også* i det førstnævnte tilfælde kan afskrives vedrørende hele bygningen.

443) For en uddybende gennemgang af reglerne vedrørende opgørelse af afskrivningsgrundlag, satser for afskrivning, påbegyndelse og ophør m.v. henvises til Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 301 ff., Ole Bjørn m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 355 ff. og til Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomstskat, tekstdel, s. 59 ff.

444) Jf. f.eks. Lsrn 1960.134 og 159, Lsrn 1963.127 og TfS 1984.449 lsr.

mens der kun beregnes lejeværdi af egen bolig, såfremt ejeren selv benytter boligen. Denne forskel følger af ordlyden af AFL § 19 og er også håndhævet i praksis ved boliger, der udelukkende udlejes.⁴⁴⁵⁾

Den manglende adgang til afskrivning på installationer for ejere af ejerlejligheder, der benyttes til beboelse, gælder såvel installationer i moderejendommen som i den enkelte lejlighed.⁴⁴⁶⁾ Opdeles en udlejningsejendom i ejerlejligheder, bortfalder afskrivningsretten vedrørende installationer i ejendommen allerede ved opdelingen.⁴⁴⁷⁾

5.6.2.b Afskrivningsgrundlag og -satser

Anskaffelsessummen for de enkelte installationer er grundlaget for afskrivningen. Ved køb af en ejendom skal købesummen således fordeles forholdsmæssigt på grund, bygningsbestanddele m.v. og på installationerne.⁴⁴⁸⁾

For bygninger og installationer i *afskrivningsberettigede* bygninger omregnes anskaffelsessummen til kontantværdi efter AFL § 19. Anskaffelsessummen reguleres *ikke* i takt med prisudviklingen.

For installationer i *ikke-afskrivningsberettigede* bygninger sker ikke omregning til kontantværdi, jf. AFL § 19 A e.c. Her anvendes som anskaffelsessum installationens andel af ejendommens prioriterede værdi - den samlede *nominelle* købesum for ejen

445) Jf. TfS 1989.373 lsr (enfamilieshus), Lsrn 1980.10 (sommerhus) og Lsrn 1982.96 (ejerlejlighed). Delvis udskiftning af installationer vil imidlertid e.o. kunne berettige til et vedligeholdelsesfradrag i udlejede én- eller tofamilieshuse, jf. foran afsnit 4.4.1 og TfS 1985.496 lsr. I LV 91 (E.C.4.2.1), s. 266 f. anføres, at der kan afskrives på installationer, hvis en ejerlejlighed anvendes erhvervsmæssigt. Dette må dog forstås med det forbehold, at udlejning til beboelse i *denne henseende* ikke er erhvervsmæssig. Ejere af ejerlejligheder, der anvendes til andre formål end beboelse, kan derimod afskrive på installationer ligesom ejere af andre ejendomme.

446) Jf. Lsrn 1982.96.

447) Jf. Skdm 1971 (hf. 17) s. 99, nr. 72 Skd, Lsrn 1973.124 og U 1979.442 Ø.

448) Som en tommelfingerregel vedrørende denne meget vanskelige fordeling er i Skattekartoteket (38-6-100(3)) angivet, at centralvarmeanlæggets værdi udgør ca. 10% af den samlede købesum. Værdien bør dog måske snarere udregnes på samme vis, som et eventuelt huslejenævn i kommunen beregner beløb til henlæggelser til fornyelse af anlægget, jf. foran afsnit 3.4.5.

dommen - eller udgifterne til anskaffelse af installationen, hvis anskaffelsen er sket senere end købet af ejendommen. Vedrørende installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger har der ikke på noget tidspunkt været foretaget pristals- eller lignende regulering af anskaffelsessummer.

Det er derfor vedrørende installationer ikke efter anskaffelsen muligt at forhøje afskrivningsgrundlaget, hvorfor der ej heller her er harmoni med det lejeretlige system, hvor beløb til hensættelser til fornyelse reguleres, således at beregningsgrundlaget til enhver tid svarer til den faktiske genanskaffelsespris for installationen, jf. foran afsnit 3.4.5.

Modtages offentlige tilskud til udførelse af forbedringer m.v., skal tilskudet ikke medregnes i afskrivningsgrundlaget, medmindre det ikke er skattefrit.⁴⁴⁹⁾ Skattefri er f.eks. tilskud til brandsikring, jf. brandsikringslovens § 10 a, stk. 3, tilskud ydet efter en række bestemmelser i byfornyelsesloven samt tilskud ydet efter lov om statstilskud til forbedringer m.v. i helårsboliger, jf. LIL § 7 F, stk. 1, nr. 2 og 3, og stk. 2.

Frigives fra bundne konti i Grundejernes Investeringsfond midler til udførelse af arbejder på en ejendom, påvirker sådanne frigivelser ej heller afskrivningsgrundlaget, jf. LIL §§ 14 B, stk. 3, og 14 G, stk. 3.

Frigives midler, der anvendes til anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, fra etableringskonti eller investeringsfonds, skal de frigivne beløb forlods fratrækkes den anskaffelsessum, der danner afskrivningsgrundlaget, jf. ETBL § 7, stk. 4, og IFL § 7 stk. 3.⁴⁵⁰⁾

Når man har beregnet det rigtige afskrivningsgrundlag, foretages afskrivningen efter bestemmelsen i AFL § 23.⁴⁵¹⁾ For installationer i *ikke-afskrivningsberettigede*

449) Jf. Larm 1983.82, hvor et tilskud fuldt ud betragtedes som skattepligtig indkomst. Der kunne ikke ske forlodsafskrivning af beløbet, hvorfor afskrivningsgrundlaget for de udførte forbedringer var den totale udgift.

450) Denne hurtige afskrivning står i kontrast til den i øvrigt langvarige afskrivning af bygninger og installationer, jf. Bet. 1171/1989, s. 132.

451) Se tillige § 23 A indsat ved lov nr. 486 af 24/6 1992, der som led i en forsøgsordning under visse nærmere angivne betingelser tillader afskrivning med dobbelte satser, når ejendommen er beliggende i en såkaldt erhvervszone.

bygninger findes kun én afskrivningssats, nemlig 4%. Afskrivningen er lineær. Herved forudsættes en gennemsnitlig levetid for alle typer installationer på 25 år. Der kan vælges en lavere afskrivningssats, men man kan *ikke* derved fordele afskrivningen over en længere periode end 25 år; afskrivningerne er bundne, jf. AFL § 24, stk. 1, som alene gælder for installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger. Valg af lavere afskrivningssats vil således ikke være til fordel for skatteyderen.

Afskrivningsprocenten for et enkelt indkomstår må ikke være større end 4%. Det er derfor ikke muligt at "opspare" afskrivning til senere indkomstår, altså f.eks. at man i et år afskriver med 2% og i det følgende med 6%, jf. AFL § 24, stk. 1.

Afskrivningssatsen for installationer i *afskrivningsberettigede bygninger* er maksimalt 8% p.a., indtil i alt 80% af installationen er afskrevet. Da nedsættes afskrivningssatsen til maksimalt 4% p.a. (Afskrivningen er degressiv.) Herved forudsættes en gennemsnitlig levetid på 15 år, selv om afskrivningen kan angå nøjagtig samme slags installationer som i ikke-afskrivningsberettigede bygninger, hvor levetiden ansættes til 25 år. Det er muligt at udstrække afskrivningen af installationer i afskrivningsberettigede bygninger i længere tid end 15 år, jf. AFL § 24, stk. 1, e.c., idet man frit - indtil det år, hvor summen af afskrivningsprocenter bliver 80 - kan afskrive med en valgfri sats mindre end eller lig 8%. Efter at grænsen på 80% er nået, kan afskrivningsprocenten maksimalt være 4%. Afskrivningerne er derfor ubundne, men summen af afskrivningsprocenterne må ikke overskride 100, jf. AFL § 24, stk. 2. Det er - ligesom ved bygningsafskrivninger - muligt at "opspare" afskrivninger på installationer i afskrivningsberettigede bygninger, så længe der ikke på noget tidspunkt anvendes en sats højere end den maksimale.⁴⁵²⁾

452) Jf. Lsrm 1981.11. At kendelsen vedrører bygningsafskrivning er i denne sammenhæng underordnet, da der må gælde samme princip for installationer i afskrivningsberettigede bygninger.

Hvis installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger trods udførelse af normal vedligeholdelse må antages at have en kortere levetid end 25 år,⁴⁵³⁾ kan der ske afskrivning med en højere sats, jf. AFL § 23, stk. 3. I ligningsvejledningen⁴⁵⁴⁾ er anført vejledende normallevetider for visse typer installationer. Disse levetider og deraf følgende afskrivningsprocenter kan fraviges i enkelttilfælde, hvor skattemynderen kan godtgøre, at levetiden er en anden.⁴⁵⁵⁾ Det er næppe muligt, når afskrivningsprocenten én gang er valgt, senere at ændre denne til en højere under henvisning til, at levetiden har udviklet sig anderledes end forventet.⁴⁵⁶⁾

Der er langt fra overensstemmelse mellem ligningsvejledningens normallevetider, og de normallevetider, der anvendes i forbindelse med henlæggelser til fornyelse efter BRL § 8, jf. foran afsnit 3.4.5.

I det følgende anføres de installationer, for hvilke der er forskel. Det først anførte tal er det i LV 91 (E.C.4.2.3), s. 273 f. angivne, mens det sidste relaterer sig til BRL § 8, jf. Karnov, s. 2143, n. 32: El- og gaskomfurer 5% hhv. 8%, gasradiatorer 6 2/3% hhv. 5-8%, køleskabe 5% hhv. 8%, kedler i centralvarmeanlæg 6 2/3% hhv. 8%, varmtvandsbeholdere 6 2/3% hhv. 4% og vaskerimaskiner 10% hhv. 8-10%. Ligningsvejledningens tal hidrører fra Meddelelser fra Ligningsdirektoratet 1970, s. 149, mens BRL-tallene bygger på erfaringer fra almennyttige boligselskaber sandsynligvis fra tresserne og halvfjerdserne. Under hensyn til den teknologiske udvikling siden da, kunne begge talsæt have behov for revision.

Afskrivning foretages for hver installation for sig, jf. AFL § 25, medmindre flere installationer i samme bygning er anskaffet samtidigt og afskrives med samme sats. Hvis installationer med forskellig levetid ønskes afskrevet samlet, kan dette kun ske efter den laveste sats, altså afhængig af levetiden for den installation, der forventes at holde længst.

453) Bestemmelsen i § 23, stk. 3, kan næppe finde anvendelse for installationer i *afskrivningsberettigede bygninger*, hvor afskrivning kan ske over 15 år. Årsagen hertil er, at § 23, stk. 3, kun omhandler genstande, der mister værdien inden 25 år efter installeringen, hvorfor bestemmelsen må fortolkes, så den alene vedrører installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

454) LV 91 (E.C.4.2.3), s. 273 f.

455) Se hertil Larm 1962.125, hvor det ikke lykkedes skattemynderen at godtgøre, at den gennemsnitlige levetid for kaminer var mindre end 25 år.

456) Jf. herved TfS 1988.684 lsr, der vedrører levetiden af udførte forbedringer.

Et centralvarmeanlæg betragtes ikke nødvendigvis som én installation, og det er ikke økonomisk fordelagtigt at afskrive et sådant anlæg samlet. Dette skyldes, at anlæggets forskellige komponenter kan afskrives med forskellige sats. F.eks. kan oliefyrt e.l. afskrives med 10%, kedler og varmtvandsbeholdere med 6 2/3% og den øvrige del af centralvarmeanlægget (radiatorer, rør m.v.) med 4%.

Købes eller opføres en afskrivningsberettiget bygning, kan alle i ejendommen værende installationer afskrives sammen med bygningen, hvis man ikke ønsker at anvende forskellige afskrivningsprocenter. Afskrivning sker med den sats, der gælder for afskrivning af bygningen. Installationerne afskrives herved typisk over en længere periode, end hvis de vælges særskilt afskrevet.

Sker der afhændelse, udskiftning eller nedtagelse af en installation, er afskrivning udelukket i det pågældende indkomstår, jf. AFL § 24, stk. 2. Hvis installationen ikke længere anvendes til et afskrivningsberettiget formål, uden at forholdet er omfattet af § 24, stk. 2, f.eks. ved overgang til udelukkende privat anvendelse, sidestilles dette ikke efter AFL § 32 med afhændelse. Derfor må der her kunne afskrives i indkomstår, hvor den afskrivningsberettigede brug ophører af anden grund end nævnt i § 24, stk. 2, ligesom tilfældet er for bygninger i henhold til AFL § 24, stk. 3, som efter sin ordlyd alene vedrører bygninger.

5.6.2.c "Blandede" bygninger og installationer

Afskrivning vedrørende installationer i ejendomme, der for en dels vedkommende anvendes til afskrivningsberettigende formål ("blandede" bygninger), jf. AFL § 20, kan ske for installationen *som helhed* efter reglerne for afskrivning af installationer i afskrivningsberettigede bygninger.⁴⁵⁷⁾ Er ejendommen ikke delvist afskrivningsberettiget i medfør af AFL § 20, vil afskrivning af hele installationen kunne ske efter reglen i AFL § 23, stk. 2, altså efter reglerne om installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

457) Jf. Lærm 1979.10 og 1980.11. Afskrivning på installationer i "blandede" bygninger er nærmere behandlet af Erling Priegel i R&R 1980.60 f. og af Inga Skovgaard Andersen i R&R 1980.197 ff.

Installationer, der anvendes til såvel afskrivningsberettigede som ikke-afskrivningsberettigede formål ("blandede" installationer), i såvel afskrivnings- som ikke-afskrivningsberettigede bygninger, kan kun afskrives, såfremt den erhvervsmæssige (afskrivningsberettigede) anvendelse af installationen er den væsentligste.⁴⁵⁸⁾ Er dette tilfældet, kan afskrivning ske af *hele* anskaffelsessummen⁴⁵⁹⁾ for den pågældende installation. Er derimod den ikke-afskrivningsberettigede anvendelse af installationen efter en afvejning i det konkrete tilfælde den væsentlige, er der ikke adgang til afskrivning *overhovedet*.⁴⁶⁰⁾ Man har altså i praksis valgt at behandle installationer som enheder, der ikke kan deles i afskrivningsmæssig henseende, hvilket ikke er i overensstemmelse med den metode, der anvendes vedrørende bygninger, jf. AFL § 20.

Findes en installation i en afskrivningsberettiget bygning, sker afskrivning efter AFL § 23, stk. 1, og, hvis bygningen ikke er afskrivningsberettiget, efter AFL § 23, stk. 2.

"Blandede" installationer i "blandede" ejendomme kan kun afskrives, hvis den overvejende anvendelse af installationen sker til et afskrivningsberettiget formål. I så fald sker afskrivning for installationen som helhed. Der kan således ikke ske *forholdsmæssig* afskrivning vedrørende installationer i "blandede" ejendomme eller vedrørende "blandede" installationer. Hvorledes dette faktum forholder sig til virksomhedsskatteordningen, er omtalt nærmere foran i afsnit 4.2.1.

458) Jf. LV 91 (E.C.4.2.1), s. 266 og Larm 1963.25.

459) Kontantværdien i afskrivningsberettigede og den nominelle anskaffelsessum i ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

460) Jf. Larm 1966.117.

5.6.3 Ombygnings- eller forbedringsudgifter og udbedring af skader vedrørende afskrivningsberettigede bygninger eller afskrivningsberettigede installationer

5.6.3.a Ombygning og forbedring. Begrebsbestemmelse

Udgifter til ombygning eller forbedring af en afskrivningsberettiget bygning eller installation kan ske med de satser, hvormed bygningen eller installationen afskrives, jf. AFL § 21, stk. 1. Hvis ombygningen/forbedringen alene vedrører ikke-afskrivningsberettigede genstande, kan der naturligvis ikke ske nogen afskrivning.⁴⁶¹⁾

Afskrivning af forbedringer sker efter de samme satser som de bygninger/installationer, forbedringerne vedrører. Afskrivning skal ske særskilt for hver afskrivningsberettiget ombygning/tilbygning, medmindre bygningen/installationen er anskaffet samtidigt med ombygningen/forbedringen og afskrives med samme sats, jf. AFL § 25, stk. 2.

Med anvendelsen af ordet *ombygning* i § 21, stk. 1, er introduceret et nyt begreb set i relation til vedligeholdelses- og forbedringsbegreberne. Ombygning må efter en sproglig fortolkning omfatte større bygningsarbejder, uden at bygningerne/installationerne derved helt skifter karakter. En ombygning kan tænkes at indebære såvel vedligeholdelses- som forbedringsarbejder.

Faktisk afholdte lejeretlige vedligeholdelsesarbejder vil kunne fradrages i medfør af SL § 6, stk. 1, litra e, jf. foran afsnit 4.4.1. Den del af udgifterne, der ikke skatteretligt kan fradrages som vedligeholdelse, må betegnes som skatteretlige forbedringer, jf. foran afsnit 4.3, og det er disse udgifter, der kan afskrives i medfør af AFL § 21. Ombygning må derfor med andre ord alene dække over skatteretlige forbedringer.

Heller ikke begrebet forbedring lader sig ikke uden videre bestemme. Da der er tale om en skattelov, må det antages, at forbedring anvendes i den skatteretlige betydning. Afskrivning kan derfor også her ske for de lejeretlige vedligeholdelsesudgifter,

461) Jf. TfS 1989.430 lsr og Larm 1962.123. Udførelse af forbedringer giver ikke anledning til -ud fra betragtninger over eventuelle ændringer af restlevetiden - at ændre på de hidtil anvendte foreskrevne afskrivningssatser, jf. TfS 1988.684 lsr.

der p.g.a. manglende fradragsret må karakteriseres som skatteretlige forbedringer. Betydningen af begreberne "ombygning" og "forbedring" er således sammenfaldende og dækker over samtlige skatteretlige forbedringsudgifter, herunder altså de lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, der ikke lader sig fradrage i medfør af SL § 6, stk. 1, litra e. Ordet ombygning kan derfor ikke tillægges nogen selvstændig betydning.

Begreberne ombygning og forbedring omfatter udelukkende arbejder, der udføres på en bygning. Det kan ikke antages, at betaling af erstatning til gengæld for ophævelse af en servitut kan afskrives efter AFL § 21, således som det er sket i den administrative afgørelse, der er refereret i SpO 1970.173 (3). Betaling af sådanne beløb må i stedet enten betragtes som driftsomkostninger eller etableringsudgifter. Se tillige Larm 1965.126 og R&R 1957.395 (7) LD. Derimod kan der ved opgørelsen af ombygningsudgifter inkluderes udgifter, der er nødvendige for at ombygningen kan gennemføres, men som ikke isoleret set kan betragtes som ombygning, jf. Larm 1979.134 om flytning af højspændingsledninger.

Ved fortolkning af AFL § 21 opstår spørgsmålet, om der kan afskrives på udgifter, som samtidig tillades fradraget som (skatteretlig) vedligeholdelse. Det teoretiske udgangspunkt er som anført, at det ikke kan lade sig gøre.⁴⁶²⁾ Praksis er imidlertid ikke entydig.

I praksis findes en række afgørelser, der svarer til ovennævnte udgangspunkt, og hvor afskrivning tillades for den del af udgifterne, der ikke kan fradrages som vedligeholdelsesudgifter, jf. TfS 1989.621 I nr samt Larm 1971.157 og 1965.67. Se også Larm 1973.131. Heri følges en påstand om, at de udgifter til reparation, der ikke kunne fradrages som vedligeholdelse, tillodes afskrevet. I samme retning findes Larm 1961.19, der udelukker vedligeholdelsesfradrag for dræningsudgifter, som i stedet tillodes afskrevet. I TfS 1984.331 SD erklæres uden forbehold, at udskiftning af et almindeligt oliefyr med et kombinationsfyr kunne straksfradrages efter AFL § 21, stk. 2. Afgørelsen må nødvendigvis indebære, at der tillades afskrivning af visse skatteretlige vedligeholdelsesudgifter. Der tages ikke stilling til, om nogle af udskiftningsudgifterne tillige vil kunne fradrages som vedligeholdelse. Derimod tillades overhovedet ikke *fradrag* for (skatteretlige) vedligeholdelsesudgifter i Larm 1980.9. I stedet henvises skatteyderen til at foretage nedrivningsfradrag og afskrive på de afholdte udgifter. I R&R 1980, SM 29 (1) I nr tillades som en tredje model såvel et (reduceret) vedligeholdelsesfradrag samt afskrivning af *hele* udgiften til en ombygning/forbedring.

Et argument for at tillade såvel vedligeholdelsesfradrag som afskrivning af de samme udgifter er, at så længe der ikke ved lov er sket en udelukkelse af den ene eller anden form for reduktion af den skattepligtige indkomst, må begge regelsæt antages at gælde samtidigt. Argumentet er imidlertid ikke holdbart, hvis der skal være en logisk sammenhæng mellem vedligeholdelsesfradrag og skatteretlige forbedringer. I stedet må

462) Jf. Knud Maegaard i SR-skat 1990.363.

mens det kun er

den praksis, der ikke følger udgangspunktet, betragtes som endnu en effekt af uklarheden omkring de forskellige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber.

Nedrivning af en bygning eller dele heraf er ikke en ombygning/forbedring.⁴⁶³⁾

Den del af udgifterne til en nedrivning, som ikke kan afskrives, kan måske fradrages som en vedligeholdelsesudgift, hvor nedrivningen træder i stedet for udførelse af vedligeholdelsesarbejder, jf. foran afsnit 4.4.2. Der kan e.o. også være ret til nedrivningsfradrag efter AFL § 27, jf. herom nedenfor afsnit 5.6.4.a.

Sker der som led i en afskrivningsberettiget ombygning udskiftning af en installation, kunne man forestille sig den situation, at der samtidigt er grundlag for udskiftningsfradrag efter AFL § 27 og afskrivning af udgifterne efter AFL § 21, stk. 1. Noget sådant er ikke udtrykkeligt udelukket i AFL, men det er vanskeligt at forestille sig en situation, hvor en udskiftning kan betragtes som en ombygning/tilbygning, idet hver installation jo afskrivningsmæssigt efter AFL § 25 skal behandles som en særskilt enhed. Da udskiftning medfører, at der indsættes en helt ny enhed, kan der ikke siges at være sket en ombygning af/tilbygning til den tidligere installation.⁴⁶⁴⁾

Det har været diskuteret, om reglen om ombygninger i AFL § 21 kunne anvendes på tilbygninger. Udgangspunktet må være, at der skal være tale om ombygning af eksisterende aktiver, men en ombygning indebærer til tider *såvel* bygningsforandringer som tilbygninger. Udgifterne vedrørende tilbygninger tillades derfor i praksis afskrevet,⁴⁶⁵⁾ så længe der er en direkte fysisk forbindelse med indendørs gennemgang mellem den ny og den gamle bygnings bestanddele.⁴⁶⁶⁾ Indebærer byggearbejder derimod opførsel af nye *selvstændige og fritliggende* bygninger, kan der for disses

463) Jf. TfS 1990.395 lsr. Afgørelsen er kommenteret i SpO 1990.263, hvor der slås til lyd for, at fradrag skulle være indrømmet ud fra driftsomkostningsbetragtninger i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a.

464) Jf. Ole Bjørn i R&R 1984.140 f., Knud Møgaard i SR-skat 1990.368 f. og Bet. 1031/1985, s. 135.

465) Jf. f.eks. Larm 1975.148 og 1980.115.

466) Jf. John Engsig i SR-skat 1991.233 ff., LV 91 (E.C.4.1.10.2), s. 241 f. samt TfS 1988.112 Skd.

vedkommende ikke ske afskrivning efter AFL § 21, stk. 1.⁴⁶⁷⁾ Afskrivning af udgifterne kan derimod eventuelt ske efter AFL § 18.

Arbejder, der udføres over en længere periode, f.eks. i etaper, vil efter omstændighederne kunne anses som en samlet ombygning, der berettiger til afskrivning.⁴⁶⁸⁾ Hertil må kræves, at arbejderne har en sådan sammenhæng, at de kan betragtes som én samlet foranstaltning, der blot af praktiske grunde udføres i flere omgange. Hvis der ikke er en sådan sammenhæng, vil der måske alligevel være adgang til afskrivning af arbejderne hver for sig efter AFL § 21, men spørgsmålet kan have betydning for adgangen til straksfradrag efter AFL § 21, stk. 2. Straksfradrag er behandlet summarisk nedenfor afsnit 5.6.3.c.

5.6.3.b "Blandede" bygninger og installationer

Ved ombygning af "blandede" bygninger tillades de medgåede udgifter kun afskrevet forholdsmæssigt. Praksis⁴⁶⁹⁾ har låst sig fast på den administrativt nemmeste løsning, hvor der ikke skal foretages individuelle skøn. Der henvises her til, at ombygningerne efter AFL § 21 skal afskrives efter de *satser*, som bygningen eller installationen afskrives med.⁴⁷⁰⁾ Udtrykket "satser" kan dog lige så vel fortolkes på den måde, at det kun er *størrelsen* af afskrivningssatserne, der hentydes til, hvorfor det i hvert enkelt tilfælde skal bedømmes, om ombygningen/forbedringen vedrører den erhvervsmæssigt anvendte eller den private del af bygningen/installationen.

467) Jf. f.eks. TfS 1986.395 Iår og TfS 1987.503 Iår. Se også Ole Bjørn i R&R 1984.135 ff. og Knud Mægaard i SR-skat 1990.366 ff.

468) Jf. TfS 1985.458 Iår.

469) Jf. LV 91 (E.C.4.1.10), s. 240 f.

470) Jf. Larm 1970.43, 1975.148 og 1980.115 samt de redaktionelle artikler i SpO 1977.23 og 113.

Det i praksis skete valg har nogle groteske konsekvenser. Udføres en ombygning alene af hensyn til den *erhvervsmæssige* udnyttelse af bygningen, er det kun en forholdsmæssig del af udgifterne, der kan afskrives.⁴⁷¹⁾ Udføres arbejderne udelukkende af hensyn til den *private* anvendelse af bygningen, er der *også* adgang til forholdsmæssig afskrivning. Forøger en ombygning arealet af den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen, sker tillige det mærkværdige, at den fremtidige afskrivningsadgang - der afhænger af forholdet mellem den afskrivningsberettiget anvendte del og bygningens samlede areal - formindskes, selv om det erhvervsmæssigt anvendte areal er af uforandret størrelse.⁴⁷²⁾

Ombygning af "blandede" *installationer* behandles afskrivningsmæssigt på samme vis som ombygninger af "blandede" bygninger. En ombygning af en "blandet" installation kan derfor kun afskrives i samme forhold, som anvendes ved afskrivning af selve den blandede bygning efter AFL § 20, altså med den procentdel som den afskrivningsberettigede del af ejendommen udgør i forhold til hele ejendommen. Der tages således heller ikke her hensyn til, om installationen fortrinsvis tjener det ene eller det andet formål.

Vedrørende forholdet til virksomhedsskatteordningen henvises til foran afsnit 4.2.1.

5.6.3.c Straksfradrag (straksafskrivning)⁴⁷³⁾

Mindre forbedrings- eller ombygningsudgifter kan fradrages i det indkomstår, hvor udgifterne afholdes, jf. AFL § 21, stk. 2. Denne fradragsmulighed kaldes også *straksfradrag*, og den giver reelt samme skattemæssige resultat, som hvis der havde været tale om skatteretlige vedligeholdelsesudgifter. Imidlertid er det kun muligt at foretage

471) Jf. TfS 1989.642 lsr.

472) Jf. Bet. 1031/1985, s. 140 samt til illustration af den modsatte situation R&R 1971 SM 60 (2) LD.

473) Det i overskriften anvendte udtryk er forskelligt fra begrebet *forskudsafskrivning*, som tillades i forbindelse med nybyggeri. Reglerne herom findes i AFL afa. IV A og vil ikke blive berørt nærmere her. I stedet henvises til Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten I, s. 320 ff., LV 91 (E.C.4.4), s. 274 ff., TfS 1987.472 lsr og TfS 1992.461 lsr.

straksfradrag for afskrivningsberettigede bygninger og installationer i sådanne bygninger og ikke for så vidt angår installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

Der kan også ske straksfradrag for udgifter, der afholdes på "blandede" ejendomme. Dette uanset om udgifterne specielt tjener den afskrivningsberettigede del af bygningen eller ej.

De udgifter, der kan straksfradrages, er de samme, som berettiger til afskrivning i medfør af AFL § 21, stk. 1. De specielle forhold vedrørende straksfradrag vil ikke blive uddybet her.⁴⁷⁴⁾

5.6.3.d Udbedring af skader

Beskadiges en afskrivningsberettiget bygning eller installation, og kan skaden ikke udbedres ved normal vedligeholdelse, nedsættes afskrivningsgrundlaget, således at der fremover kun kan afskrives for så vidt angår den reducerede værdi af aktivet, jf. AFL § 26. Der indtræder et ikke-fradragsberettiget formuetaf, som ejeren ikke kan afskrive på. Beskadiges bygningen i en sådan grad, at ejeren vælger at foretage nedrivning i stedet for genopbygning, vil der kun kunne gives nedrivningsfradrag efter AFL § 27, jf. nedenfor afsnit 5.6.4, for den del af udgifterne, der kan henføres til bygningen *efter* skadens indtræden. Havde skatteyderen derimod valgt at nedrive hele bygningen inden skadens indtræden, ville der have været adgang til fuldt nedrivningsfradrag.⁴⁷⁵⁾

Udbedres skaden, kan der ikke blot fremover afskrives, som om skaden ikke var indtrådt. Det hidtil benyttede afskrivningsgrundlag skal ændres og danner blot udgangspunkt for beregningerne vedrørende et nyt afskrivningsgrundlag.⁴⁷⁶⁾ Udbedringsudgifterne kan afskrives efter reglerne i AFL § 21. Har udgifterne ikke karakter af

474) Der henvises i stedet til LV 91 (E.C.4.10.1-5), s. 238 ff., Ole Bjørn i R&R 1984.133-142 og i SR-skat 1990.13, SpO 1990.334 ff., Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomstskat m.v., tekstdel, s. 72 ff., Bet. 1031/1985, s. 130 ff. samt Knud Maegaard i SR-skat 1990.363-376. Se tillige TfS 1987.471 lsr.

475) Rimeligheden af denne retsstilling er der sat spørgsmålstegn ved i Bet. 1031/1985, s. 70 og 150.

476) Jf. Lsrn 1978.116.

ombygning eller forbedring men derimod af skatteretlig vedligeholdelse, kan fradrag ske efter SL § 6, stk. 1, litra e.⁴⁷⁷⁾

Modtages der i anledning af skaden et erstatnings- eller forsikringsbeløb, betragtes erstatningsbeløbet som betaling for en delvis afståelse af ejendommen,⁴⁷⁸⁾ jf. vedrørende genvundne afskrivninger AFL § 29, stk. 3, sammenholdt med LSI § 2, nr. 2, og vedrørende beskatning af en eventuel avance EBL § 2, stk. 1, sammenholdt med LSI § 2, nr. 13. Der skal med andre ord betales særlig indkomstskat af de genvundne afskrivninger og af erstatningen.⁴⁷⁹⁾ Det er dog muligt at søge om fritagelse herfor, jf. AFL § 29 A og EBL § 10, hvis erstatningsbeløbet i sin helhed medgår til udbedring af skaden. Imødekommes ansøgningen, kan afskrivning blot fortsættes med det hidtidige afskrivningsgrundlag, jf. AFL § 26 A og AFL § 29 A,⁴⁸⁰⁾ uanset størrelsen af udbedringsudgifterne. Er udbedringsudgifterne større end erstatningen, kan det overskydende beløb indgå i det fremtidige afskrivningsgrundlag, jf. AFL § 26, stk. 3.

5.6.4 Øvrige forhold vedrørende afskrivning efter AFL

5.6.4.a Nedrivningsfradrag

Nedrives en afskrivningsberettiget bygning eller nedrives eller udskiftes en installation, hvorpå der endnu ikke er afskrevet fuldt ud, kan der i det pågældende indkomstår foretages fradrag for den ikke-afskrevne del af anskaffelsessummen (den resterende del af

477) Jf. herved TfS 1986.612 lsr., hvor reparation af et tag kunne straksfradrages, men dette skete formentlig efter reglerne om vedligeholdelsesfradrag og ikke efter AFL § 21.

478) Erstatningsbeløb kan i visse tilfælde kun med frigørende virkning udbetales til pantaverne i ejendommen, jf. U 1991.226 Ø.

479) Se som eksempel herpå TfS 1989.569 lsr., der i øvrigt fastslår, at værdiansættelsen af den skadede del af en bygning ikke nødvendigvis skal ske med udgangspunkt i afskrivningsgrundlaget.

480) Se nærmere om disse bestemmelser Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 316 f., Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomstskat m.v., tekstdel s. 83 ff., Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomstskat, skematiske opstillinger og eksempler, s. 57 ff., Knud Maegaard i SR-skat 1991.370 ff., Bet. 1031/1985, s. 146 ff. samt foran afsnit 4.4.3. Se også TfS 1987.539 lsr.

afskrivningsgrundlaget) for bygningen eller installationen, jf. AFL § 27.⁴⁸¹⁾ For installationer gælder dette, uanset om installationen er afskrevet særskilt eller sammen med bygningen.⁴⁸²⁾ For installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger opgøres den uafskrevne del af installationen som anskaffelsessummen minus de faktisk foretagne afskrivninger.⁴⁸³⁾ Nedrivningsfradraget skal reduceres med en eventuel indtægt ved salg af de nedrevne/udskiftede materialer.

Selv om AFL § 27 kun omtaler nedrivning af "bygning", er det i praksis på baggrund af en fortolkning i et cirkulære⁴⁸⁴⁾ slået fast, at der også gives nedrivningsfradrag for delvis nedrivning af bygninger.⁴⁸⁵⁾

Indsættes en ny installation til erstatning for en nedrevet, kan der ske udskiftningsfradrag, og samtidig kan der begyndes forfra på afskrivning af den ny installation. Nedrivningsfradraget giver således mulighed for tabsfradrag, hvilket ikke kan ske ved salg af ejendommen, bortset fra salg i næring.⁴⁸⁶⁾

Bestemmelsen om fradrag i forbindelse med udskiftning af en installation harmonerer som tidligere anført dårligt med reglerne om fradrag for vedligeholdelse. Udskiftning af en installation er lejeretligt og som udgangspunkt også skatteretligt set vedligeholdelse, jf. foran afsnit 3.4.5 og 4.4.1. Det må dog antages, at udgifter til udskiftninger kun i det omfang, der ikke er adgang til afskrivning af udgifterne, kan fratrækkes som vedligeholdelsesudgifter.⁴⁸⁷⁾

481) Udgangspunktet tages i den oprindelige anskaffelsessum, også selv om der senere er sket ombygninger, jf. TfS 1989.407 lsr.

482) Jf. TfS 1985.480 SD.

483) Jf. LV 91 (E.C.4.1.13), s. 253.

484) Cirk. nr. 172 af 31/10 1957 om afskrivningsloven, pkt. 50.

485) Jf. TfS 1984.116 lsr, hvor kun 10% af nogle driftsbygninger var nedrevet. Hermed er der dog ikke sket nogen fravigelse fra udtalelsen i Lsrn 1979.108 om, at nedrivningsfradrag kun kan gives, hvor bygningsdele helt fjernes, eller hvor der kun er uvæsentlige dele tilbage af den oprindelige bygning. Der var nemlig i TfS 1984.116 lsr tale om, at bygningsdele blev fjernet helt.

486) Jf. Bet. 1031/1985, s. 15.

487) Ibid. s. 160.

Der findes afgørelser, som tillader vedligeholdelsesfradrag for udskiftning af installationer og bygningsbestanddele,⁴⁸⁸⁾ men der findes ikke så vidt ses trykt praksis, der vedrørende *samme* installation tillader, at der *samtidigt* kan foretages nedrivnings-/udskiftningsfradrag i medfør af AFL § 27 og ske fradrag efter vedligeholdelsesreglerne for udgifterne til udskiftning.⁴⁸⁹⁾

Så længe der ikke ved lov er sket en udelukkelse af den ene eller den anden form for reduktion af den skattepligtige indkomst, kan begge hjemler måske gælde samtidigt.⁴⁹⁰⁾ Det kunne dog også anføres, at kun en af mulighederne kunne anvendes, og at skatteyderne havde frit valg i så henseende. Ingen af disse argumenter kan formentlig siges at være mere korrekt end det andet. Det kan derfor ikke udelukkes, at det er muligt at opnå såvel nedrivningsfradrag som fradrag for vedligeholdelse af den udskiftede genstand. I den forbindelse må udskiftning skatteretligt set være vedligeholdelse, der kan fradrages helt eller delvist i det omfang, der ikke kan ske afskrivning af udgifterne, og så længe ejendommen ikke sættes i bedre stand end ved erhvervelsen. Der gives dog ikke fradrag efter AFL § 27 for *selve udgifterne* i forbindelse med udskiftningen,⁴⁹¹⁾ hvorfor "dobbeltdækning" kun i begrænset omfang - om noget - kan opnås.

Hvis en bygning bliver uanvendelig, inden den er fuldt afskrevet, ophører afskrivningsadgangen, hvis bygningen ikke længere benyttes erhvervsmæssigt. Her vil det til tider kunne betale sig at lade bygningen nedrive frem for at lade den sælge, idet der er adgang til fradrag for tab ved nedrivning men ikke til andre former for

488) Jf. Lsrm 1977.190, Lsrm 1978.149, Lsrm 1982.142, TfS 1985.496 lsr og 1986.468 lsr. Se i modsat retning TfS 1987.510 lsr.

489) Se hertil Lsrm 1965.65 og 1971.158 samt SpO 1979.71 (2) SD, hvori udtales, at der i hvert fald ikke kan ske udskiftningsfradrag, hvor der samtidigt foretages standardfradrag for vedligeholdelsesudgifter. Herfra kan p.g.a. ordlyden i LIL § 15 J, stk. 5, imidlertid ikke sluttes, at der gælder noget tilsvarende vedrørende bygninger, hvor vedligeholdelsesfradrag ikke sker efter standardfradragreglerne.

490) Det er sådanne betragtninger, der ligger bag ophævelsen af den tidligere bestemmelse i AFL § 28, jf. FT 1981-82 (2. saml.), sp. 3475 f.

491) Jf. SpO 1977.128 (1) lsr og Lsrm 1970.143. Udskiftnings-/nedrivningsudgifterne vil i visse tilfælde i stedet kunne fradrages som udskudte driftsomkostninger, jf. Lsrm 1981.115.

tabsfradrag, jf. AFL § 29 i.f.⁴⁹²⁾ Vedrørende installationer skal der blot ske en udskiftning - eventuelt tillige indeholdende en lejeretlig forbedring - for at opnå samme effekt. Her kan der også e.o. ske straksfradrag i medfør af AFL § 21, stk. 2.⁴⁹³⁾

Nedrivningsfradrag kan ske i indkomstår, hvor bygningen/installationen ikke længere anvendes erhvervsmæssigt. Drejer det sig om *bygninger*, skal betingelsen i § 27, 4. pkt. dog være opfyldt, således at ejeren ved nedrivningen skal have ejet bygningen i mindst 5 år og i dette tidsrum have anvendt den til et på nedrivningstidspunktet⁴⁹⁴⁾ afskrivningsberettiget formål.⁴⁹⁵⁾ Kravet om en ejerperiode på 5 år gælder ikke for afskrivningsberettigede *ombygninger*, for hvilke der således kan opnås nedrivningsfradrag.⁴⁹⁶⁾

Såfremt udgifterne til udskiftning af installationer og bygningsbestanddele kan accepteres som fradragsberettiget vedligeholdelse, vil der - i modsætning til hvad der gælder for *afskrivning* af udgifterne - kun kunne fradrages *en forholdsmæssig del* af udgifterne ved udskiftninger i "*blandede*" ejendomme.⁴⁹⁷⁾ Nedrivningsfradrag kan dermed ske for installationen som helhed.

Ved nedrivning af en "blandet" bygning gives kun nedrivningsfradrag vedrørende den afskrivningsberettigede anvendte del af bygningen.⁴⁹⁸⁾ Ved delvis nedrivning indgår udførte ombygninger ikke ved beregning af nedrivningsfradraget, hvis den ombyggede del af bygningen ikke nedrives.⁴⁹⁹⁾

492) Se hertil den redaktionelle kommentar i SpO 1977.247.

493) Jf. TfS 1984.331 SD.

494) Jf. Lsrm 1976.141.

495) Jf. Lsrm 1978.120.

496) Jf. Lsrm 1978.119.

497) Jf. TfS 1986.296 SD.

498) Jf. TfS 1985.397 lsr.

499) Jf. John Engsig i SR-Skat 1991.237.

5.6.4.b Beskatning af genvundne afskrivninger

Sælges⁵⁰⁰ helt eller delvist afskrevne *bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger*, sker - hvor afskrivning er sket hurtigere end nedgangen i ejendommens værdi⁵⁰¹) - en beskatning af de ved salget genvundne afskrivninger efter AFL § 29, jf. LSI § 2, nr. 2. De genvundne afskrivninger udregnes forholdsmæssigt ved salg af "blandede" bygninger, men ikke for så vidt angår installationer i "blandede" bygninger. Installationerne her kan afskrives, som om *hele* bygningen var afskrivningsberettiget, hvorfor også samtlige foretagne afskrivninger medregnes ved opgørelsen af genvundne afskrivninger.⁵⁰²

Sælges derimod helt eller delvist afskrevne *installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger*, er der ikke i AFL § 29 eller andetsteds hjemmel til beskatning af genvundne afskrivninger. Salg kan således ske uden skattemæssige konsekvenser i denne retning, men der kan blive tale om avancebeskatning efter EBL.

De genvundne afskrivninger, der beskattes, kan højst udgøre summen af samtlige afskrivninger, herunder forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger, foretaget gennem årene. Beløbet beregnes som afståelsessummen⁵⁰³) minus anskaffelsessummen med tillæg af de eventuelle forbedringer, der ikke er fradraget forlods eller afskrevet straks.⁵⁰⁴

500) Hvad der betragtes som køb og salg er nærmere angivet i AFL §§ 31 og 32, og der er tillige givet en speciel regel for salg som led i en skattepligtigs næringsvej, jf. AFL § 30. Her beskattes genvundne afskrivninger også, jf. Lsrm 1963.117.

501) Der skal med andre ord være tale om, at salgssummen overstiger den værdi, bygningen/installationen er nedskrevet til, jf. f.eks. Lsrm 1983.3, TfS 1986.420 lsr, TfS 1988.531 lsr samt TfS 1989.219 og 221 lsr.

502) Jf. Lsrm 1979.10.

503) Se et specielt tilfælde i TfS 1987.384 lsr, hvor der til afståelsessummen skulle tillægges den del af en tidligere modtaget ekspropriationserstatning, der var ydet til kompensation for forringelse (ejendomsindskrænkning) af driftsbygningerne.

504) For aktiver, for hvilke der er sket afskrivning før indkomståret 1991, findes overgangsregler bl.a. vedrørende pristalsregulering for perioden 1982-90 i lov nr. 217 af 10/4 1991, § 18. Se vedrørende opgørelse af genvundne afskrivninger efter ældre regler Bet. 1171/1989, s. 145 f., Lsrm 1975.31 og TfS 1987.517 Skd. Afskrivninger foretaget med hjemmel i andre bestemmelser end AFL, f.eks. LIL § 8 C, skal ikke medregnes ved opgørelsen af de genvundne afskrivninger, jf. Lsrm 1982.99.

Selvstændig beskatning af genvundne afskrivninger på *ombygningsarbejder* kan ikke ske med hjemmel i AFL § 29. Imidlertid sker der en indirekte beskatning, idet § 29, stk. 1, 3. pkt., ved beregning af fortjenesten foreskriver, at afskrivninger af ombygninger fradrages i anskaffelses- og forbedringsudgifterne.⁵⁰⁵⁾

Genvundne afskrivninger opgøres for hver bygning/installation for sig,⁵⁰⁶⁾ og fordelingen af afståelsessummen mellem bygninger og grund sker med udgangspunkt i ejendomsvurderingen.⁵⁰⁷⁾ Ved afståelse af "blandede" bygninger fordeles afståelsessummen forholdsmæssigt mellem den afskrivningsberettigede og den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen.⁵⁰⁸⁾

Hel eller delvis overførsel af erhvervsmæssigt anvendte bygninger eller installationer til privat anvendelse hos en skatteyder betragtes ikke som afståelse, da aktivet ikke skifter ejer, og da der ikke er udtrykkelig hjemmel for noget sådant i AFL § 32. Denne bestemmelse omhandler alene overførsel af aktiver omhandlet af AFL kap I-III.⁵⁰⁹⁾ Derfor udløser en overførsel til privatsfæren heller ikke beskatning af genvundne afskrivninger. Først ved en senere overdragelse til en ny ejer kan genvundne afskrivninger eventuelt beskattes. Derimod kan overførslen have visse konsekvenser, hvis aktivet er inddraget under virksomhedsordningen, jf. herved VSL §§ 5, 11 og 15.

505) Se f.eks. TfS 1989.266 lsr.

506) Jf. TfS 1987.132 lsr, der bryder med tidligere praksis (TfS 1986.422 lsr og Lsrn 1979.9). Se tillige TfS 1987.234 og 420 SD. Har man erhvervet en ejendom ved flere delerhvervelser, skal afskrivningen ske for hver del af ejendommen for sig, men afhændes ejendommen samlet, skal der udfærdiges én samlet opgørelse i relation til beregning af eventuelle genvundne afskrivninger, jf. Lsrn 1978.5.

507) Jf. hertil TfS 1985.384 V og 386 V. Det er praksis, at det er den seneste ejendomsvurdering, der lægges til grund, uanset om denne er bekendtgjort for skatteyderen eller ej, jf. TfS 1987.320 lsr. Afgørelsen rummer nogle uafklarede problemer m.h.t. skatteyderens mulighed for at forudberegne sin skattemæssige stilling, jf. den redaktionelle kommentar i TfS. Se tillige TfS 1987.209 lsr.

508) Jf. TfS 1988.181 lsr.

509) Jf. hertil Lsrn 1968.124 og 1980.5.

Beskatning af genvundne afskrivninger kan, hvor der ikke foretages pristalsregulering, få karakter af en kapitalvindingsskat.⁵¹⁰⁾

5.6.5 Afskrivning af bygninger på lejet grund m.v.

5.6.5.a AFL § 29 C

I AFL § 29 C findes en yderligere regel om afskrivninger på bygninger. Bestemmelsen siger, at reglerne i AFL afs. IV kan fraviges for så vidt angår to typer bygninger: nemlig bygninger opført på lejet grund og bygninger, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse e.l.

En hjemfaldsforpligtelse indebærer, at en ejendom på et tidspunkt kan forlanges tilbageleveret, hvorved brugeren over grund og bygninger selvfølgelig vil ophøre med heraf følgende tab for brugeren. Sådanne klausuler stilles til tider som betingelse af kommuner i forbindelse med salg/udlejning af grunde, der senere forventes anvendt til andet formål. Herudover omfattes også nedrivningsdeklarationer af AFL § 29 C. En nedrivningsdeklaration er en forpligtelse for grundens ejer/lejer til på et nærmere fastsat tidspunkt eller på forlangende at ryddeliggøre en grunden. Af øvrige lignende forpligtelser kan nævnes midlertidige tilladelser til indretning og brug af en bygning; tilladelser, som medfører, at brugen på et tidspunkt skal ophøre. Vilklarene i hjemfaldsklausuler, nedrivningsdeklarationer m.v. kan variere betydeligt, og skattemyndighederne må formodes i hvert enkelt tilfælde at skønne over, om der er tale om en afskrivningsberettigende forpligtelse for skatteyderen.

§ 29 C indeholder ikke nogen hjemmel for afskrivning på alle former for bygninger på lejet grund eller på grunde med en påhvilende hjemfaldsforpligtelse e.l. men levner blot skatteyderen valgfrihed m.h.t., om afskrivning skal foretages efter AFL, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldte, eller i medfør af andre bestemmelser. I denne henseende er det alene SL § 6, stk. 1, litra a, der kan komme på tale.

Hvis en bygning afskrives efter AFL afs. IV, kan skatteyderen i stedet vælge at afskrive i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a.⁵¹¹⁾ Hvis bygningen afskrives efter SL §

510) Jf. Bet. 1031/1985, s. 63 og 109.

511) Tidligere var der ikke valgfrihed. Med tvivlsom hjemmel dekretedes i Lsrm 1978.118 afskrivning efter SL § 6, hvor der efter alt at dømme lige så vel kunne ske afskrivning efter AFL.

6, stk. 1, litra a, kan skatteyderen vælge afskrivning efter AFL, men kun såfremt de betingelser for afskrivning, der stilles i AFL, er opfyldte.

Der gælder forskellige satser og metoder for de to former for afskrivning, hvorfor skatteyderen kan vælge den for hende mest gunstige. Hvis der afskrives efter SL, kan der imidlertid ikke anvendes investeringsfonds- eller etableringskontomidler til forlods afskrivning på aktivet.

Hvad angår "blandede" bygninger, hvor der kan ske delvis afskrivning efter AFL, giver AFL § 29 C følgende muligheder: Hvis der samtidigt kan afskrives efter AFL's regler vedrørende den ene del af bygningen, og den anden del kan afskrives efter SL § 6, kan der i stedet vælges afskrivning af *hele* bygningen efter SL § 6 eller efter AFL. Hvor der alene kan ske forholdsmæssig afskrivning vedrørende en del af ejendommen efter AFL-reglerne, og hvor afskrivning af den øvrige del af ejendommen ikke kan foretages efter SL-reglerne, kan det vælges at afskrive bygningen delvist efter SL i stedet for delvist efter AFL.

Har man én gang valgt at fravige AFL's regler, er det ikke sikkert, det vil blive tilladt en skatteyder atter at vende tilbage til afskrivning efter AFL. Det er måske heller ikke muligt at overgå til afskrivning efter SL § 6 i medfør af AFL § 29 C, når man i en periode har afskrevet efter AFL.⁵¹²⁾ Ordlyden af AFL § 29 C, stk. 1, 2. pkt. giver ikke megen vejledning i så henseende.

Der anvendes følgende formulering: "Vælger den skattepligtige at foretage sådanne afskrivninger, [der fraviger AFL afs. IV] kan ejendommens bygninger ikke afskrives efter reglerne i denne lov." Hermed menes blot det (selvfølgelig), at der ikke kan ske afskrivning efter såvel AFL som SL § 6 på *samme* tid, jf. FT 1977-78, Till. A, sp. 8. Motiverne er derimod tavse m.h.t. muligheden for at skifte afskrivningsmetode.

Begrundelsen for at afskære skatteyderne fra at skifte afskrivningsmetode må formentlig være, at det ikke bør være muligt at opnå et afskrivningsresultat, der sammenlagt er mere gunstigt, end afskrivning efter ét af regelsættene isoleret ville have været.

512) Jf. herved Lsrm 1975.64 og den redaktionelle artikel i SpO 1975.136.

Den altovervejende hovedregel i praksis er herefter, at en én gang valgt afskrivningsmetode er bindende.⁵¹³⁾ Metodeskift vil formentlig kun blive tilladt, hvor det på forhånd ligger klart, at skatteyderen ikke derved opnår et samlet resultat, der er bedre end fortsat afskrivning efter det afskrivningssystem, der hidtil har været anvendt.⁵¹⁴⁾ Formuleringen af AFL § 29 giver dog næppe skattemyndighederne hjemmel til den restriktive praksis.

Efter sin ordlyd omfatter § 29 C ikke installationer, hverken i afskrivningsberettigede eller i ikke-afskrivningsberettigede bygninger, og bestemmelsen ses ikke i praksis anvendt på installationer. Hvis man derfor efter SL er berettiget til afskrivning på installationer, er det ikke muligt at vælge at afskrive installationerne efter reglerne i AFL. Kun hvis betingelserne for afskrivning efter AFL er opfyldt, kan der afskrives efter loven, og i så fald giver AFL § 29 C ikke adgang til i stedet at vælge afskrivning efter SL.

5.6.5.b Afskrivning efter SL § 6, stk. 1, litra a

Med hjemmel i SL's ordknappe regel har praksis accepteret afskrivning for så vidt angår *alle* typer bygninger på lejet grund eller med en påhvilende hjemfaldsforpligtelse, og ikke kun på de bygninger, der omfattes af AFL afs. IV.

Ved afskrivning efter SL § 6 - ligesom ved afskrivning efter AFL - er det normalt en betingelse, at det aktiv, der afskrives, anvendes erhvervsmæssigt.⁵¹⁵⁾ På dette punkt er der i praksis imidlertid sket det umiddelbart mærkværdige, at bygninger på

513) Jf. hertil LV 91 (E.C.4.6), s. 276, Lsrm 1975.64, Lsrm 1980.119 og SpO 1968.267 (3) LR.

514) At det kan lade sig gøre at skifte afskrivningsmetode, fremgår af TfS 1991.138 lsr, hvor overgang fra afskrivning efter hjemfaldsreglerne til afskrivning efter AFL var aftalt med en kommune. SD-cirk. nr. 22 af 30/8 1982 om efterfølgende af- og nedskrivning finder ikke anvendelse her, da cirkulæret kun vedrører ændring af afskrivninger *inden for* rammerne af AFL.

515) Med en sådan begrundelse nægtes afskrivning i Lsrm 1954.66. Denne praksis er dog ikke udtryk for gældende ret, jf. straks herom i det følgende. At afskrivning i Lsrm 1967.56 nægtes vedrørende en tilbygning til et lejet hus, der anvendtes til beboelse af lejeren, skyldtes, at det drejede sig om en ombygning af en eksisterende bygning og ikke om en selvstændig bygning, jf. nedenfor afsnit 5.6.6.a.

lejet grund m.v. i *ethvert* tilfælde tillades afskrevet,⁵¹⁶⁾ uanset hvilken brug der gøres af bygningen.⁵¹⁷⁾ Således er afskrivning af bygninger på lejet grund, der af bygnings-ejeren eller andre anvendes til beboelse, accepteret i praksis og senere af Folketinget.⁵¹⁸⁾

At der kan afskrives på visse bygninger, der anvendes til beboelse af bygnings-ejeren selv, er derfor gældende ret. Praksis bygger på det forhold, at lejeværdien af egen bolig, jf. SL § 4, litra b, er en indkomst, omend af fiktiv art. Herved er kravet i SL § 6, stk. 1, litra a, om, at aktivet skal have tilknytning til indkomsten, opfyldt.⁵¹⁹⁾ Det er ud fra samme betragtninger, at der opereres med (standard)fradrag for vedligeholdelsesudgifter i boliger, for hvilke der beregnes lejeværdi af egen bolig, og den fornødne hjemmel herfor findes i SL § 6 a, stk. 1, litra a. Ud fra de samme betragtninger burde det også være tilladt at fradrage driftsomkostninger vedrørende egen bolig, men noget sådant er afskåret i medfør af LIL § 15 J, stk. 5.⁵²⁰⁾

I AFL § 29 C, stk. 2, er indføjet en begrænsning af afskrivningsretten vedrørende fritidshuse på lejet grund eller hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller lignende. Er forpligtelsen påtaget/lejekontrakten indgået

516) Der skal dog være tale om et egentligt lejemål, jf. R&R 1982 SM 55 (1) lsr, hvor afskrivning af garage opført i tilknytning til samleverakes enfamiliehus nægtedes.

517) Der må her tages det forbehold, at afskrivning bør nægtes i de tilfælde, hvor der enten ikke beregnes lejeværdi af egen bolig eller sker en erhvervsmæssig anvendelse af bygningen, altså hvor brugen af ejendommen ikke giver et skattepligtigt udbytte, jf. nedenfor ved n. 519.

518) Jf. f.eks. Lsrm 1970.44 og 1976.65 (parcelhuse på lejet grund) og Lsrm 1970.145 og 1976.48 (sommerhuse på lejet grund) samt Lsrm 1955.49 (blandet anvendelse). Jf. også motiverne til AFL § 29 C. Ved fremsættelsen af det lovforslag, der førte til vedtagelse af den nugældende formulering af bestemmelsen, var det i § 29 C, stk. 2, foreslået, at der ikke fremover skulle være adgang til afskrivning vedrørende bygninger, der anvendes til beboelse, jf. FT 1977-78, Till. A, sp. 2 og 5 f. Dette ændredes ved et ændringsforslag i betænkningen til kun at vedrøre sommer- og fritidsboliger, jf. FT 1977-78, Till. B, sp. 165 f., af hensyn "uheldige konsekvenser for boligforholdene og byplanlægningen m.v."

519) Jf. begrundelsen i Skdm 1979 (hf. 51), s. 291 V. I Lsrm 1977.61 blev afskrivning ikke tilladt, idet indtægter og udgifter vedrørende et kolonihavehus hvilede i sig selv. Se også R&R 1964 SM 1 (3) SD, hvor det udtaltes, at der samtidigt kan ske standardfradrag og foretages afskrivning på én- og tofamiliehuse, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse.

520) Jf. om denne bestemmelse foran i afsnit 4.6.3.

den 1/1 1978⁵²¹⁾ eller senere, kan der ikke ske afskrivning. Det kan der heller ikke, hvis ejendommen har skiftet ejer efter denne dato.⁵²²⁾ Anvendes en væsentlig del af fritidsboligen erhvervmæssigt, kan dog afskrives forholdsmæssigt på den erhvervmæssigt anvendte del, jf. AFL § 29 C, stk. 3. Udlejning til beboelse anses ikke for at være erhvervmæssig anvendelse i denne relation. Hvilke former for erhvervmæssig anvendelse af fritidshuse, der så kan komme på tale, er vanskeligt at se.

Hvis skatteyderen ikke havde mulighed for at fravige AFL's regler, ville afskrivningerne vedrørende de i § 29 C omhandlede ejendomme i mange tilfælde være utilstrækkelige set i relation til, at bygningerne kan forventes nedrevet eller tilbageleveret lang tid før, end de ville være færdigafskrevne. Selv om der i mange tilfælde - men som udgangspunkt ikke vedrørende de ejendomme, der er pålagt en hjemfaldsforpligtelse - vil være adgang til nedrivningsfradrag efter AFL § 27, vil fordelingen af afskrivningerne over indkomsthæftene typisk halte bag efter det faktiske værditab.

5.6.5.c Tabsformodning en betingelse

Begrundelsen for med hjemmel i SL at tillade afskrivning for så vidt angår alle typer bygninger på lejet grund samt på grunde, som ejes af skatteyderen, men hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse e.l., er, at besiddelsen og benyttelsen af de på sådanne ejendomme værende bygninger kan forventes afbrudt på et tidspunkt. Herved vil skatteyderen lide et tab, idet nedrivning eller aflevering af bygningen ved lejemålets udløb naturligvis afskræmmer yderligere råden.

Hvis ikke der kan formodes at ville opstå et tab for skatteyderen, vil afskrivning af de pågældende bygninger blive nægtet.

521) Forlængelse af en lejekontrakt ved lejeperiodens udløb anses ikke nødvendigvis i den forbindelse som indgåelse af en ny lejeaftale, jf. Larm 1982.97. Dette må være korrekt, al den stund forlængelsen kan opfattes som en aftalt ændring af et enkelt vilkår (lejeperiodens længde) i et vedvarende kontraktsforhold.

522) Vedrørende denne umiddelbart vanskeligt forståelige regel er i motiverne (FT 1977-78, Till. A, sp. 8) anført, at ejerskifte skal finde sted efter den 1/1 1978, og at den ny ejer skal have benyttet ejendommen til ejerbolig, før retten til afskrivning bortfalder. Reglen må på denne baggrund skulle fortolkes således, at den ikke finder anvendelse, hvis en udlejet grund skifter ejer, men derimod kun hvis den på den udlejede grund værende bygning overdrages. Mere uproblematisk er det at konstatere, at reglen gælder i de tilfælde, hvor en bygning, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse e.l., skifter ejer.

Tab antages ikke at ville indtræde, hvor en lejer har en egentlig *køberet* til det lejede efter lejemålets udløb, jf. U 1939.262 H og Skdm 1974 (hf. 30), s. 244, nr. 104 Skd. En *forkøbs- eller forlejeret* levner ikke på samme måde lejer mulighed for at afværge et tab - ejeren kan jo undlade at sælge/genudleje - hvorefter afskrivning som udgangspunkt her tillades, jf. Larm 1970.145 og 1976.48. Hvis en hjemfaldsklausul e.l. ikke kan forventes håndhævet, er der heller ingen risiko for tab. I nogle ældre landskatteretkendelser (Larm 1950.181 og 1954.66) nægtes afskrivning, fordi det ikke anses for sandsynligt, at hjemfaldsklausuler vil blive håndhævet. Når hjemfaldsklausuler stilles som betingelse, må der dog på forhånd siges at være en formodning for, at de vil blive håndhævet med deraf følgende tab. Ellers ville man jo bare have undladt at indføje klausulen i aftalen. Praxis er derfor sandsynligvis nu forladt. At det ikke på forhånd kan siges, *hvornår* en hjemfaldsforpligtelse vil blive aktuel, er ikke nok til at afkræfte en tabsformodning, jf. U 1945.1153 Ø.

Afskrivning tillades normalt for *tidsbegrænsede* og for *opsigelige* lejemål. Tidsbegrænsede lejemål er sådanne, hvor det ved lejeaftalens indgåelse ligger fast, hvornår lejeaftalen ophører. Der er fastsat en bestemt slutdato, og lejemålet bortfalder normalt uden opsigelse, når slutdatoen nås.⁵²³⁾ Lejemål, der kan *opsiges*⁵²⁴⁾ af udlejer, kan derimod ikke betegnes som tidsbegrænsede. Opsigelige lejemål er ikke indgået for noget bestemt tidsrum, hvorfor tidspunktet for lejemålets ophør afhænger af senere omstændigheder, f.eks. hvornår udlejer benytter sig af sin ret til at opsig lejeaftalen. *Uopsigelige lejemål* kan være såvel tidsbegrænsede som tidsubegrænsede. I uopsigeligheden ligger, at ejer og eventuelt tillige lejer har afskåret sig fra at benytte sig af sin ret til at opsig lejeaftalen, og denne afskærelse kan være relateret til en bestemt periode eller være sket på ubestemt tid.

Afskrivning tillades for så vidt angår lejeaftaler for bygninger på lejet grund, hvor det på forhånd kan siges, at lejemålet vil ophøre pr. en bestemt dato, eller hvor der består en reel risiko for, at udlejer opsiger lejemålet. Det skal ikke nødvendigvis ligge fast, at lejemålet med sikkerhed vil ophøre ved udløbet af tidsbegrænsningen, eller at

523) Jf. herved Krag Jespersen: Lejeret 1, s. 16 f. En tidsbestemt lejeaftale vil normalt være uopsigelig fra begge parter side. Det kan dog ikke udelukkes, at en tidsbestemt lejeaftale kan opsiges af en eller begge parter, inden slutdatoen nås, jf. herved LL § 80, stk. 1.

524) Er lejemålet omfattet af lejeloven, er opsigelsesadgangen for udlejer nærmere fastlagt i LL kap. XIII, hvorefter det er - om ikke umuligt - så dog særdeles vanskeligt at opsige såvel beboelses- som andre lejere. Den for lejeren gunstige retsstilling kaldes populært "den legale uopsigelighed", men - i hvert fald som et teoretisk udgangspunkt - kan lejemålet opsiges, uden at det på forhånd nærmere kan angives, hvornår lejemålet vil ophøre.

det med sikkerhed vil blive opsagt. Der skal blot være en *teoretisk* risiko for, at lejemålet ophører med deraf følgende pligt for lejer til at afstå fra yderligere benyttelse af det lejede. Skatteyderen behøver altså ikke på forhånd at godtgøre, at udlejer ikke er villig til at forlænge lejeaftalen ved udløbet af lejeperioden, eller at udlejer på et tidspunkt må forventes at benytte sin opsigelsesret.⁵²⁵⁾

Hvis der, f.eks. p.g.a. nære forbindelser mellem lejer og udlejer, kan siges at være en formodning for, at opsigelse af en opsigelig eller ophør af en tidsbegrænset lejeaftale ikke vil indtræde, er der ikke nogen reel risiko for, at lejer vil blive påført tab, som der skal være adgang til ordinær afskrivning af.⁵²⁶⁾

Hvis et lejemål er uopsigeligt og dermed ikke kan opsiges af udlejer, vil der som udgangspunkt ikke kunne opstå tab for lejer. En sådan manglende adgang til opsigelse fra udlejers side foreligger kun i de tilfælde, hvor det i lejekontrakten udtrykkeligt er aftalt, at udlejer *uden tidsbegrænsning* fraskriver sig sin ret til at opsiges lejerens.⁵²⁷⁾ Hvis der er aftalt en uopsigelighedsperiode, der efterfølges af en periode med almindelig opsigelsesadgang for udlejer, kan lejemålet eventuelt opsiges efter udløbet af uopsigelighedsperioden, og afskrivning vil derfor principielt kunne anerkendes. Det samme er naturligvis tilfældet vedrørende en tidsbegrænset uopsigelig lejeaftale. Denne bortfalder ved tidsbegrænsningens udløb.

Der opstår ikke tab, der kan afskrives, hvis en bruger af fast ejendom er berettiget til en erstatning, der fuldt ud kompenserer tabet, ved lejemålets ophør.⁵²⁸⁾ Det samme gælder selvfølgelig, hvis det er muligt at flytte en bygning på lejet grund ved brugsrettens ophør.⁵²⁹⁾

525) Jf. f.eks. Larm 1959.42.

526) Der gælder her samme regler som ved afskrivning af ombygningsudgifter vedrørende lejede lokaler, jf. LV 91 (E.C.4.6.1), s. 278 og (E.C.5), s. 280f. Derfor henvises til gennemgangen af praksis nedenfor i afsnit 5.6.6.a. samt til Larm 1963.29 (ejendom forpagtet af svigersøn) og R&R 1967 SM 73 (3) LD (grundejer medinteressent i det lejende selskab).

527) Jf. nærmere om uopsigelighed m.v. Krag Jespersen: Lejeret 2, s. 19 ff.

528) Jf. Larm 1949.154 og 1959.135.

529) Jf. herved Larm 1976.48.

Ofte er i en nedrivningsdeklaration eller hjemfaldsforpligtelse indeholdt, at der ved benyttelsesrettens ophør svares en vis erstatning. Opnås ikke fuld kompensation, tillades afskrivning af en skønnet difference mellem erstatningen og det tab, der må formodes at indtræde.

5.6.5.d Afskrivningsgrundlag og -satser

Afskrivning med hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra a, sker med udgangspunkt i den nominelle anskaffelsessværdi - altså uden omregning til kontantværdi - for aktivet. Til anskaffelsessummen medregnes som ved afskrivning af bygninger efter AFL omkostninger ved erhvervelsen, og tillige kan visse udgifter til grundforbedring - hvilket ikke er tilfældet ved afskrivning efter AFL - medregnes.⁵³⁰⁾ De i AFL § 29 anførte principper gælder også ved afskrivning uden for AFL, hvorfor byggelånsrenter, prioriteringsudgifter, kurstab, udlejningsudgifter, skatter og afgifter m.v. ikke kan indgå som en del af afskrivningsgrundlaget.⁵³¹⁾ Modtages tilskud til opførelse af eller udførelse af arbejder på en bygning, medregnes tilskudet enten til den skattepligtige indkomst, i hvilket tilfælde det ikke influerer på afskrivningsgrundlaget, eller også skal tilskudsbeløbet, hvis det udtrykkeligt er gjort skattefrit, fratrækkes anskaffelsessummen.⁵³²⁾

For så vidt angår bygninger, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse, indgår tillige *anskaffelsessummen for grunden* i afskrivningsgrundlaget, idet hjemfaldsforpligtelser omfatter hele den faste ejendom.⁵³³⁾

530) Jf. Lærm 1971.43 og 1976.65.

531) Jf. Lærm 1969.137 og den af Moritz Hansen i Revisorbladet 1969-70, s. 545 refererede ligningsrådsudtalelse.

532) Jf. TfS 1984.164 lær.

533) Jf. herved TfS 1991.138 lær, den redaktionelle artikel i SpO 1975.142 og SpO 1968.267 (4) LR. Se tillige Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 333 og LV 91 (E.C.6), s. 282.

Nogle faste satser for afskrivning af bygninger på lejet grund findes ikke, idet afskrivningsperioden selvfølgelig har nær sammenhæng med f.eks. lejeperiodens længde eller tidspunktet for hjemfaldsforpligtelsens indtræden. Afskrivning foregår som udgangspunkt lineært over hele den aktuelle periode. Ophører lejemålet efter 30 år, er der således adgang til årlige afskrivninger på 1/30 af afskrivningsgrundlaget.⁵³⁴⁾ Der kan i anskaffelses- og afståelsesårene kun foretages afskrivning af en forholdsmæssig del af et helt års afskrivninger, da der ikke her - som ved afskrivninger efter AFL - udtrykkeligt er foreskrevet andet.⁵³⁵⁾

Afskrivning af bygninger, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse, er ikke lineær, da det må formodes, at jo mere aktuel hjemfaldsklausulen er, jo mindre vil værdien af bygningen være. Derfor foreskrives for denne type bygninger en progressiv afskrivning efter specielt udarbejdede diskonteringsstabeller.⁵³⁶⁾ Foruden afskrivning foretages en reduktion af bygningens værdi ved opgørelse af den skattepligtige formue.⁵³⁷⁾ Tilsvarende progression af værditabet foreligger lige så vel i forbindelse med bygninger med nedrivningsdeklaration, eller hvor et grundlejemål kan forventes opsagt, men her har man altså valgt den lineære afskrivning, måske ud fra overvejelser om, at progressionen her er svagere.

Der er ikke - i modsætning til hvad der gælder for ombygningsudgifter i lejede lokaler, jf. nedenfor afsnit 5.6.6.b - nogen højeste afskrivningssats. Selv i de formentlig sjældne tilfælde, hvor der gælder en ganske kort løbetid, er der adgang til afskrivning af bygningen over den korte årrække.

534) Denne metode at beregne afskrivningsperiodens længde på er f.eks. anvendt i Lsm 1970.44, 1976.65 og 1979.107. Se også SpO 1972.131 (3) LD.

535) Jf. Lsm 1976.48.

536) Jf. Lsm 1945.66 og LV 91 (E.C.6), s. 283ff. Det, der kan være det vanskelige i så henseende, er at fastlægge grænserne for, hvad der er en hjemfaldsforpligtelse, og hvad der blot må anses for et almindeligt lejemål. Hjemfaldsforpligtelse kan kun siges at foreligge, hvor grunden har været i kommunens eje, og hjemfaldet er stillet som betingelse i forbindelse med salg/udleje, jf. herved Lsm 1953.82, hvor der derfor var tale om en nedrivningsdeklaration.

537) Jf. Lsm 1973.177. Hjemfaldsforpligtelsen influerer ikke på ejendomsvurderingen, jf. Skdm 1977 (hf. 42), s. 172, nr. 65 Skd.

Kan det derimod ikke på forhånd udledes, hvornår lejemålet ophører/hjemfaldsforpligtelsen indtræder, er afskrivningsperioden i praksis ansat til 20 år, altså med en afskrivningssats på 5%.⁵³⁸⁾

Det er ikke ved afskrivning efter SL muligt at indhente undladte afskrivninger ved forhøjelse af afskrivningssatsen, således at bygningen vil kunne afskrives fuldstændigt over den resterende afskrivningsperiode. Forlænges brugsperioden, vil en eventuel uafskreven saldo kunne afskrives over det antal år, forlængelsen vedrører.

Dette er fastslået i Lsrm 1970.146 og 1975.146 med den begrundelse, at indrømmelse af forhøjede afskrivningssatser i den resterende lejeperiode ikke har hjemmel. Se tillige LV 91 (E.C.4.6.1.3), s. 278, R&R 1959.495 (2) LD og R&R 1960.114 (3) LD. Fastlæggelse af, hvor lang en afskrivningsperiode skal være, har imidlertid heller ikke formel hjemmel og må derfor siges at have baggrund i et frit skøn, jf. f.eks. Lsrm 1978.51. Skattemyndighederne kan således selv ændre praksis, hvis det findes formålstjenstligt, hvorfor *der findes hjemmel* for at tillade anvendelse af forhøjede afskrivninger over den resterende del af afskrivningsperioden.

5.6.5.e Nedrivningsfradrag

Når der kan opstå situationer, hvor en bygning, der skal nedrives eller tilbageleveres, ikke er afskrevet fuldt ud, bør der i stedet være adgang til at foretage et nedrivningsfradrag. Tidligere fandtes ingen hjemmel hertil,⁵³⁹⁾ men for afskrivninger foretaget efter 1/1 1978 er der nu i AFL § 29 C, stk. 4, hjemmel til fradrag af den uafskrevne del af afskrivningsgrundlaget. Reglen kan efter sin ordlyd dog kun anvendes i tilfælde af nedrivning og altså ikke i de situationer, hvor hjemfaldsklausulen indebærer, at bygningerne skal overdrages vederlagsfrit.

Fradrag for sidstnævnte form for tab er tilladt i Lsrm 1949.153 øjensynligt ud fra driftsomkostningsbetragtninger. Afgørelsen er stadig udtryk for skattemyndighedernes praksis, jf. LV 91 (E.C.4.6.1), s. 279. Tab ved salg af bygninger, hvorpå der kan afskrives efter SL's regler, er derimod i AFL § 29, stk. 2, udtrykkeligt udelukket.

538) Jf. Lsrm 1951.187, 1962.122, 1976.48, 1977.161 og 1979.103 samt R&R 1960.323 (1) LD. Der er tale om en helt skønsmæssigt ansat afskrivningsperiode, som der bør kunne dispenseres fra i konkret urimelige situationer.

539) Jf. således afgørelsen Lsrm 1972.40, hvor nedrivningsfradrag med hjemmel i analogien af AFL § 27 nægtedes. Derimod tillodes i Lsrm 1966.121 fradrag for tab ved nedrivning af en træbygning på lejet grund, men dette kunne ske, fordi bygningen ansås for afskrivningsberettiget efter AFL afs. IV.

Også her skal eventuelle indtægter ved salg af byggematerialer m.v. fra en nedreven bygning fragå i nedrivningsfradraget.

5.6.5.f Genvundne afskrivninger

At beskatte genvundne afskrivninger vedrørende bygninger på lejet grund m.v. kunne være et middel til at imødegå den usikkerhed, der er med hensyn til, om lejemål ophører/opsiges, og om nedrivningsklausuler o.l. vil blive håndhævet. Bygningerne vil ofte kunne forventes at være afskrevet fuldt ud, lang tid før nedrivning/overlevering sker, hvis noget sådant overhovedet forlanges.

Indtil sidst i halvfjerdsere var det imidlertid ikke muligt - medmindre der var tale om salg som led i næring - at beskatte genvundne afskrivninger, når afskrivningerne ikke var sket i medfør af AFL. I dag kan afskrivninger foretaget efter 1/1 1978, der genvindes, imidlertid beskattes med hjemmel AFL § 29, stk. 2, jf. LSI § 2, stk. 1, nr. 2.⁵⁴⁰⁾ Det er dog kun genvundne *bygningsafskrivninger*, der kan beskattes, hvorfor f.eks. afskrevne grundforbedringsudgifter eller tilslutningsafgifter fradraget/afskrevet i medfør af LIL § 8 C ikke har skattemæssige konsekvenser ved salg af ejendommen.⁵⁴¹⁾ Tillige er der ikke i § 29, stk. 2, hjemmel til beskatning af genvundne afskrivninger hidrørende fra ombygning af lejede lokaler, jf. nedenfor afsnit 5.6.6.c.

De genvundne afskrivninger opgøres som forskellen mellem den nominelle afståelsessum på den ene side og afskrivningsgrundlaget med tillæg af forbedringsomkostninger og med fradrag af samtlige foretagne afskrivninger på den anden side.

540) Jf. om hvorledes der skal forholdes ved bygninger, hvorpå der er afskrevet såvel før som efter 1/1 1978, lov nr. 604 af 14/12 1977, § 3, stk. 2.

541) Jf. Skdm 1975 (hf. 34), s. 273, nr. 135 Skd. Dette betyder dog ikke, at tilslutningsudgifter fradraget i medfør af LIL § 8 C kan tillægges den regulerede anskaffelsessum ved en opgørelse af salgssavance efter EBL, jf. Lsrn 1983.105.

5.6.5.g Ombygnings- og forbedringsudgifter i bygninger, der afskrives efter SL § 6⁵⁴²⁾

Afskrivning af ombygnings- og forbedringsudgifter vedrørende bygninger, der ikke afskrives efter AFL's regler, foregår efter samme principper som afskrivningerne på selve bygningerne. Det vil sige, at der ikke i medfør af AFL § 29 C, stk. 1, er valgfrihed mellem, om afskrivning skal foregå efter AFL eller efter SL § 6, hvis der er mulighed for begge dele. Princippet i AFL § 21, stk. 1, om, at ombygningsudgifter m.v. skal afskrives efter samme regelsæt, som bygningen afskrives efter, slår igennem, også hvis bygningen afskrives efter SL § 6, stk. 1, litra a. Der kan med andre ord ikke ske særskilt afskrivning efter AFL § 21, hvis bygningen afskrives efter SL § 6, stk. 1, litra a, eller vice versa.⁵⁴³⁾

Hvis ombygninger/forbedringer skal afskrives efter SL-reglerne, fordeles afskrivningerne lineært over den resterende del af afskrivningsperioden for selve bygningen.⁵⁴⁴⁾ Ved udløbet af lejeperioden vil også ombygningen naturligvis have mistet sin værdi. Ombygning af bygninger, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse, må dog skulle afskrives progressivt, således som tilfældet er for selve bygningen.

Hvis afskrivning af en ombygning i en periode undlades, kan der ikke med henblik på at indhente det forsømte foretages en forhøjelse af afskrivningsprocenten i den resterende afskrivningsperiode. Derimod kan der ved nedrivning ske fradrag af den ikke-afskrevne del af afskrivningsgrundlaget i medfør af AFL § 29 C, stk. 4.⁵⁴⁵⁾

542) Forskellen på de i disse afsnit behandlede ombygninger set i relation til ombygning af lejede lokaler, som behandles nedenfor i afsnit 5.6.6, er, at ombygningen her vedrører bygninger, som vedkommende, der forestår ombygningen, i forvejen afskriver på.

543) Jf. Ole Bjørn i R&R 1984.138.

544) Jf. Lsrm 1975.146 og 1979.107.

545) Jf. herved Lsrm 1979.107.

5.6.6 Indretning og ombygning af lejede lokaler

5.6.6.a Generelt om afskrivning af udgifter til ombygning af lejede lokaler

Såfremt en skatteyder driver erhverv fra lejede lokaler, har hun ikke afskrivningsret vedrørende den bygning, hvori lokalerne findes. Det har kun ejeren (udlejer), hvis betingelserne herfor er opfyldt. Hertil kræves blandt andet, at lejer anvender lokalerne til et formål, der giver afskrivningsret efter AFL § 18.

Lejer har dog ret til afskrivning af afholdte udgifter til indretning/ombygning af de lejede lokaler. Lejers afskrivning har hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra a, men i modsætning til, hvad der gælder for afskrivning af bygninger på lejet grund, har skatteyderen kun afskrivningsret, hvis de lejede lokaler anvendes *erhvervsmæssigt*.⁵⁴⁶ Ved anvendelse af lejede lokaler til beboelse erhverves, sikres eller vedligeholdes jo ingen indkomst såsom lejeværdien af egen bolig, jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Som beskrevet foran i afsnit 4.2.3 er udgifter, som lejereren med henblik på at opfylde den lejer i henhold til lejeaftalen påhvilende vedligeholdelsespligt afholder vedrørende de lejede lokaler, at betragte som et tillæg til huslejen, hvorfor udgifterne kan fradrages som driftsomkostninger i det år, de afholdes, i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a, såfremt lejebetalingen i øvrigt kan fradrages i henhold til denne bestemmelse. Udfører lejereren arbejder, der ikke blot tjener til opfyldelse af den hende påhvilende vedligeholdelsespligt, vil der typisk være tale om udgifter til indretning og ombygning af de lokalerne. Udgifterne har karakter af en investering, rækker ud over det enkelte indkomstår, idet de vil have betydning i mange år fremover. Hvis sådanne udgifter har den fornødne tilknytning til skatteyderens erhvervsudøvelse, vil udgifterne e.o. kunne aktiveres og afskrives i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a, over en årrække svarende til den forventede levetid af de udførte foranstaltninger.

De af lejer udførte arbejder kan typisk med den lejeretlige terminologi betegnes som vedligeholdelse, hvis de kan fradrages som driftsomkostninger i det år, hvori de afholdes, og som forbedringer, hvis der kan ske aktivering og afskrivning. Denne terminologi kan imidlertid ikke anvendes i skatteretlig sammenhæng.

546) Se hertil Lsrm 1967.56, hvor afskrivning af en tilbygning til en lejet bolig nægtes.

Den ordinære afskrivning burde i princippet kunne foretages således, at afskrivningen foregik i takt med værdiforringelsen (nedslidningen) af de udførte foranstaltninger. I praksis er imidlertid indtaget det standpunkt, at aktivering og afskrivning alene tillades, hvor der er en latent risiko for, at lejemålet opsiges eller ophører, således at den foretagne investering i hvert fald til dels vil være spildt. Der indrømmes alene afskrivningsret for indretningsudgifter, hvor det må formodes, at lejer vil lide et tab, som ikke er en følge af almindelig slitage.

Er lejemålet uopsigeligt fra udlejer side, kan tab ikke opstå, og det samme vil være tilfældet, hvis der ikke er nogen reel opsigelsesrisiko, f.eks. fordi der er nær forbindelse mellem lejer og udlejer. Hvis udlejer ved lejemålets ophør overtager de udførte forbedringer og kompenserer lejer værdien heraf, vil der heller ikke opstå noget afskrivningsberettiget tab.

Med henvisning til manglende reel opsigelsesrisiko blev afskrivning ikke tilladt, hvor et datterselskab havde lejet lokaler af moderselskabet (Lsrm 1965.122), hvor lejer ejede 1/4 af ejendommen og var indrømmet uopsigelighed, så længe medejerskabet bestod (Lsrm 1968.46), hvor lejer i sameje med sine to søstre ejede 1/3 af ejendommen (Lsrm 1969.42), hvor en ejer afholdt indretningsudgifter i lokaler, som senere blev udlejet til et interessentskab, som ejeren drev sammen med en medinteressent (Lsrm 1972.37), hvor udlejer besad aktiemajoriteten i det lejende aktieselskab (R&R 1961 SM 87 (2) LD), samt hvor et selskab drev forretning fra lejede lokaler i en ejendom, der ejedes af selskabets direktør. Direktøren ejede tillige 50% af aktiekapitalen i selskabet, og den resterende del af aktiekapitalen ejedes af direktørens to døtre (Lsrm 1972.102). I Lsrm 1982.98 kunne der ikke afskrives, da ejendommens ejer var hovedanpartshaver i det selskab, der havde lejet lokalerne. Se også TfS 1990.239 lsr, hvor der ikke indrømmedes adgang til afskrivning, hvor en skatteyder og senere dennes søn havde lejet kontorlokaler af et interessentskab bestående af skatteyderens hustru og svigerdatter. Afskrivningsret er derimod anerkendt i Lsrm 1983.86, hvor lejer besad ca. 6,8% af andelskapitalen i det udlejende andelselskab.

Trods *lige sameje* mellem to personer tillodes afskrivning f.s.v. angik den ene, der havde status som lejer, uden at spørgsmålet var genstand for tvist, i Lsrm 1976.105. Herfra kan dog langt fra sluttes, at der er adgang til noget sådant i andre tilfælde af *lige sameje*. I Lsrm 1967.134 fik en lejer, der ejede ejendommen i *lige sameje* med en anden, på baggrund af særlige omstændigheder adgang til afskrivning af en facadeombygning. Denne kendelse må også betragtes som en konkret begrundet fravigelse fra hovedreglen, jf. den redaktionelle artikel i SpO 1975.144 ved note 23.

Alle de her nævnte tilfælde skal selvfølgelig ses som et forsøg på at dæmme op for, at der med henblik på opnåelse af en afskrivningsret laves juridiske konstruktioner, hvorved den reelle ejer gøres til lejer, men herved glemmes, at den almindelige nedslidning af ombygningen kan have karakter af en driftsomkostning for lejer.

Der er næppe heller adgang til afskrivning, hvis lejer har en egentlig køberet til den ejendom, hvori der lejes lokaler, jf. SpO 1965.124 (4) adm. afg. og Larm 1970.148. En forkøbs- eller forlejeret er derimod ikke tilstrækkelig til at afkræfte formodningen om, at der ved lejemålets ophør vil opstå et tab for lejer. At der alligevel ikke tillades afskrivning i TfS 1985.419 SD, hvor lejer havde forkøberet, skyldtes, at vilkårene i lejeaftalen i et vist omfang, bl.a. ved lejefastsættelsen, kompenserede lejer for de afholdte ombygningsudgifter.

Er lejer tillige medejer af ejendommen, skal der foretages afskrivning efter ejerreglerne for den ideelle del af ejendommen, som ejes, mens afskrivning for indretning af lejede lokaler kan ske efter de her beskrevne regler.⁵⁴⁷⁾ Det er dog som netop beskrevet som hovedregel en betingelse for lejers afskrivningsret, at der ikke til lejers ideelle del af ejendommen er knyttet en medbestemmelsesret, hvorefter lejer har bestemmende indflydelse på, om lejemålet skal opsiges.

Overdrages ejendommen til en lejer, kan denne ikke fortsætte afskrivningen af en ombygning. Ombygningsudgifterne har dog formentlig i et vist omfang haft indflydelse på størrelsen af købesummen og dermed afskrivningsgrundlaget, hvorfor de helt eller delvist - omend indirekte - fortsat kan afskrives, såfremt der er afskrivningsret vedrørende selve bygningen eller heri værende installationer.⁵⁴⁸⁾

Hvis det kan godtgøres, at der ikke vil opstå noget tab for skatteyderen, foreligger der altså i henhold til praksis som udgangspunkt ikke en driftsomkostning, som kan berettige til ordinær afskrivning i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a. Så langt minder praksis på dette område om det for afskrivning efter § 6, stk. 1, litra a, af bygninger på lejet grund m.v. gældende. Imidlertid kan der i visse tilfælde alligevel indrømmes ret til afskrivning i de ovenfor nævnte situationer.

Indrettes lejede lokaler med henblik på drift af en eller anden form for erhvervs-virksomhed, vil ombygningen naturligvis i langt de fleste tilfælde med årene undergå en værdiforringelse. Det burde derfor ikke være udelukket at tillade ordinær afskrivning

547) Jf. Larm 1967.134, 1976.105 og 1983.82.

548) Jf. Larm 1957.131, 1963.32 og 1978.6.

af ombygningsudgifter, også hvor lejemålet f.eks. ikke kan forventes opsagt. Afskrivningsret for sådanne udgifter/tab er da også i et vist - omend begrænset omfang - anerkendt i praksis som en undtagelse til den ovenfor beskrevne hovedregel.

Noget sådant er anerkendt allerede ved kendelsen Larm 1942.64, hvor et lejemål var uopsigeligt fra udlejerens side, og hvor lejer endda tillige var tillagt en køberet til ejendommen. Alligevel tillodes afskrivning over 25 år af et centralvarmeanlæg. Med dommen Skdm 1978 (hf. 44), s. 51 Ø blev det slået fast, at *selv om* der ikke forelå nogen reel risiko for opsigelse af lejemålet, kunne der alligevel ske afskrivning af ombygningsudgifter. Udlejer var to personer, der tilsammen besad 90% af aktiekapitalen i det aktieselskab, hvortil lokaler var udlejet. Lokalerne anvendtes til bodega, hvorfor det måtte formodes, at den akete ombygning ville undergå en forholdsvis hurtig forringelse. Det fandtes derfor i orden, at der med hjemmel i SL foretoges afskrivning, og afskrivningsansættelse ansattes til den i AFL § 22 angivne for bygninger, der anvendes til hoteller, restauranter m.v. Dommen er med SD-cirk nr. 16 af 22/12 1977 om afskrivning på udgifter til ombygning af lejede lokaler og Larm 1979.11, Larm 1982.98 og Larm 1984.4 blevet fortolket således, at der skal være tale om anvendelse af de lejede lokaler til et formål, der er afskrivningsberettiget efter AFL § 18, og at afskrivningen skal ske med AFL-satserne. I Larm 1982.98 kunne derfor ikke ske afskrivning, da ombygningen vedrørte kontorlokaler. Det er dog vigtigt at bemærke, at afskrivning efter denne opskrift sker med hjemmel i SL, hvorfor der *ikke* er mulighed for f.eks. forlods afskrivning af investeringsfondsmidler.

Dommen Skdm 1978 (hf. 44), s. 51 Ø kunne lige så vel fortolkes således, at der levnes plads til afskrivning, *selv om* lokalernes anvendelse ikke ville have berettiget til afskrivning efter AFL, hvis lejer havde været ejer. Denne mindre restriktive fortolkning, hvorefter forringelse af udførte ombygninger under alle omstændigheder har driftsomkostningskarakter, ses kun at være anvendt i afgørelsen Larm 1981.120. De i denne kendelse foretagne ombygninger af et apotek udførtes efter henstilling fra sundhedsmyndighederne. Lejer var tillagt uopsigelighed og stod derfor ikke i fare for at blive opsagt. Havde apotekeren været ejer af lokalerne, ville vedkommende ikke have fået adgang til at aktivere og foretage ordinær afskrivning af udgifterne, og et eventuelt vedligeholdelsesfradrag ville langt fra have omfattet samtlige omkostninger. Kendelsen indebærer tilsyneladende en fravigelse fra forskrifterne i SD-cirkulæret fra 1977, men fastslår selv udtrykkeligt, at Skdm 1978 (hf. 44), s. 51 Ø kun har præjudikatsværdi, hvor der er nær økonomisk forbindelse mellem lejer og udlejer og altså ikke i andre situationer, hvor risikoen for opsigelse af lejemålet ikke er til stede. Der er hermed rokket ved den tidligere beskrevne praksis m.h.t., at tabsformodning skal foreligge, men kendelsen er ikke fulgt op, og det er derfor tvivlsomt, om den udtrykker gældende ret.

Udfører en lejer bygningsarbejder i de lejede lokaler, vil der e.o. blive tilført ejendommen en sådan varig værdiforøgelse, at værdiforøgelsen skal beskattes hos udlejer, jf. herom foran afsnit 4.8.⁵⁴⁹⁾

5.6.6.b Afskrivningsgrundlag og -satser

Grundlaget for afskrivning af ombygning af lejede lokaler er - foruden materiale- og håndværkerudgifter - de udgifter, der i øvrigt knytter sig til ombygningen, f.eks. pro

549) Se også den administrative afgørelse refereret i SpO 1965.218 (1).

jekteringshonorarer. Det er ikke altid muligt at fradrage eller afskrive projekteringsomkostningerne, såfremt et projekt ikke gennemføres.⁵⁵⁰⁾ Udgifter til midlertidige foranstaltninger i forbindelse med ombygningen kan efter omstændighederne fradrages som driftsomkostninger.⁵⁵¹⁾

Afskrivning af ombygningsudgifter i lejede lokaler sker lineært. Kan det på forhånd fastlægges, hvornår lejemålet vil ophøre, fordeles afskrivningen over den resterende lejeperiode.⁵⁵²⁾ Der er dog i praksis uden nogen nærmere begrundelse eller hjemmel sket det, at der er fastsat en minimumsafskrivningsperiode på 5 år. Der er altså ikke her harmoni med de regler, der gælder for afskrivning vedrørende bygninger på lejet grund eller hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse e.l., jf. foran afsnit 5.6.5.d.

Se hertil TfS 1985.435 lsr,⁵⁵³⁾ hvor der kun tillodes afskrivning med 20% af ombygningsudgifterne i et lejemål, der efter det oplyste *med sikkerhed* ville ophøre efter 3 år. Se også R&R 1960.513 (1) LD, 1961, SM 88 (3) LD og 1965, SM 25 (2) LD. Eventuelle uafskrevne beløb vil dog i stedet kunne fradrages i året for lejemålets ophør. Lsrn 1964.136, hvor der accepteredes afskrivning over 3 år, kan ikke længere betragtes som udtrykkende for gældende praksis.

Kan udlejer med et forholdsvis kort varsel opsige lejemålet til en dato, der ikke på forhånd ligger fast, fordeles udgifterne normalt over 5 år, således at afskrivningsprocenten er 20%.⁵⁵⁴⁾ Afskrivning med 20% kan ske, uanset om udlejer i en vis periode (kortere end 5 år) har afskåret sig fra at kunne opsige lejer, hvis lejeaftalen efter

550) Jf. Lsrn 1956.109, Lsrn 1971.30 samt TfS 1987.559 Ø.

551) Jf. Lsrn 1978.30.

552) Jf. Lsrn 1950.73, hvor afskrivning fordeltes over 10 år.

553) Det fremgår af afgørelsen, at lejemålet ikke var omfattet af lejeloven, omend noget sådant forekommer særdeles tvivlsomt, jf. herved Krag Jespersen: Lejeret 1, s. 28 ff. og 37 ff., hvor de nærmere betingelser for at kunne statuere, at en lejeaftale falder uden for den i hovedsagen præceptive lejelovs anvendelsesområde, gennemgås.

554) Jf. herved Lsrn 1957.131, 1960.133 og 1983.82. I den redaktionelle artikel i SpO 1975.143 anføres, at afskrivningsprocenten - ligesom for bygninger på lejet grund - er 5%. Dette er også tidligere forenkret som vejledende sats, jf. Meddelelser fra LD og LR 1961, hf. 1, s. 98, men praksis har ikke fulgt henstillingen. LV 91 angiver således også, at afskrivning normalt kan ske med 20% p.a., jf. E.C.S., s. 280.

udløbet af uopsigelsesperioden fortsætter på almindelige opsigelsesvilkår. I visse tilfælde benyttes en afskrivningsprocent på 10%,⁵⁵⁵⁾ og hvor opsigelsesrisikoen er reel omend lidet sandsynlig kan der eventuelt blive tale om at overføre afskrivningssatsen for bygninger på lejet grund m.v. på 5%.⁵⁵⁶⁾ Fravigelse fra hovedreglen om benyttelse af en afskrivningssats på 20% må formodes at ske, hvor ombygningens levetid på forhånd kan siges at ville være væsentligt længere end 5 år.

5.6.6.c Nedrivningsfradrag og genvundne afskrivninger

Ved fraflytning eller nedrivning af lejede lokaler, hvori lejer har foretaget og bekostet en ombygning, kan en eventuel uafskrevet del af de afholdte udgifter fradrages i indkomsten i ophørsåret.⁵⁵⁷⁾ Dette gælder dog kun de tilfælde, hvor der har kunnet ske afskrivning af ombygningsudgifterne.⁵⁵⁸⁾

Der er ikke hjemmel til beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger på ombygningsudgifter i forbindelse med salg af en virksomhed drevet fra lejede lokaler.⁵⁵⁹⁾ Derimod kan den del af afståelsesvederlaget, der kan betegnes som vederlag for afståelse af rettigheder i henhold til lejekontrakten, beskattes som særlig indkomst i medfør af LSI § 2, stk. 1, nr. 5.⁵⁶⁰⁾

555) Dette er sket i Lsrm 1950.73, 1964.83, 1967.134 og i 1983.86. Det oplyses ikke i disse kendelser, hvorfor der benyttes en anden afskrivningsprocent end 20%. I SpO 1964.130 (3) LD derimod accepteres afskrivning med 10% under henvisning til, at ombygningen forventes at have en levetid på 10 år.

556) Jf. herved Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 333, hvor der henvises til Lsrm 1976.48. Denne kendelse vedrører imidlertid afskrivning af en bygning på lejet grund, hvorfor der så vidt ses ikke findes trykt praksis vedrørende ombygning af lejede lokaler, hvor en afskrivningssats på 5% anvendes.

557) Jf. R&R 1981 SM 297 (2) SD og LV 91 (E.C.5.1), s. 281.

558) Jf. herved Lsrm 1972.102, hvor der på grund af nært familieskab mellem lejer og udlejer ikke var adgang til afskrivning af ombygningsudgifter. Disse var rent faktisk ikke afskrevet og kunne heller ikke fradrages i forbindelse med afståelse af forretningen.

559) Jf. herved Lsrm 1976.27.

560) Jf. nærmere herom Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 335, Lsrm 1981.160 og TfS 1986.594 V.

En ny erhverver af en fra lejede lokaler dreven virksomhed kan ikke fortsætte afskrivningerne på ombygninger udført af den tidligere lejer. Værdien på overdragelsestidspunktet af de udførte ombygninger kan forlanges vederlagt af en ny lejer, også selv om den tidligere lejer har afskrevet ombygningerne fuldt ud. Betalingen for ombygningerne er ikke særlig indkomst.⁵⁶¹⁾

5.7 Tilslutningsafgifter (LIL § 8 C)

5.7.1 Hvilke tilslutningsafgifter?

Efter LIL § 8 C kan "afgifter i anledning af en virksomheds tilslutning til offentligt eller privat ejede anlæg ... fradrages i den skattepligtige indkomst" eller afskrives med lige store beløb over 5 år, når tilslutningen har erhvervsmæssig betydning for en virksomhed.

Tilslutningsafgifter, som kan fradrages efter LIL § 8 C, kan næppe i nogen tilfælde tillige være en efter SL § 6, stk. 1, litra e, fradragsberettiget vedligeholdelsesudgift, da virksomheden ved tilslutning til f.eks. et vandforsyningsanlæg bibringes en ny facilitet og dermed sættes i bedre stand end ved erhvervelsen,⁵⁶²⁾ og kun i helt specielle tilfælde vil tilslutningsafgifter kunne være driftsomkostninger, der kan fradrages eller afskrives i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a. Det spiller i den sammenhæng ingen rolle, om tilslutningen er påbudt af offentlige myndigheder eller uundgåelig af andre grunde.⁵⁶³⁾

561) Jf. TfS 1991.505 lsr.

562) Jf. f.eks. Lsrn 1955.80, hvor tilslutning til et kommunalt kloakanlæg betragtedes som en skatteretlig forbedring.

563) Jf. Lsrn 1972.73 og 1967.57. I begge tilfælde nægtedes fradrag for tilslutningsafgifter. Førstnævnte afgørelse vedrørte et enfamilieshus, der anvendtes af ejeren, hvorfor der ikke var tale om en erhvervsmæssig udgift. Afgørelsen kan derfor ikke - som anført i Helkett, s. 410 - fortolkes således, at der ikke indrømmes fradrag for tilslutning til vandværker for beboelsesejendomme i almindelighed.

Afskrivning af tilslutningsafgifter efter AFL's regler er kun mulig for den del af afgifterne, som vedrører skatteyderens egen ejendom. Afskrivning efter AFL kan ikke ske for aktiver, som den pågældende skatteyder ikke ejer. Indtil 1973, hvor § 8 C blev indføjet i LIL,⁵⁶⁴ var det derfor ikke muligt at fradrage tilslutningsudgifter, og afskrivning tillodes kun i det begrænsede omfang, hvor tilslutningsudgifterne vedrørte aktiver, som den pågældende skatteyder selv ejede. § 8 C vedtoges som følge heraf med henblik på at ligestille afskrivning på tilslutning til egne og tilslutning til andres anlæg.

Af forskellige tilslutningsafgifter, der kan fradrages efter 8 C, nævnes i selve bestemmelsen anlæg, der tjener til forebyggelse eller bekæmpelse af forurening eller støjulemper, f.eks. udgifter til tilslutning til et vandrensingsanlæg eller til etablering af rensningsanlæg i et eksisterende vandafledningssystem (se herved Lærm 1979.42 og 1979.43). I motiverne til § 8 C⁵⁶⁵ anføres som eksempler tillige kloak-, og vandforsyningsanlæg, elektricitets-, og andre former for kraftforsyningsanlæg, fjernvarmeanlæg (jf. Lærm 1980.40, hvor fradragsretten i princippet anerkendes. Imidlertid blev fradrag udelukket af andre grunde) og telefonanlæg. Telefonanlæg i den forbindelse inkluderer oprettelsesafgift, opstilling af omstillingsbord, installation af telefonavarer samt etablering af telexfaciliteter.⁵⁶⁶ Supplerende har Skattedepartementet anerkendt fradrag i forbindelse med tyverialarmsystemer tilsluttet et anlæg beliggende udenfor ejendommen.⁵⁶⁷ Landskatteretten har tillige anerkendt fradrag for tilslutning til et fællesantenneanlæg, jf. Lærm 1980.39. Kendelsen vedrører tilslutning for en enkelt lejlighed, der fungerede som bolig for direktøren i det selskab, der ejede ejendommen. En udlejningsejendoms samlede tilslutning til et fællesantenneanlæg eller et kabel-tv-net, som udlejer ikke ejer, må på baggrund af denne kendelse også være en udgift, der kan fradrages efter § 8 C, jf. også Niels Christian Steen i R&R 1977.199.

Offentlige eller private anlæg kan ved en isoleret ordfortolkning bringes til at omfatte *alle* anlæg. Formålet med LIL § 8 C har imidlertid været at ligestille afskrivning på egne anlæg og tilslutning til offentlige anlæg. Ordet "anlæg" i § 8 C er derfor med god grund blevet fortolket således, at det kun omfatter anlæg, der ville være afskrivningsberettigede efter AFL.⁵⁶⁸

564) Jf. lov nr. 184 af 30/3 1973, hvorved bestemmelsen med stort set samme formulering som den i dag gældende blev indført.

565) Jf. FT 1972-73, till. A, sp. 2090.

566) Jf. cirk. nr. 440 af 10/12 1975 om fradrag af tilslutningsafgifter, pkt. 2. Selv om det ikke fremgår af cirkulæret eller senere ligningsvejledninger må det - på baggrund af den givne eksemplificering - være muligt også at fradrage udgifter til installation af telefax.

567) Jf. om tilslutning til et Securitasanlæg pkt. 2 i det i forrige note nævnte cirk.

568) Jf. Skdm 1983 (hf.67), s. 406 V.

Er der ikke nogen fysisk forbindelse mellem skatteyderens virksomhed og det anlæg, virksomheden "tilsluttes", er dette et moment i retning af ikke at tillade fradrag efter § 8 C.

Dette var det afgørende moment i sagen om Nordseværftets udgifter til udvidelse af et sluseanlæg, jf. U 1985.134 H (TfS 1985.6). Der er også praksis for, at medlemsindkud i andelsfoderforening (TfS 1989.95 V), regulering af et vandløb (Larm 1981.141) eller brandsikring af bygninger (Larm 1979.41) ikke er tilslutningsafgifter i § 8 C's forstand. Det samme gælder udgifter til etablering af en gågade (Larm 1979.24), og i den forbindelse kan ej heller fradrages udgifter afholdt til befæstelse af gadebelægning samt omlægning af elforsyningens net og gadebelysning (Skdm 1983 (hf.64), s. 80 V). Udgifter til etablering af offentlige parkeringspladser eller -anlæg (Skdm 1979 (hf. 51), s. 264, nr. 119 Skd) eller vejbidrag (Larm 1977.193, Skdm 1983 (hf. 67), s. 406 V og TfS 1984.306 V), er ligeledes ikke tilslutningsafgifter omfattet af § 8 C. For yderligere praksis henvises til LV 91 (E.K.2.15), s. 565.

Enkelte af de netop nævnte udgifter vil i dag kunne afskrives ordinært i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a. Se i den forbindelse TfS 1987.184 V, der med henvisning til TfS 1987.125 Skd tillader afskrivning af en forretningsindehavers bidrag til etablering af en gågade, hvilket var udelukket efter tidligere praksis, jf. Larm 1984.22. Forudsætningerne for indrømmelse af adgang til afskrivning er, at anlæggets værdi ikke kan forventes at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. Se tillige Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 335 ff.

5.7.2 Erhvervsmæssig betydning for virksomheden

En betingelse for fradrag efter LIL § 8 C er, at tilslutningen har erhvervsmæssig betydning for en virksomhed. Det angives ikke nærmere, hvad der skal forstås ved virksomhed i denne forbindelse. Vejledning må derfor hentes i, hvad der i almindelighed betragtes som erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende.⁵⁶⁹ Således er f.eks. udlejning af fast ejendom virksomhed, der kan begrunde fradrag for tilslutningsafgifter.⁵⁷⁰ Indrømmelse af livsvarig boligret på en ejendom (aftægtsforpligtelse) er derimod ikke - da aftægtsydelse ikke kan sidestilles med udlejning, jf. foran afsnit 4.2.3 - af erhvervsmæssig betydning.⁵⁷¹

Er der tale om ejendomme, der anvendes både erhvervsmæssigt og privat, kan der

569) Jf. herved Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten 1, s. 137 ff.

570) Jf. f.eks. Larm 1978.152. Dette gælder, selv om udlejer bebor en af ejendommens lejligheder, jf. LV 91 (E.K.2.15), s. 567.

571) Jf. Larm 1980.153 og TfS 1986.579 Ø.

kun ske fradrag for den forholdsmæssige del af udgifterne, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af ejendommen.⁵⁷²⁾ Ved skønnet over denne fordeling lægges vægt på, om den pågældende del af ejendommen har betydning for virksomhedens afkast.⁵⁷³⁾ Fradrag for tilslutningsafgifter kan ske, selv om der i øvrigt skal beregnes standardfradrag for ejendommen; altså også i tilfælde, hvor den erhvervsmæssige benyttelse ikke er væsentlig.⁵⁷⁴⁾

Tilslutning skal have erhvervsmæssig betydning på det tidspunkt, hvor udgiften pålignes eller afholdes. Derfor kan f.eks. tilslutningsafgifter vedrørende ubebyggede grunde kun fradrages, hvis grunden i samme indkomstår anvendes erhvervsmæssigt, f.eks. ved at erhvervsbyggeri, der dog ikke behøver at være færdigopført i indkomståret, påbegyndes.⁵⁷⁵⁾ Der kan foreligge fornøden erhvervsmæssig betydning, selv om den erhvervsmæssige anvendelse af ejendommen er uafhængig af, om tilslutning finder sted eller ej.⁵⁷⁶⁾

572) Skønnet i denne forbindelse har været genstand for en række landsskatteretssager, jf. f.eks. TfS 1991.334 Iår, TfS 1988.697 Iår og 485 Iår, TfS 1987.511 Iår, TfS 1985.512 Iår, Lsrm 1980.154, 155 og 156 samt Lsrm 1977.192. Se også LV 91 (E.K.2.15), s. 567. Senest har Vestre Landsret i TfS 1992.478 løst problemet ved at beregne den erhvervsmæssige andel som udgiften, hvis der havde været tale om en ejendom, der alene anvendtes erhvervsmæssigt, minus den udgift, der ville være blevet pålagt, såfremt ejendommen alene havde været anvendt til private formål.

573) Jf. herved Lsrm 1984.42 om en aftægtsbolig på en landejendom. Fradrag tillodes ikke f.s.v. angik aftægtsboligens andel af tilslutningsudgifter.

574) Jf. R&R 1980 SM 118 (4) SD, hvor en uafskreven restsaldo på en tilslutningsafgift vedrørende et udlejet enfamilieshus, der overgik til privat benyttelse, kunne fratrækkes i overgangsåret eller afskrives over den resterende del af afskrivningsperioden. Se tillige cirk. nr. 26 af 31/8 1981 om standardfradrag m.v. vedrørende ejendomme med blandet benyttelse, pkt. 5.

575) Jf. U 1986.99 H (TfS 1985.747), Lsrm 1981.38 og 1978.152 samt R&R 1980, SM 22 (1) SD.

576) Jf. Lsrm 1980.41, hvor fradrag for udvidelse af kloaksystemet indrømmedes for en ejendom, der kun anvendtes til lager, og dermed ikke havde gavn af udvidelsen. Se tillige TfS 1985.144 Iår. Et gartneri blev pålagt at betale éngangsbidrag til en kloakforsyningsfond. Beløbet skulle anvendes til drift og eventuel udvidelse af det eksisterende kloaksystem og ansås for at være fradragsberettiget.

5.7.3 Hvilke beløb er fradrags- eller afskrivningsberettigede?

De udgifter, der kan fradrages eller afskrives efter § 8 C, er ikke alene de tilslutningsafgifter eller indskud, som anlægsejerne måtte forlange, men også eventuelle beløb, der afholdes med henblik på at udføre tilslutningen.⁵⁷⁷⁾ I selve afgiften er dog ofte inkluderet de faktiske udgifter til udførelse af tilslutningen. Der skal være tale om éngangsbeløb, idet § 8 C ikke hjemler skattefrihed for bidrag til anlæggets drift. Sådanne udgifter kan måske fradrages efter andre regler.⁵⁷⁸⁾

Er der i tilslutningsafgiften inkluderet renteudgifter, kan sådanne ikke udskilles og fradrages selvstændigt på samme måde som renter af gæld, der påhviler skatteyderen.⁵⁷⁹⁾ Renter, der påløber, efter at skatteyderen er blevet pålagt tilslutningsbidraget, kan derimod fradrages særskilt.

Det er fast praksis, at éngangsbeløb, der opkræves, *efter* tilslutning har fundet sted, f.eks. til udvidelse eller renovering af et kloaksystem, også kan fradrages efter LIL § 8 C, selv om der ret beset ikke er tale om en afgift for tilslutning.⁵⁸⁰⁾

5.7.4 Periodisering

Det kan volde vanskeligheder at periodisere tilslutningsafgifter, idet de ofte afdrages over en årrække eller opkræves a conto, inden endelig fastsættelse af bidragets størrelse finder sted.

LIL § 8 C henviser vedrørende adgangen til at afskrive med lige store beløb over fem år til LIL § 8 B, stk. 1. Efter denne bestemmelse er det muligt at afskrive udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, når udgiften er "afholdt". Det antages uden nogen

577) Jf. f.eks. Lsm 1979.157 og 1980.41. I sidstnævnte kendelse indrømmes fradrag for advokatomkostninger i forbindelse med forhandlinger om fastsættelse af en tilslutningsafgift. Se tillige Niels Christian Steen i R&R 1977.200 vedrørende arbejdsløn, materialer m.v.

578) Jf. f.eks. Lsm 1982.120 og 1978.31. I begge kendelser tillodes fradrag for løbende bidrag til offentlige anlæg som driftsomkostninger, selv om ydelserne i et vist omfang skulle anvendes til at dække anlægsudgifter.

579) Jf. Lsm 1978.198. Se tillige Lsm 1970.170 om rentebesparelse ved kontant betaling.

580) Dette er f.eks. fastslået i TfS 1985.144 ltr og 1984.115 ltr samt i Lsm 1980.41. Se tillige Niels Christian Steen i R&R 1977.201.

udtrykkelig hjemmel herfor, at udgifter, der ønskes fradraget efter LIL § 8 C, skal være "afholdt" således som udgifter, der fradrages efter § 8 B, og det antages tillige, at "afholdt" i § 8 B skal fortolkes på samme måde som ordet "anvendt" i SL § 6, stk. 1, litra a og litra e.⁵⁸¹⁾

Det afgørende efter skattemyndighedernes opfattelse er herefter, hvornår skatteyderen er blevet *retligt forpligtet* til at afholde udgiften.⁵⁸²⁾ Som eksempler kan nævnes tidspunktet for afsigelse af foreløbig eller endelig landvæsenskommissionskendelse, hvorved ejeren tilpligtes at yde a contobidrag til anlægget,⁵⁸³⁾ samt endelig godkendelse af vedtægter.⁵⁸⁴⁾ I visse tilfælde må det yderligere forlanges, at tilslutningsafgiften er forfalden,⁵⁸⁵⁾ og det må tillige være en forudsætning, at afgiften lader sig beregne og ikke er afhængig af fremtidige hændelser.⁵⁸⁶⁾ Derimod kan det ikke være en betingelse, at tilslutningen har fundet sted.⁵⁸⁷⁾ Det er således vanskeligt at give nøjagtige retningslinier for, hvorledes tilslutningsafgifter skal periodiseres. En præcisering ved lov forekommer tiltrængt.

581) Jf. SpO 1975.304 f. Skd.

582) Jf. cirk. 440 af 10/12 1975 om fradrag af tilslutningsafgifter, pkt. 1. Se kritisk vedrørende skattemyndighedernes valg af skæringstidspunkt Vagn Carstensen i R&R 1987, nr. 9, s. 32 ff. samt specielt vedrørende tilslutning til spildevandsanlæg Michael Serup og Flemming Bastholm i SR-Skat 1991.433 ff.

583) Jf. Lsrn 1983.27 samt R&R 1980, SM 91 (1) lsr. Det er dog de kommunale myndigheder, der kan opkræve bidragene.

584) Jf. TfS 1985.75 og 88 V (landvæsenskommissioners stadfæstelse af kloakvedtægter).

585) Jf. Lsrn 1982.35. Der indrømmes ikke fradrag for kloakbidrag, hvor forfaldstiden afhang af endnu ikke indtrufne omstændigheder, såkaldt hvilende bidrag. Efter § 3 i lov om betalingsregler for spildevandsanlæg m.v. forfalder tilslutningsbidrag, når ejendommen tilsluttes eller kan tilsluttes spildevandsanlægget. Se i øvrigt LV 91 (E.K.2.15), s. 567 f. vedrørende begrebet "afholdelse".

586) Jf. TfS 1991.46 lsr. Selv om en kloakbetalingsvedtægt var vedtaget i den tidligere ejers tid, fik skatteyderen alligevel fradrag for den del af udgiften, der først kunne opgøres efter opførelsen af en bygning på grunden. Se også TfS 1986.363 lsr, hvor afgiftens størrelse først lod sig beregne på et senere tidspunkt, end det hvor beslutning om tilslutning til fjernvarmenettet blev truffet.

587) Jf. Niels Christian Steen i R&R 1977.302 f.

5.7.5 Specielle ejerforhold

Periodiseringen kan selvsagt være af stor betydning i forbindelse med fastlæggelsen af, hvem der er ejer af ejendommen på tidspunktet for "afholdelse" af tilslutningsafgiften.⁵⁸⁸⁾ Hvis man er forpligtet til at betale visse afdrag på en tilslutningsafgift, som er "afholdt" af en tidligere ejer, betragtes dette som et ikke-fradragsberettiget tillæg til købesummen, også ved eventuel avancebeskatning efter EBL ved et senere salg.⁵⁸⁹⁾ Endvidere kan udgiften næppe tillægges grundlaget for bygningsafskrivning efter AFL, da sådanne udgifter formentlig henregnes som en del af købesummen for grunden. Tilslutningsafgifter, der fradrages efter LIL § 8 C, kan ikke fradrages i en skattepligtig avance, jf. EBL § 5, stk. 3.⁵⁹⁰⁾

Der indrømmes ikke tilslutningsfradrag, hvis den pågældende skatteyder selv ejer eller bliver ejer af det anlæg, der sker tilslutning til. Det ses hyppigt i vedtægter, tilslutningsbetingelser o.l., at grundejeren bliver ejer af installationer, der placeres uden for ejendommen, eller omvendt, at forsyningsselskabet ejer installationer på ejendommen. Ejers det pågældende anlæg ikke af skatteyderen selv, men af et retssubjekt, der ikke er identisk med skatteyderen, er der ikke noget til hinder for, at skatteyderen opnår fradrag.⁵⁹¹⁾

Lejere, der lader udføre tilslutningsarbejder vedrørende den lejede ejendom, kan ikke i medfør af LIL § 8 C fradrage udgifterne hertil.⁵⁹²⁾ Lejers betaling af tilslutningsafgifter vil i stedet kunne fradrages/afskrives som et tillæg til lejen, hvis denne vel at mærke i øvrigt er en fradragsberettiget driftsomkostning.

588) Jf. f.eks. førnævnte TfS 1985.75 V, hvor det lagdes til grund, at kommunen og ikke skatteyderen var ejer på afholdelsestidspunktet.

589) Jf. SpO 1976.39 SD.

590) Se hertil Lærm 1982.99 og foran afsnit 5.6.5.f ved n. 541.

591) Jf. TfS 1984.115 lsr og Lærm 1982.36.

592) Se herved TfS 1985.85 lsr (Lærm 1985.34), hvor der ikke gives lejer ret til fradrag. Begrundelsen herfor er dog ikke, at vedkommende har status som lejer, men at udgifterne hidrører fra installation af rør m.v. på selve ejendommen, jf. straks nedenfor.

En lejer, der afholder tilslutningsafgifter, betaler gæld, der påhviler ejendommens ejer, hvorfor denne kan fradrage tilslutningsafgifterne mod at indtægtsføre de af lejer betalte bidrag. Ved denne konstruktion opstår ikke spørgsmål om varig værdiforøgelse med udløsning af yderligere beskatning hos ejer til følge.⁵⁹³⁾

Vedrører tilslutningsarbejder kun installationer, der er en bestanddel af den pågældende ejendom, vil der eventuelt være afskrivningsret for ejer eller lejer efter de almindelige regler herom. Derfor kan der ikke ske fradrag i medfør af § 8 C, jf. det tidligere beskrevne formål med bestemmelsen.⁵⁹⁴⁾

5.7.6 Paralleller i det lejeretlige system

Tilslutningsafgifter kan ikke betegnes som udgifter til vedligeholdelse, hverken skatteretligt eller lejeretligt. Med den specielle fradragsregel i LIL § 8 C kan udgifterne alligevel fradrages/afskrives. Samtidig hermed vil udlejer i mange tilfælde kunne opkræve tilslutningsafgiften hos lejerne i form af en forbedringsforhøjelse. Det gælder f.eks. tilslutning til et kollektivt varmforsyningsanlæg (LL § 61) og foranstaltninger, der øger ejendommens forsynings- eller afløbsledninger (LL § 58, stk. 5). Også andre tilslutningsudgifter, f.eks. til et fællesantenneanlæg, vil indebære en lejeretlig forbedring, der kan berettige til en lejeforhøjelse i medfør af LL § 58, stk. 1, eller BRL § 27. Det skal dog erindres, at det kun er udgifter, der ikke vedrører arbejder udført på selve ejendommens installationer, der er fradragsberettigede efter LIL § 8 C.⁵⁹⁵⁾ Tilslutningsudgifter til anlæg, som udlejer selv ejer, er heller ikke fradragsberettigede. Det er således ikke hele den udgift, som indgår ved beregning af forbedringslejeforhøjelsen, der kan fradrages skattemæssigt.

593) Jf. Niels Christian Steen i R&R 1977.206. Se om varige værdiforøgelser ovenfor afsnit 4.8.

594) Jf. TfS 1987.133 lsr, hvor der alene udførtes en ændret rørføring på skatteyderens egen grund. Selv om dette var nødvendiggjort af ændringer i det offentlige anlæg, blev der ikke givet fradrag i henhold til § 8 C. Se tillige den i n. 592 nævnte TfS 1985.85 lsr.

595. I f.eks. TfS 1989.621 lsr blev det naturligvis ikke gjort gældende, at udskiftning af ejendommens tre oliefyre og tilslutning til fjernvarmenettet skulle fradrages efter LIL § 8 C. Arbejderne vedrørte kun installationer i ejendommens kelder.

Herudover har udlejer f.s.v. angår visse tilslutningsafgifter mulighed for at videregående hele regningen til lejerne efter reglerne om skatte- og afgiftsforhøjelser i LL §§ 50-52. Efter § 51, stk. 1, kan udgifter til nye eller forøgede afgifter til vand, el eller wc pålægges lejerne - altså typisk driftsudgifter, der også kan pålægges lejen i regulerede lejemål, jf. BRL § 8. LL § 51, stk. 2, hjemler adgang til det samme vedrørende nye vej-, kloak- eller lignende bidrag, der jo i højere grad vil være egentlige tilslutningsafgifter i LIL's forstand. I modsætning til tilslutningsafgifter omfattet af LIL § 8 C drejer LL's regler sig imidlertid kun om afgifter til det offentlige. Udlejer vil således i mange men langt fra i alle tilfælde i medfør af LIL § 8 C opnå skattefradrag for udgifter, der kan kræves betalt af lejerne ved en lejeforhøjelse, der beskattes.

6. REGLERNE I NORGE OG SVERIGE⁵⁹⁶⁾

6.1 Norsk ret

6.1.1 Vedligeholdelsesfradrag⁵⁹⁷⁾

Efter den norske skattelov (NSKL) § 44, 1. led, 1. pkt., kan udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af en indtægt fradrages i den skattepligtige indkomst. Denne generelle angivelse af fradragsberettigede udgifter, der til forveksling minder om SL § 6, stk. 1, litra a, efterfølges - i modsætning til den danske pendant - af en række eksemplifikationer på, hvad der nærmere kan henføres under den generelle ordlyd.⁵⁹⁸⁾

Efter § 44, 1. led, litra b, kan bl.a. fradrages udgifter til vedligeholdelse af fast ejendom. Også i norsk ret har det været genstand for tvist, om begrebet vedligeholdelse skal fortolkes objektivt eller subjektivt, altså om der skatteretligt kan indføres den begrænsning, at vedligeholdelse kun omfatter udbedring af den forringelse, der er opstået i skatteyderens ejertid. Dette principielle spørgsmål afgjordes af den norske Høyesterett allerede i 1940.⁵⁹⁹⁾

En skatteyder havde i 1935 anskaffet en ejendom, hvorpå der i 1936 afholdtes en række udgifter, som - uomtvistet - objektivt set måtte betegnes som vedligeholdelse. Høyesterett fandt, at ordlyden af NSKL § 44, 1. led, litra b, var så ubetinget, at der ikke var fornødent grundlag for at begrænse fradrag for vedligeholdelsesudgifter under hensyn til længden af ejertiden. Alle ordinære vedligeholdelsesudgifter kunne derfor fradrages. I en dissens udtaler en dommer, at hver skatteyder må bedømmes ud fra egne forhold, og at det er urimeligt

596. I dette afsnit vil der ikke blive givet en udførlig gennemgang af norsk og svensk ret m.h.t. vedligeholdelse og afskrivning af fast ejendom, der anvendes til udlejning. I stedet vil blive redegjort for de nogle af vigtigste bestemmelser, og visse forskelligheder i forhold til det danske system, som beskrevet i afsnit 3-5, vil blive fremhævet.

597. Stortinget har vedtaget en skattereform, der i hovedsagen er trådt i kraft med virkning for indkomståret 1992, jf. Stortingsforhandlinger nr. 11, 17/6 1991, s. 789. Det er disse regler, der er beskrevet i det følgende. Reformen har af interesse i denne sammenhæng kun medført ændring af visse af afskrivningsreglerne. I øvrigt henvises til Jan-Ola Hedblads gennemgang af reformens hovedlinier i R&R 1991, nr. 12, s. 16 ff.

598. At de i § 44 nævnte konkrete fradragsmuligheder skal fortolkes som specialfald af den generelle regel i bestemmelsens 1. led, 1. pkt., er lagt til grund i NRT 1962.614 NH og NRT 1983.1462 NH. Se også Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 230 f.

599. NRT 1940.594 NH.

at give fradrag for udgifter, der har nær sammenhæng med størrelsen af købesummen for ejendommen. Prisen må jo formodes at være sat i relation til ejendommens vedligeholdelsestilstand ved overtagelsen.

Norsk ret har således indtaget et standpunkt modsat det danske. Som i dissensen antydet, er den norske model dog heller ikke uden betænkeligheder, idet det accepteres, at udgifter, der vil kunne bevirke en højere avance ved salg, kan fradrages.

I forbindelse med den seneste skattereform blev det foreslået, at vedligeholdelsesudgifter kun skulle fradrages i det omfang, udgifterne var medgået til at bringe genstanden i den stand, den havde ved erhvervelsen. Forslaget udgik under udvalgsbehandlingen.

Selv om man i Norge har valgt en anden løsning end den danske, kan det ikke undgås, at der i hvert enkelt tilfælde skal sondres mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter. Dette skøn har også i Norge givet anledning til en lang række tvister.⁶⁰⁰ Endvidere er det også nødvendigt at sondre mellem vedligeholdelsesudgifter, der kan fradrages, og forbedringsudgifter, der kan afskrives, når det drejer sig om nyanskaffelser/totalombygninger.⁶⁰¹ Ved grænsedragningen betragtes hver bygning som en enhed, således at udskiftning af enhedens enkelte bestanddele er vedligeholdelse.⁶⁰²

Hovedsynspunktet er herefter, om aktivet ved udførelse af reparationsarbejder m.v. sættes i samme stand, som det har været i på et tidligere tidspunkt, eller om der sker en forbedring (påkostning), hvorved aktivet sættes i bedre stand end på noget tidligere tidspunkt.

Udgangspunktet om en objektiv vedligeholdelsesgrænse fraviges ved ombygninger, hvorved et aktiv skifter karakter. Der er slet ikke adgang til vedligeholdelsesfradrag, hvis ombygningen er så omfattende, at den kan ligestilles med anskaffelse af et nyt aktiv.⁶⁰³ Faktisk afholdte vedligeholdelsesudgifter kan dog fradrages, selv om

600. Jf. Fagernæs: Håndbok i skatterett og ligning, s. 994 ff. og Jan Syversen i NR&R 1975.166 ff.

601. Jf. om denne sontring Jan Syversen i NR&R 1975.163.

602. Jf. Fagernæs: Håndbok i skatterett og ligning, s. 993.

603. Jf. Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt s. 271.

nedrivning og efterfølgende nybygning havde været en billigere og mere hensigtsmæssig løsning.⁶⁰⁴⁾

Vedligeholdelsesfradrag kan ske for de udgifter, der kan siges at medgå til genoprettelse af stedfundet "forbrug" af bygningen. I vedligeholdelsesfradraget kan ikke indeholdes det "forbrug" af ejendommen, der skyldes slid og ælde. Dette tab kan derimod afskrives, jf. nedenfor afsnit 6.1.2, og afskrivningen er udtryk for en periodisering af tabet. Der kan principielt ikke ske fradrag for udgifter til vedligeholdelse, hvis der samtidig sker afskrivning af de samme udgifter.⁶⁰⁵⁾

Boligejendomme kan som udgangspunkt ikke afskrives, jf. nedenfor afsnit 6.1.2, hvorfor der her må være grundlag for at sætte den objektive vedligeholdelsesgrænse *højere* og tillade fradrag af flere udgifter, end tilfældet er ved andre aktiver.⁶⁰⁶⁾

Noget sådant ses f.eks. at være tilfældet i forbindelse med vedligeholdessurrogater. Her sker vurderingen (som i dansk ret) efter såvel tekniske som økonomiske kriterier. Udskiftning af ældre udstyr med nyt, som efter dagens standard ikke er usædvanligt, kan fradrages fuldt ud, hvis ikke der med udskiftningen sker en standardforbedring, altså skiftes niveau fra lavt til middel eller fra middel til højt. Nødvendige reparationer udført på billigste måde kan fradrages fuldt ud som vedligeholdelse, selv om aktivets standard forbedres, jf. Jan Syversen i NR&R 1975.168.

Hvis der vedligeholdes med bedre og dyrere materialer m.v., og standarden herved føres op på et højere niveau, gives fradrag for den skønnede udgift, der skulle have været afholdt til vedligeholdelse, hvis man ikke havde anvendt bedre materialer m.v., jf. Finansdepartementets udtalelse refereret i Fagernæs: Håndbok i skatterett og ligning, s. 995. Det anerkendes dog, at anvendelse af andre materialer giver ret til fuldt fradrag, så længe de anvendte materialer ikke er væsentligt dyrere end de oprindelige, jf. ibid. s. 994 og den der refererede skrivelse fra skattedirektøren.

Det ses i norsk teori anført,⁶⁰⁷⁾ at vedligeholdelsesfradrag kun skal indrømmes, hvis vedligeholdelsen har været *nødvendig*, og vedligeholdelsesarbejdet altså ikke er udført "før tiden". Synspunktet, der administrativt set må give store bevisvanskeligheder, ses

604. Jf. Jan Syversen i NR&R 1975.162.

605. Jf. Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 236 og 270.

606. Jf. ibid. s. 271.

607. Jf. Jan Syversen i NR&R 1975.161 og Andreas Jølbo i Skatterett 1984.59.

dog ikke anvendt i praksis.⁶⁰⁸ Et nødvendighedskriterium forekommer også vanskeligt foreneligt med selve vedligeholdelsesbegrebet. Hvis aktivet føres tilbage til oprindelig stand, må dette være vedligeholdelse, uanset hvornår arbejdet udføres. Der må tillige være en formodning for, at husejere ikke afholder unødvendige vedligeholdelsesudgifter.

Efter NSKL § 42, 9. led, skal der for boligejendomme, som ejeren i væsentligt omfang benytter til egen bolig, beregnes en nettolejeindtægt (prosentligning), jf. NSKL § 42 b. Når dette er tilfældet, kan der ikke ske fradrag for vedligeholdelsesudgifter. Et standardfradrag anses for fratrasket ved beregning af nettolejeindtægten vedrørende ejendommen.⁶⁰⁹ Der kan dog selvstændigt fradrages udgifter over et vist mindstebeløb til udbedring af ekstraordinære skader, såsom storm- og vandskader, jf. NSKL § 42 b, stk. 5.

Vedligeholdelsesudgifter, der afholdes før udlejning af udlejers hidtidige privatbolig, ses i norsk praksis fradraget ud over det standardfradrag, der må anses for indeholdt i procentligningen. Noget sådant tillades dog formentlig kun, hvor ejendommen i forvejen er vel vedligeholdt.⁶¹⁰ Det kan undre, at udgifterne ikke betragtes som opsatte vedligeholdelsesudgifter, der ikke kan fradrages ved siden af det standardfradrag, der anvendes ved procentligningen.

6.1.2 Afskrivninger

NSKL § 44, 1. led, litra c, hjemler ret til afskrivning af den værdiforringelse, som er en følge af slid og ælde på "betydelige"⁶¹¹ og varige" driftsmidler, jf. også NSKL § 44 A-1. Det er hermed det helt klare udgangspunkt, at der kun kan afskrives på aktiver,

608. Nødvendighedskriterier ses således ikke praktiseret i en eneste af de afgørelser, der er refereret i Fagernæs: Håndbok for skatterett og ligning, s. 992 ff.

609. Jf. Jan Syversen i NR&R 1975.131.

610. Jf. Jan Syversen i NR&R 1975.135 f.

611. Ved "betydelige" forstås, at aktivet for den enkelte skatteyder skal have en værdi på 15.000 Nkr. eller mere, jf. NSKL § 44 A-1, stk. 2, og Fagernæs: Håndbok i skatterett og ligning, s. 126.

som forringes p.g.a. slid og ælde.⁶¹²⁾ Ved slid og ælde skal forstås slid *eller* ælde,⁶¹³⁾ hvor sliddet er det, der ikke lader sig reparere ved almindelig vedligeholdelse, mens begrebet ælde inkluderer det værditab, der alene er en følge af alderdom, herunder også at aktivet ikke længere er tidssvarende p.g.a. den teknologiske udvikling.⁶¹⁴⁾ Afskrivning indrømmes således kun, hvor det - selv med optimal vedligeholdelse - ikke er praktisk muligt at opretholde et aktivs værdi.⁶¹⁵⁾ Dette teoretiske udgangspunkt fastholdes dog ikke konsekvent, jf. straks nedenfor.

Der kan afskrives på "bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder o.l." (§ 44 A-2, litra f) samt på "forretningsbygg" (§ 44 A-2, litra g). Det er således muligt at afskrive på kontorbygninger, og afskrivning på beboelsesejendomme er ikke eksplicit udelukket.

Det ligger imidlertid helt fast i retspraksis, at der ikke kan afskrives på beboelsesejendomme.⁶¹⁶⁾ Praksis bygger på den antagelse, at ejendommene ikke undergår forringelse p.g.a. slid og ælde, hvorved implicit forudsættes, at de lader sig opretholde ved almindelig vedligeholdelse. Denne antagelse må dog gælde ligefuldt for en række andre bygninger, hvor afskrivning tillades, f.eks. kontorejendomme.⁶¹⁷⁾ Der kan i helt ekstraordinære tilfælde tillades afskrivning på funktionærboliger, men kun såfremt

612. Jf. herved NRT 1980.1428 NH, hvor der nægtes afskrivning på aktiver (malerier og skulpturer), der ikke forventes at miste værdi p.g.a. slid og ælde. Eventuelt værditab p.g.a. prisudviklingen er ikke tab, der hører under begrebet ælde. Der kan af samme årsag heller ikke afskrives på grunde, jf. Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 236, men der er efter NSKL § 47, 1. og 2. led, adgang til afskrivning af substansforbrug.

613. Jf. Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, s. 320 og Ole Gjems-Onstad: Avskrivninger, s. 390 ff.

614. Se hertil NRT 1926.713 NH, der statuerer, at en forretningsejendom må formodes at undergå en tiltagende "utidsmæssighet". Derfor blev afskrivning tilladt.

615. Jf. Jan Syversen i NR&R 1975.126 f.

616. Jf. især NRT 1937.271 NH, 1938.707 NH og 1972.874 NH.

617. Se hertil NRT 1926.713 NH, Andreas Jølbo i Skatterett 1984.59 f. og Ole Gjems-Onstad: Avskrivninger, s. 482 ff.

værdien af disse vil blive væsentligt reduceret ved indstilling af virksomhedens drift.⁶¹⁸⁾

Faste installationer, såsom elevatorer, varmeanlæg og sanitære installationer, afskrives sammen med bygningerne, hvis disse vel at mærke er afskrivningsberettigede, jf. NSKL § 44 A-2, stk. 3. Særskilt afskrivning af tekniske installationer er ikke mulig.⁶¹⁹⁾ Fast ejendom skal med henblik på afskrivning i Norge alene afgrænses i forhold til løsøre.

Anvendes en ejendom til formål, der er afskrivningsberettigende efter såvel litra f som litra g, eller anvendes ejendommen kun delvist til et afskrivningsberettiget formål, er det ikke muligt at afskrive forholdsmæssigt. I stedet bedømmes ud fra lejeværdien, til hvilket formål ejendommen i det væsentligste anvendes. *Hele* bygningen skal efter denne afvejning behandles efter de regler, der gælder for det formål, den væsentligste del af ejendommen anvendes til, jf. NSKL § 44 A-2, stk. 2.⁶²⁰⁾

Sælges et aktiv, hvorpå der er sket afskrivninger, kan salgssummen helt eller delvist indtægtsføres i det pågældende indkomstår. Hvis ikke beløbet indtægtsføres, skal det i medfør af NSKL § 44 A-6 overføres til den gevinst- og tabskonto, skatteyderen for hver næring skal føre efter NSKL § 44 A-7. Forsikringssummer og ekspropriationserstatning kan behandles på samme vis som salgssummer.

På gevinst- og tabskontoen er en saldo, der fremkommer som følge af tidligere års overskud eller tab vedrørende det pågældende aktiv. Er saldoen på kontoen positiv, skal mindst 20% af saldoen indtægtsføres. Er saldoen negativ, kommer et tilsvarende beløb til fradrag. Genvundne afskrivninger og avancer ved salg af afskrivningsberettiget fast ejendom beskattes således fuldt ud, men beskatningen kan fordeles over flere år.

618. Jf. NRT 1965.60 NH og 1972.874 NH.

619. Jf. Fagernæs: Håndbok i skatterett og ligning, s. 129. Se også NRT 1937.271 NH og 1938.707 NH, hvori anmodninger om særskilt afskrivning af sanitære faciliteter, varmeanlæg og elevatorer ikke blev imødekommet.

620. Se hertil NRT 1926.921 NH, 1938.707 NH og 1980.1052 NH.

6.2 Svensk ret

6.2.1 Vedligeholdelsesfradrag

Efter § 23, anv. pkt. 1., i kommunalskatteloven (SK) kan alle driftsomkostninger ved næringsudøvelse fradrages i indkomsten.⁶²¹⁾ Der gælder noget tilsvarende efter § 2, 1. mom., og § 3, 2. mom., i lov om statlig indkomstskatt.⁶²²⁾ Disse bestemmelser hjemler fradrag for vedligeholdelsesudgifter, også selv om vedligeholdelsen medfører, at ejendommens værdi forøges.⁶²³⁾

Efter SK § 5 deles ejendomme i to kategorier, privatboliger og erhvervsejendomme. Som privatbolig regnes alle småhuse, d.v.s. én- og tofamiliehuse, der udelukkende eller hovedsageligt anvendes til helårs- eller fritidsbeboelse for ejeren eller personer, der står ejeren nær, jf. SK § 32, anv. pkt. 14, sidste afs. Udgifter til vedligeholdelse af privatboliger, herunder privatboliger, der delvis men ikke hovedsageligt anvendes til erhvervsformål, kan ikke fradrages, heller ikke i form af et standardfradrag.⁶²⁴⁾ SK § 23, anv. pkt. 1, hjemler kun fradrag, hvor der er tale om aktiver, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Til gengæld beskattes lejeværdien af egen bolig ikke.⁶²⁵⁾

Ved vedligeholdelse forstås i Sverige - som i Norge - alle arbejder, der medvirker til at sætte en ejendom i en stand, der svarer til den oprindelige.⁶²⁶⁾ Ved fastlæggelse

621. Hvad der er erhvervsmæssig virksomhed, er nærmere defineret i SK § 21.

622. Om forholdet mellem de to svenske hovedskattelove henvises til Sven-Olof Lodin m.fl.: *Beskatning av inkomst och förmögenhet*, s. 9.

623. Jf. Sven-Olof Lodin m.fl.: *Beskatning af inkomst och förmögenhet*, s. 227. Ved salg af ejendomme, der ikke er privatboliger eller omsætningsaktiver, skal afholdte udgifter til vedligeholdelse i et vist omfang medregnes til fortjenesten, jf. SK § 22, anv. pkt. 5, og nedenfor afsnit 6.2.2.

624. Jf. Lars Pelin: *Skattereformen 1990 och 1991*, s. 11.

625. Lejeværdibeskatningen ophævedes som en del af den seneste svenske skattereform. Samtidigt skete dog en forhøjelse af ejendomsbeskatningen, jf. Lars Pelin: *Skattereformen 1990 och 1991*, s. 47 f.

626. Derfor nægtedes f.eks. fradrag i SRÅ 1979 1:86, hvor en bank som et led i sine sikkerhedsforanstaltninger havde foretaget visse bygningsændringer.

af, hvad der omfattes af vedligeholdelsesbegrebet, tages der ikke hensyn til længden af den periode, hvori skatteyderen har ejet ejendommen.⁶²⁷⁾

Valget mellem objektivt og subjektivt vedligeholdelsesfradrag blev i Sverige truffet i 1930, jf. SRÅ 1930 ref. 35. Her blev en meget forømt ejendom i 1925 ombygget og repareret for ca. 26.000 kr., hvoraf de ca. 8.000 kr. kunne siges at hidrøre fra egentlige og nødvendige udskiftnings- og reparationsarbejder. Ejeren havde erhvervet ejendommen i 1918, altså ca. 7 år før arbejderne udførelse, men ejendommen havde i hele ejerperioden været i samme dårlige stand. Regeringsrätten fandt uden at angive nogle betænkeligheder, at der skulle indrømmes fuldt fradrag for alle egentlige vedligeholdelsesudgifter, herunder for udskiftning af tag og kakkelovne.

Der skelnes således også i Sverige mellem vedligeholdelse og forbedring, herunder om-, ny- og tilbygninger.⁶²⁸⁾ Vedligeholdelsesfradrag kan ikke ske, hvis der er tale om en ombygning.⁶²⁹⁾

Praksis har på baggrund af betragtninger om, at afskrivning er tilstrækkelig for så vidt angår bygningsdele med en forventet lang levetid, begrænset adgangen til vedligeholdelsesfradrag. Alle arbejder på bygningsdele, der normalt holder hele bygningens levetid, betragtes som ikke-fradragsberettiget ombygning. Vedligeholdelsesfradrag indrømmes kun for reparation m.v. af dele, der normalt behøver reparation eller udbedring i løbet af en bygnings levetid.

Se hertil RÅ 1968 Fi 2315, hvor der ikke blev givet fradrag for udskiftning af gulv. Se også SRÅ 1958 Fi 2543 (udskiftning af en væg) og SRÅ 1954 Fi 160 (udskiftning af tagspær). I begge tilfælde nægtes fradrag. Kriteriet om levetid harmonerer dårligt med den generelle definition på vedligeholdelsesbegrebet og er heller ikke fulgt slavisk i praksis, jf. f.eks. nedenfor om SRÅ 1979 1:70.

627. Jf. Sven-Olof Lodin m.fl.: Beskattning av inkomst och förmögenhet, s. 227, hvor det nævnes, at mange med høje indkomster p.g.a. fradragsfordelen ved en høj marginalskatteprocent har opkøbt dårligt vedligeholdte ejendomme.

628. Jf. nærmere om afgrænsningen og praksis i forbindelse hermed Göran Grosskopf m.fl.: Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, s. 215 ff.

629. I SRÅ 1983 Aa 7 nægtes fradrag for den del af nogle ombygningsudgifter, som vedrørte flytning af et køkken fra et sted i et stuehus til et andet. Havde køkkenets placering været bibeholdt, ville der formentlig være indrømmet i hvert fald delvist fradrag for udgifterne.

Efter praksis kan udskiftning af installationer med andre, der i det væsentlige tjener samme formål, eller reparationer med nye materialer fradrages fuldt ud, selv om ejendommen herved sættes i en bedre stand end den oprindelige.⁶³⁰

Jf. hertil SRÅ 1986 ref. 115 om udskiftning af kakkelovne med elradiatorer. Ved afgørelsen tillodes tillige fradrag for reparation af en åben pejs og murværk, som ikke var en direkte følge af udskiftningen af varmesystemet. Begrundelsen for også at tillade fradrag for andre udgifter var, at hele det fratrukne beløb var mindre end udgifterne til reparation af de eksisterende varmekilder ville have været. Det er måske også besparelsesbetragtninger, der ligger bag den vidtgående afgørelse SRÅ 1979 1:70. Et eksisterende bygningsfundament var især på grund af en grundvandsnænkning ikke længere tilstrækkeligt. Udgifter til støbning af betonfundament og nedramning af metalpæle kunne fradrages fuldt ud, selv om arbejderne ret beset bevirkede, at ejendommen sættes i en bedre stand end den oprindelige. Udgifterne til vedligeholdelse af synkende mure m.v. må formodes langt at ville have oversteg de afholdte udgifter, men Regeringerådet tager ikke udtrykkeligt dette argument med i overvejelserne. I modsat retning findes SRÅ 1989 ref. 5, hvor udgifter til tilmuring af kælderør og fjernelse af trappen ned til døren ikke kunne fradrages. Også her måtte det formodes, at udgifterne til reparation af den faldefærdige trappe ville have været dyrere, men der fandtes at foreligge en ikke-fradragsberettiget ombygning.

Sker der en forøgelse af en udskiftet genstands standard, kan der gives fradrag for den del af udskiftningsudgifterne, der må skønnes at udgøre udgiften til en udskiftning uden forøgelse af standard.⁶³¹

I svensk ret - som i norsk - opereres med et nødvendighedskriterium. Ved bedømmelsen af, om vedligeholdelse har været nødvendig, foreskrives inddraget såvel tekniske som økonomiske overvejelser. Heller ikke i svensk ret ses nødvendighedskriteriet anvendt særligt hyppigt - der findes dog mindst en enkelt trykt afgørelse⁶³² - og kriteriet må være vanskeligt at håndtere i praksis, jf. ovenfor afsnit 6.1.1.

Frdrag for vedligeholdelse kan ifølge SK § 23, anv. pkt. 3, ske for alle *ombygningsarbejder*, som normalt kan påregnes i en virksomhed af den pågældende type (udvidet reparationsfradrag). Som eksempler anføres etablering af nye vindues- og døråbninger samt flytning af vægge i forbindelse med en ændret indretning af lokaler. Det er oplagt, at der her er tale om fradrag for udgifter, der ikke blot henfører

630. Jf. Sven-Olof Lodin m.fl.: Beskattning av inkomst och förmögenhet, s. 228 f.

631. Se hertil SRÅ 1972 Fi 71. Her udskiftedes et køleskab med kombineret køle- og frysekap. Fradrag blev givet for den del af udgifterne, der måtte antages at vedrøre udskiftning af køleskabet.

632. Jf. Sven-Olof Lodin m.fl.: Beskattning av inkomst och förmögenhet, s. 229 f., hvor afgørelsen SRÅ 1941 Fi 144 refereres.

ejendommen til dens oprindelige stand. Man går en anelse videre, men fradrag tillades dog ikke, hvis ombygningen medfører en væsentlig forandring af lokalerne, således at de helt skifter karakter. Efter skattereformen gælder reglerne for udvidet reparationsfradrag også for beboelsesejendomme.⁶³³⁾

Se hertil SRÅ 1985 1:32, hvor et lokale i en sukkerfabrik blev ombygget, så det fuldstændigt skiftede karakter. Lokalet anvendtes efter ombygningen til andet formål end tidligere. Alligevel gav Regeringsrätten fradrag for samtlige udgifter, idet der var tale om begrænsede ændringer set i forhold til hele fabrikkens størrelse, og fordi lokalet stadig anvendtes til formål, som var et led i sukkerproduktionen. I SRÅ 1983 1:39 blev der ikke indrømmet fradrag for den del af udgifterne, der var medgået til at ændre hotellokaler og beboelsesrum til kontorer og rum til datamaakiner.

Der kan altså ikke i arbejdernes karakter findes objektive retningslinier for, hvornår udgifter til ændringsarbejder kan fradrages efter SK § 23, anv. pkt. 3.

6.2.2 Afskrivninger

Afskrivninger betragtes i Sverige som driftsomkostninger, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst, jf. SK § 23, anv. pkt. 1. Det er udgangspunktet, at udgifter til bygningsarbejder, som ikke kan fradrages direkte som vedligeholdelsesudgifter, i stedet kan afskrives.⁶³⁴⁾

I Sverige kan der afskrives på *alle* typer bygninger, inkl. beboelsesbygninger.⁶³⁵⁾ Bygninger afskrives ikke efter en saldometode, men hver for sig, og installationer afskrives sammen med bygningerne. I SK § 23, anv. pkt. 6, er der vedrørende alle andre typer bygninger end beboelsesejendomme opregnet en mængde aktiver, som ikke skal medregnes til afskrivningsgrundlaget. Disse kan i stedet afskrives særskilt,⁶³⁶⁾

633. Jf. Sven-Olof Lodin m.fl.: Företagsbeskattning, s. 71.

634. Jf. f.eks. SRÅ 1983 1:39.

635. Jf. Sven-Olof Lodin m.fl.: Företagsbeskattning, s. 73 f.

636. I så fald skal afskrivningen ske efter reglerne om løsøre og dermed efter regnskabsmæssige principper, jf. SK § 23, anv. pkt. 13.

eller anskaffelsesudgifterne kan fratrækkes som vedligeholdelsesudgifter.⁶³⁷ De aktiver, der nævnes, er stort set sammenfaldende med det specielle erhvervstilbehør, der er omfattet af den danske TL § 37. Der er med andre ord tale om driftsmidler, der også i dansk ret betragtes som løsøre.

Afskrivningsgrundlaget er anskaffelsessummen for bygningerne inklusive de aktiver (installationer), der ikke betragtes som løsøre. Til anskaffelsessummen lægges *alle* afholdte forbedringsudgifter. Endvidere forøges anskaffelsessummen med visse vedligeholdelsesudgifter, som ikke har kunnet fradrages p.g.a. bestemmelserne i § 23, anv. pkt. 4 (statslige lån og tilskud) og pkt. 5 (begrænset fradrag for ejere af andelsboliger). Hvis en bygning er erhvervet på anden måde end ved køb, bytte o.l., skal der ikke beregnes en anskaffelsessum. Erhververen succederer i den tidligere ejers ret til afskrivning, jf. SK § 23, anv. pkt. 6, 6. afs.

Ved salg af en ejendom, hvorpå der har været afskrevet, skal foretagne afskrivninger medregnes som indtægt i det omfang, de for et indkomstår har oversteget 3.000 Skr., jf. SK § 22, anv. pkt. 5. Endvidere medregnes som indtægt skete fradrag for værdiforhøjende⁶³⁸ vedligeholdelse foretaget i de sidste 5 år inden salget. Dette er modvægten til den forholdsvis frie adgang til at foretage afskrivninger.

6.3 Opsummering og vurdering

Retssystemerne i Norge og Sverige er bygget på tilsvarende principper som det danske, men der er visse afvigelser. Generelt kan det siges, at man i begge lande i modsætning til i Danmark har valgt skattemæssige vedligeholdelsesfradrag ud fra objektive kriterier, hvorfor fradrag ikke skal relateres til skatteyderens ejertid. Heller ikke denne løsning er uden problemer. For en overfladisk betragtning er den norsk/svenske model dog i hvert fald nemmere at administrere og lettere for borgerne at forstå, og man undgår

637. Jf. SRÅ 1983 1:1, hvor foranstaltninger, der udføres for, at bygningerne kunne anvendes til kontor (opætning af lyddæmpende loftsbeklædning, installation af ventilationsanlæg og forbedring af belysningsforholdene), blev betragtet som en fradragsberettiget ombygning.

638. Hvad der er værdiforhøjende vedligeholdelse, er defineret i § 22, anv. pkt. 5, 6. afs. Det drejer sig om arbejder, der har sat ejendommen i en bedre vedligeholdelsesstand, end tilfældet var 5 år forud for salget eller ved anskaffelsen, hvis denne er sket senere.

problemer som følge af, at der ikke er overensstemmelse mellem det lejeretlige og det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb.

Der må i Sverige dog være en vis forvirring p.g.a. den i praksis skete begrænsning af adgangen til vedligeholdelsesfradrag af bygningsdele, der forventes at have samme levetid som bygningen som helhed. Denne begrænsning harmonerer ikke med den generelle definition af vedligeholdelsesbegrebet. Helt uproblematisk er ej heller reglen om det udvidede reparationsbegreb for visse ombygninger, da der ikke kan sættes objektive grænser.

Om de norske og svenske afskrivningsregler kan siges, at de er knap så komplicerede og detaljerede som de danske. De svenske må endda betegnes som værende ret enkle. De er derfor nemmere at administrere og forstå. Til gengæld er pladsen til nuanceret hensyntagen til specielle omstændigheder tilsvarende trang.

Sammenfattende kan det siges, at man i såvel Norge som Sverige har undgået de problemer, der følger af to forskellige vedligeholdelsesbegreber. Endvidere er der i norsk og svensk ret m.h.t. afskrivninger færre afgrænsningsproblemer end i dansk ret. F.eks. undgås den vanskelige sondring mellem bygningsbestanddele og installationer.

Det objektive vedligeholdelsesfradrag i begge lande samt de knap så komplicerede afskrivningsregler må alt i alt isoleret set formodes i højere grad end det danske system at give incitament til udførelse af vedligeholdelses- og forbedringsarbejder på fast ejendom.

7. KONKLUSIONER OG RETSPOLITISKE BETRAGTNINGER

7.1 Vedligeholdelseskonti

Reglerne om vedligeholdelse på lejeretsområdet har undergået hyppige ændringer i de sidste ca. 30 år. Udgangspunktet, hvorefter udlejer har pligt til at vedligeholde ejendommen forsvarligt, er ikke ændret, men det er derimod reglerne for finansiering m.v. af arbejderne. Der er således bl.a. blevet oprettet forskellige vedligeholdelseskonti. Formentlig ud fra den betragtning, at de gennem efterhånden mange år gældende huslejerestriktioner ikke har indbragt husejerne de fornødne midler til at kunne vedligeholde ejendommene i tilstrækkeligt omfang, har man pålagt lejerne særskilt at skulle betale ekstra, for at udlejer kan opfylde de hende påhvilende forpligtelser. Der har ikke på noget tidspunkt været en generel pligt for udlejer til at *anvende* alle de på kontiene hensatte midler efter hensigten, omend det med de bundne konti er sikret, at beløb, der er indbetalt,⁶³⁹ ikke kan anvendes til andet end vedligeholdelse og forbedring.

Effekten af de forskellige kontiregler er vanskelig at bedømme isoleret,⁶⁴⁰ men det forekommer sandsynligt, at der med opkrævningen af ekstra midler, også generelt er sket en ekstra vedligeholdelsesindsats. Der bliver til stadighed brugt af de hensatte midler, og en lang række ejendomme har negative saldi på vedligeholdelseskontiene. Den ekstra indsats er dog i mange tilfælde ikke tilstrækkelig.

Reglerne vedrørende de lejeretlige konti er unødigt komplicerede. Bl.a. findes 5 forskellige kontityper med hver deres særpræg, og der skal aflægges flere forskellige former for regnskaber vedrørende den enkelte ejendom. Endvidere kan der i forskelligt omfang fradrages udgifter til såvel vedligeholdelse som visse forbedringer på kontiene

639. Vedrørende ikke-indbetalte beløb er der et samspil mellem hensættelser på den ubundne konto for udvendig vedligeholdelse (§ 18-kontoen) og den bundne konto, der supplerer den ubundne (§ 18 b-kontoen). Samspillet bevirker, at indbetalinger på den bundne konto kan modregnes i underskud på den ubundne konto. Om den ubundne konto er ført korrekt, har Grundejernes Investeringsfond ikke i alle tilfælde ressourcer til at kontrollere.

640. For denne og de følgende konklusioner vedrørende reglerne effekt gælder, at de er behæftet med stor usikkerhed. Retsvidenskaben afdækker ofte blot toppen af isbjerget eller mindre ved undersøgelsen af, om lovbestemmelser har fået de tilsigtede virkninger.

for udvendig vedligeholdelse. Endnu en forvirrende faktor er henlæggelserne til fornyelse af tekniske installationer, der, hvis de har kunnet foretages, formentlig medfører, at udgifter, der ellers kunne debiteres på kontiene, alligevel ikke kan belaste kontiene overhovedet.

Henlæggelser til fornyelse af tekniske installationer kan opkræves som en del af den omkostningsbestemte husleje. Den manglende regnskabspligt og de vanskelige afgrænsningsforhold til reglerne om vedligeholdelseskonti og forbedringslejerforhøjelser gør det oplagt at tage reglerne op til revision. Umiddelbart forekommer en sammenlægning med vedligeholdelseshensættelserne at være en nærliggende løsning til afhjælpning af u hensigtsmæssighederne.

Det på det lejeretlige område isoleret set komplicerede system, kompliceres yderligere af, at der ved begrebet vedligeholdelse i skatteretlig henseende ikke altid forstås det samme som i lejeretlig henseende. Det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb medfører, at langt fra alle de udgifter, der kan fradrages på en vedligeholdelseskonto, kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

7.2 Skatteretlige vedligeholdelsesfradrag

Reglerne om fradrag for vedligeholdelse har ikke været ændret gennem de sidste mange år. Også før den principielle højesteretsafgørelse fra 1958, der fortolker stats-skattelovens § 6 således, at den udelukkende hjemler fradrag for de vedligeholdelsesudgifter, der kan relateres til forringelse indtrådt i skatteyderens ejertid, var den af Højesteret valgte fortolkning udbredt i administrativ praksis. Området kan derfor nærmest betegnes som statisk gennem det meste af dette århundrede, men der er i praksis selvfølgelig løbende sket en vis udvikling og tydeliggørelse.

Den langsomme udvikling betyder dog ikke, at gældende ret let lader sig bestemme. Netop det forhold, at en stor del af gældende ret ikke kan udledes af den ordknappe lovtekst men skal findes i en administrativ praksis, som på visse men langt fra alle punkter er godkendt af domstolene, medfører, at overskueligheden nedsættes.

Hertil kommer, at der til tider anvendes et fra de lejeretlige regler forskelligt vedligeholdelsesbegreb. Praxis anvender imidlertid med god grund ikke i alle henseender det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb konsekvent. Det samme er tilfældet vedrørende den skatteretlige lovgivning. Hermed er der selvsagt åbnet for yderligere forvirring m.h.t. forståelsen af vedligeholdelsesbegrebet i skattemæssig henseende.

Det afstedkommer en lang række misforståelser og en til tider vanskeligt forståelig praksis at have et skatteretligt vedligeholdelsesbegreb, der i visse tilfælde kan afvige fra det lejeretlige. Samtidigt må det betragtes som et faktum, at den begrænsede adgang til vedligeholdelsesfradrag er en stærkt medvirkende årsag til, at den vedligeholdelse, der rent faktisk sker i det private udlejningsbyggeri, er utilstrækkelig. Det kan dog ikke konkluderes, at der ikke er behov for et specielt skatteretligt vedligeholdelsesbegreb.

I kombination med en restriktiv huslejevlovgivning betyder det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, at driften af udlejningsejendomme efter skat i mange tilfælde ikke er rentabel. Gevinster realiseres i stedet hyppigt alene ved salg af ejendommene.⁶⁴¹⁾ Det forekommer at være et i længden uholdbart system, at det kun er i forbindelse med afhændelse af ejendommene, at der eventuelt kan opnås afkast af ejers investering.

En afbødning af de uheldige virkninger af det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb kan ske på flere måder.

Man kunne i forbindelse med en forenkling af det lejeretlige kontosystem (bl.a. ved reducere af antallet af konti) forestille sig, at alle vedligeholdelseshensættelser skulle bindes i Grundejernes Investeringsfond, og at de skulle holdes uden for den skattepligtige indkomst. Hermed sker en begrænsning af udlejerens likviditet. Et sådant system findes allerede i dag for de bundne vedligeholdelseskontis vedkommende, men det er ret kompliceret, så længe såvel vedligeholdelses- som forbedringsarbejder kan debiteres på kontiene.

641). Jf. Skifter Andersen og Knud Erik Hansen: Økonomiske vilkår for forbedring og vedligeholdelse i private udlejningsboliger, s. 16 f. Dette gælder også, selv om ejerne typisk har en stor likviditetsfordel af depositum og eventuelt tillige også af vedligeholdelseshensættelsesbeløb, samt ved at huslejen opkræves forud og langt tidligere end forfaldetidspunkterne for størsteparten af udgifterne vedrørende ejendommen, jf. *ibid.* s. 14.

En anden model er at objektivere muligheden for at foretage vedligeholdelsesfradrag, således at vedligeholdelse sættes i relation til den bedste af alle tidligere tilstande på ejendommen. Herved opnås en højere grad af harmoni med det lejeretlige system, men sondringen mellem forbedring vedligeholdelse vil stadig skulle foretages. På kort sigt vil en ændring som den netop skitserede medføre et provenutab af uvis størrelse for statskassen.⁶⁴²⁾ Et objektivt vedligeholdelsesfradrag vil imidlertid have en række afledede effekter, såsom højere indkomstskat fra og mindre arbejdsløshedsunderstøttelse til byggesektoren, øget omsætning af byggematerialer m.v. På langt sigt må forventes færre udgifter til byfornyelse m.v. En for udlejer billigere vedligeholdelse vil givetvis tillige medføre, at der i højere grad vil blive inkluderet moderniseringsarbejder ved igangsættelse af arbejder på en ejendom, og at omfanget af "sort" arbejde begrænses. Derfor må et eventuelt tab for statskassen på længere sigt blive mindre og mindre.

Et negativt aspekt af en sådan reform vil være, at der - i det omfang ejendommens vedligeholdelsesstand har indflydelse på købesummens størrelse - vil blive givet fradrag for udgifter, som medvirker til en højere salgsavance. Dette kan dog modvirkes, hvis der samtidigt sker en beskatning af avancer ved salg af fast ejendom opnået på denne måde.

En mindre vidtgående løsning kunne være at forhøje grænserne for fradrag efter procentreglen, således at incitamentet til vedligeholdelse af ny erhvervede ejendomme bliver større, eller at bibeholde eller udbygge det nuværende system med statstilskud. Tilskudsreglerne er dog kritiseret for ikke at have den fornødne effekt i udlejnings-ejendomme, bl.a. idet tilskud med heraf følgende administrativt besvær skal søges af lejere.

642. Thøger Nielsen har dog i SpO 1955.196 udtalt, at opretholdelse af det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb må resultere i et netto*tab* for staten.

7.3 Lejeretlige afskrivninger og forbedringer

Ejendomsforbedringer, f.eks. installation af bad eller toilet, energibesparende foranstaltninger m.v., er udlejere ikke forpligtede til at udføre. Så længe en mangel ikke er omfattet af udlejers vedligeholdelsespligt, er det ikke muligt at pålægge udlejer at lade arbejder udføre, medmindre der undtagelsesvis er hjemmel hertil i byggelovgivningen eller andetsteds.

Efter lejeloven er der adgang for udlejer til at forlange lejeforhøjelse, hvis der er udført forbedringer. Som følge heraf er det lejerne, der finansierer forbedringer, men udlejer vil typisk ikke få dækket alle sine omkostninger i forbindelse med arbejderne og udsættes for en likviditetsbelastning. Til gengæld for disse økonomiske ulemper for udlejer er reglerne om beregning af lejeforhøjelser i praksis - bevidst eller ubevidst - blevet fortolket således, at forbedringslejeforhøjelser normalt ikke bortfalder på det tidspunkt, hvor forbedringen er fuldt amortiseret. Langt størsteparten af forbedringsforhøjelserne kan opkræves i al evighed fremover. Endvidere vil forbedringer typisk bevirke en forøgelse af ejendomsværdien; en gevinst udlejer kan realisere ved salg.

Ved beregning af en forbedringslejeforhøjelse efter lejelovgivningen skeles ikke til, om udlejer skattemæssigt kan afskrive på forbedringen, eller om udgifterne delvis kan fradrages efter reglerne om tilslutningsafgifter. Kun direkte tilskud og udgifter til vedligeholdelsesforanstaltninger skal holdes uden for beregningen. Vedligeholdelsesudgifterne kan normalt⁶⁴³ debiteres på vedligeholdelseskonti og i et vist - men ikke nødvendigvis samme - omfang fradrages i den skattepligtige indkomst, medmindre udgifterne afholdes af midler på en bunden vedligeholdelseskonto.

Reglerne om beregning af lejeretlige forbedringsforhøjelser er - bortset fra visse aspekter i forholdet til henlæggelser til fornyelse af tekniske installationer - efterhånden i praksis lagt i ganske faste rammer. Det vanskelige består i skønnet over, om en del af de udførte arbejder skal betragtes som vedligeholdelse. For at undgå dette skøn kunne man tænke sig et system, hvor der opkrævedes hensættelser til al vedligeholdelse og forbedring af en ejendom. Noget sådant vil dog nødvendiggøre et andet kontosystem.

643. Når der bortses fra udgifter til fornyelse af tekniske installationer.

Et problem ved den skitserede løsning er, at udlejningsejendommens standard varierer ganske betydeligt, hvorfor det på forhånd synes vanskeligt at operere med ét eller få hensættelsesbeløb.

7.4 Skatteretlige afskrivninger og forbedringer

Afskrivningsloven indeholder mange og komplicerede regler om afskrivning af bygninger. Reglerne er stort set ikke på nogen punkter i harmoni med det lejeretlige afskrivnings- og henlæggelsessystem og heller ikke med adgangen til ordinære afskrivninger efter statsskatteloven. Uoverensstemmelserne har dog ikke den store betydning, da det lejeretlige afskrivningsbegreb ikke har nogen berøringsflader med de skatteretlige afskrivninger.

Afskrivning på beboelsesejendomme er stort set udelukket ved lov, men udelukkelsen bygger på et forældet grundlag, idet forudsætningen har været, at beboelsesejendomme ikke forældes, hvis de vedligeholdes. Den manglende afskrivningsadgang er dog ikke total, idet der alligevel kan foretages afskrivninger på *dele af* formentlig *alle* beboelsesejendomme. Dette kan ske efter reglerne om afskrivning af installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger, efter reglerne om forholdsmæssig afskrivning på afskrivningsberettigede dele af "blandede" bygninger og efter reglerne om afskrivning af udgifter til forbedring af afskrivningsberettigede aktiver.

Mulighederne for afskrivning af en bygnings tekniske installationer er velbegrundede men har vanskelige sondringer og besynderlige konsekvenser til følge, når det drejer sig om installationer i "blandede" bygninger, i hvert fald så længe der kan ske forholdsmæssig afskrivning på disse bygninger.

Den særskilte afskrivning på installationer i afskrivningsberettigede ejendomme og det forhold, at hver bygning afskrives for sig, medfører en større regnskabsmæssig belastning for udlejer og for skattemyndighederne.

Endvidere giver afskrivningsloven i vid udstrækning adgang til særskilte skattemæssige afskrivninger på udgifter til forbedring af afskrivningsberettigede aktiver. Også dette forhold medfører en regnskabsmæssig belastning.

Afskrivningsadgangen for bygninger på lejet grund m.v. efter statsskattelovens generelle regler er ligeledes velbegrundet. Blot forekommer praksis på området vanskelig at overskue, da der nødvendigvis må tages en række forskellige hensyn varierende fra tilfælde til tilfælde, f.eks. m.h.t. risikoen for tab eller afskrivningssatsen.

En generel adgang til at afskrive på beboelsejendomme med en passende lav afskrivningsprocent kunne i kombination med afskaffelse af reglerne om særskilt afskrivning på installationer være en mulig forenkling af bygningsafskrivningssystemet. Afskrivning forekommer at være mest overskuelig, hvis den foregår efter saldometoden. Afskrivning af forbedringer behøvede i så fald ikke at foregå særskilt, idet forbedringsudgiften blot kunne tilskrives saldoen. Hvis der ikke ændres ved det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, bør saldoen tillige kunne forøges med de lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, der skatteretligt indebærer en forbedring.

Ændres der samtidig i det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, kunne man forestille sig en løsning, der indebar, at alle vedligeholdelsesudgifter kunne tilskrives bygningssaldoen og dermed skulle afskrives i stedet for at blive fradraget. Herved opnås, at man undgår sondringen mellem forbedring og vedligeholdelse. Er årets vedligeholdelsesudgifter af samme størrelse som afskrivningsbeløbet, kan man sige, at ejendommen blot bevarer sin bogførte værdi.⁶⁴⁴ Modellen indebærer dog - afhængig af afskrivningsprocentens størrelse - en risiko for, at lysten til at foretage vedligeholdelse hæmmes, idet fradragsmuligheden spredes over en længere årrække.

En ændring af det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb i retning af at tillade fradrag for alle lejeretlige vedligeholdelsesudgifter vil medføre et mindre behov for afskrivningsregler. Gennemføres en ændring i denne retning, kunne man forestille sig, at det vil være relevant at afskaffe de eksisterende muligheder for afskrivninger på dele af bygninger samt forbedringer.

Slutteligt må bemærkes, at alle de her givne forslag til ændringer ikke er overvejet i alle deres aspekter, hvorfor de alene skal opfattes som forslag til videre sonderinger.

644. Ideen er lanceret af Andreas Jølbo i Skatterett 1984.61, men har i hvert fald ikke endnu vundet gehør i norsk lovgivning.

Eventuelle ændringer af det eksisterende system bør under alle omstændigheder være af *langsigtet og varig* karakter, så der kan blive taget højde for så mange af en reforms konsekvenser som muligt. Såvel *lejeretlige* som *afskrivningsmæssige* aspekter skal f.eks. tages med i overvejelser om en isoleret ændring af vedligeholdelsesreglerne, idet en sådan ændring vil have afsmittende effekt på disse områder. Man kommer heller ikke uden om at skulle tage stilling til, om den eksisterende lovgivning om genvundne afskrivninger og beskatning af avancer ved salg af fast ejendom skal revideres. Indtil en gennearbejdet reform kan sættes i værk, vil det være at foretrække at bibeholde de nuværende til tider ikke velovervejede men kendte regler frem for at lave løsninger til afhjælpning af dele af problemerne. Sådanne delløsninger har ofte en række utilsigtede effekter, der så nødvendiggør gennemførelse af andre foranstaltninger til afhjælpning af uhensigtsmæssighederne.

8. RESUMÉ

8.1 Vedligeholdelse

Skatteretten og privatretten er to nært sammenknyttede men alligevel meget forskellige juridiske discipliner. De privatretlige begreber bliver som altovervejende hovedregel også lagt til grund ved ligningen. Dog har skattemyndighederne en vis frihed til med skattelovgivningens specielle formål for øje at fortolke dispositioner på en måde, som ikke er i overensstemmelse med den privatretlige fortolkning.

Udgangspunktet i dansk lejeret er, at udlejer har pligt til at *vedligeholde* den ejendom, der udlejes. Med vedligeholdelse i denne sammenhæng menes alle arbejder, der tilsigter at modvirke almindeligt slid og ælde, og som ikke sætter ejendommen i en bedre stand, end den har været i på noget tidligere tidspunkt.

I langt størsteparten af beboelseslejemålene opkræves over huslejen beløb, der er øremærkede til udførelse af vedligeholdelsesarbejder. Udføres vedligeholdelse, kan udgiften hertil debiteres på de (bogholderimæssige) konti, der skal føres vedrørende de hensatte beløb. Selv om der består en vedligeholdelsespligt for udlejer, er der et meget vidt spillerum m.h.t., hvornår vedligeholdelsesarbejder skal udføres. Dog kan et huslejenævn på baggrund af en beboerklage pålægge ejeren udførelsen af nærmere angivne arbejder.⁶⁴⁵

Udgifter til vedligeholdelse af fast ejendom kan fradrages i den skattepligtige indkomst. På baggrund af en dom afsagt af Højesteret i 1958 fortolkes vedligeholdelse i skattemæssig henseende mere snævert, således at der kun gives fradrag for vedligeholdelsesudgifter, der ikke medfører, at ejendommen sættes i en bedre stand, *end den var i på tidspunktet for skatteyderens erhvervelse*. Det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb kan derfor betegnes som subjektivt, da det som udgangspunkt relaterer sig til skatteyderens ejerperiode ud fra den ikke altid korrekte betragtning, at ejendommens

645. Det kan også i medfør af den offentligretlige regulering vedrørende fast ejendom, f.eks. brandsikringsloven, blive pålagt en ejer at udføre visse vedligeholdelses- eller forbedringsarbejder. Sådanne påbud er ikke nærmere behandlet i denne fremstilling.

vedligeholdelsesstand vil afspejle sig i størrelsen af en salgsum for ejendommen. Det bærende princip bag det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb er således, at det ikke med mulighed for skattefradrag skal kunne lade sig gøre at forøge værdien af en ejendom, i hvert fald ikke så længe værdiforøgelsen er skattefri.

Relationen til ejertiden indebærer imidlertid en lang række afledede konsekvenser og fastholdes ikke konsekvent i praksis:⁶⁴⁶⁾

For at lette det til tider meget vanskelige skøn er der fastsat en administrativ praksis (procentreglen), der tillader fradrag af lejeretlige vedligeholdelsesudgifter i de første tre år efter anskaffelsen af en ejendom. Fradragsmuligheden er dog beløbsmæssigt begrænset til en bestemt procentdel af ejendommens lejeindtægter.

I visse tilfælde gives fradrag for udgifter til vedligeholdelse, som lejere af lokaler afholder som led i deres erhverv. Fradrag sker imidlertid efter statsskattelovens regel om fradrag for driftsomkostninger. Også her gives fradrag for lejeretlige vedligeholdelsesudgifter, mens lejeretlige forbedringer kan afskrives.

Det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb forudsætter egentlig, at skattemyndighederne i hvert enkelt tilfælde foretager en registrering af en ejendoms vedligeholdelsesstand på tidspunktet for skatteyderens erhvervelse. Noget sådant sker selvsagt ikke i praksis, hvorfor skattemyndighederne, som årene går, bevismæssigt vil stå svagere og svagere ved bedømmelse af retten til fradrag for lejeretlige vedligeholdelsesudgifter. Det må derfor formodes, at der efterhånden vil blive indrømmet fradrag for samtlige lejeretlige vedligeholdelsesudgifter uanset ejendommens stand på erhvervelses-tidspunktet, og det er formentlig kun ved afholdelse af større beløb til vedligeholdelse, at der vil ske reduktion af fradraget under hensyn til længden af ejertiden.

646. I *skattelovgivningen* anvendes konsekvent de samme vedligeholdelses- og forbedringsbegreber, bortset fra i loven om vurdering af landets faste ejendomme. Her anvendes begreberne i den lejeretlige forståelse.

Den gradvise udviskning af skellet mellem lejeretlig og skatteretlig vedligeholdelse gælder dog ikke for større udgifter afholdt til udskiftning eller totalrenovation af bygningsbestanddele eller installationer. Her anlægger skattemyndighederne et standardskøn med udgangspunkt i den gennemsnitlige levetid for bygningsbestanddele-/installationer af den pågældende art. Udskiftes f.eks. de eksisterende vinduer med nye, som antages at have en levetid på 30 år, og har skatteyderen ejet ejendommen i 20 år, vil der blive indrømmet fradrag for 20/30 af udgifterne til vinduesudskiftningen. Dette standardskøn benyttes stort set overalt i praksis. Herved fraviges det skattemæssige vedligeholdelsesbegreb også, idet der burde have været indrømmet fradrag i relation til den *faktiske* forringelse, der er sket i skatteyderens ejertid og ikke i relation til en forventet levetid for de ny bygningsdele. Var de vinduer, der udskiftedes, 80 år gamle, burde der - hvis det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb anvendtes konsekvent - kun være givet fradrag for 20/80 af udgifterne i det netop givne eksempel.

Relationen til skatteyderens ejertid giver anledning til en række problemer i forbindelse med overgang af ejendomsretten til fast ejendom. Det er nødvendigt at fastlægge, hvornår en ejendom har skiftet ejer, men hvornår dette tidspunkt skal regnes fra, fremgår ikke klart af administrativ praksis. Det er tillige nødvendigt at have regler om, hvornår en erhverver kan succedere i den tidligere ejers ret til vedligeholdelsesfradrag, og hvornår ejendomsrettens overgang skal betragtes som et egentligt ejerskifte.

I relation til det lejeretlige system bevirker det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb, at der er uoverensstemmelse mellem hvilke udgifter, der kan fradrages på de lejeretlige vedligeholdelseskonti, og hvilke der kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Sådan disharmoni medfører naturligvis en række misforståelser hos skatteyderne. Misforståelserne "smitter af" ved beregning af forbedringslejeforhøjelser, hvor der ikke tillades medtaget skatteretlige forbedringsudgifter, som samtidig er lejeretlige vedligeholdelsesudgifter. Hertil kommer, at muligheden for over huslejen at henlægge til fornyelse af tekniske installationer i en ejendom til tider medfører, at lejeretlige vedligeholdelsesudgifter ikke kan belaste vedligeholdelseskonti. De lejeretlige henlæggelser til fornyelse indgår ikke ved opgørelsen af det skattemæssige regnestykke.

Forvirringen bliver ikke mindre, når det i lejelovgivningen foreskrives, at der på de såkaldte vedligeholdelseskonti også i et vist omfang kan ske debitering af lejeretlige forbedringsudgifter.

Uanset om man anvender et objektivt eller et subjektivt vedligeholdelsesbegreb i skatteretten, undgår man ikke at skulle foretage en afgrænsning mellem vedligeholdelse og forbedringer, som ikke er fradragsberettigende. Afgrænsningsproblemer opstår særdeles hyppigt ved bedømmelsen af, om udførte arbejder er vedligeholdelse eller ej. I mange tilfælde er der tale om en kombination af skattemæssig vedligeholdelse og forbedring, og i så fald fordeles udgifterne forholdsmæssigt efter et ofte vanskeligt skøn. Svære afgrænsningsproblemer støder man tillige på ved udbedring af skader på en ejendom, hvor der sker vedligeholdelse med andre materialer end de hidtidigt anvendte, hvor der udføres forbedringer for at undgå meget omkostningskrævende vedligeholdelse, eller hvor der sker udskiftning af tekniske installationer med nye og mere tidsvarende.

For de fleste private ejerboliger er adgangen til fradrag for vedligeholdelsesudgifter standardiseret til et beløb, der gennemsnitligt må formodes at være særdeles utilstrækkeligt.

For fredede ejendomme, der anvendes til beboelse, fraviges det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb ikke, men for fredede ejendomme, der er omfattet af reglerne om standardfradrag, kan der ske fradrag for samtlige skatteretlige vedligeholdelsesudgifter.

Et politisk ønske om at fremme beskæftigelsen i byggefagene, mindske omfanget af "sort" arbejde og om at sikre en bedre vedligeholdelse af de eksisterende private udlejningsejendomme kunne tænkes udmøntet i lovgivning, der tillader fradrag for alle lejeretlige vedligeholdelsesudgifter. Herved kan opnås bl.a. en regelforenkling,⁶⁴⁷ der

647. Ikke i form af mindre lovtekst, men i form af bortfald af en righoldig og ikke altid let tilgængelig domstols- og administrativ praksis.

vil lette skattemyndighedernes administrationsbyrde,⁶⁴⁸⁾ og et eventuelt provenutab for staten vil ad åre blive mindre og mindre.

8.2 Forbedringer og afskrivninger

Ved *forbedring* i lejeretlig forstand forstås, at en ejendom sættes i bedre stand end på noget tidligere tidspunkt. Udgifterne til en forbedring kan pålignes lejerne i form af en forbedringslejeforhøjelse, men kun i det omfang arbejderne har forøget brugsværdien for lejerne. En forbedringslejeforhøjelse kan typisk pålægges lejen i al fremtid og bortfalder altså ikke, når udlejers omkostninger er blevet dækket.

I lejelovgivningen m.v. er visse arbejder udtrykkeligt defineret som forbedringsarbejder. Nogle af disse arbejder er ikke forbedringsarbejder efter den almindelige definition herpå, men defineres i specielle lovbestemmelser alligevel som forbedringer, der kan give grundlag for lejeforhøjelse. Skattemyndighederne tager ikke sådanne specielle lovbestemmelser for pålydende og foretager i stedet en særskilt skatteretlig vurdering af, om der er tale om forbedring og/eller vedligeholdelse. Omvendt tages ved beregning af en forbedringslejeforhøjelse over for lejere ikke hensyn¹ til, om de medgåede udgifter skattemæssigt set helt eller delvist er fradrags- eller afskrivningsberettigende.

Lejeretlige afskrivninger er beløb, som kan inkluderes i en forbedringslejeforhøjelse. Afskrivninger kan dog ikke medregnes ved forbedring af installationer, hvis der som en del af huslejen er blevet opkrævet henlæggelser til fornyelse af installationen. Uoverensstemmelserne mellem skatteretlige afskrivninger og afskrivninger i lejeretlig forstand og mellem skatteretlige afskrivninger og henlæggelser til fornyelse af tekniske installationer giver ikke anledning til særlige problemer.

For beboelseslejligheder, der ikke er omfattet af reglerne om omkostningsbestemt husleje, kan opkræves hensættelser til en bunden forbedringskonto.

648. Selvfølgelig vil den administrative forenkling blive større, såfremt der samtidig gennemføres en forenkling af afskrivningsreglerne for bygninger og installationer.

Det skatteretlige forbedringsbegreb omfatter *både* de arbejder, der også lejeretligt er forbedringer, og visse lejeretlige *vedligeholdelses*arbejder, nemlig de arbejder, der medvirker til at sætte en ejendom i bedre stand, end den var i på det tidspunkt, skatteyderen erhvervede den. Det specielle skatteretlige vedligeholdelsesbegreb har altså til følge, at det skatteretlige forbedringsbegreb også afviger fra det lejeretlige.

Sammenhængen mellem skatteretlige afskrivninger og vedligeholdelse er - i hvert fald som det teoretiske udgangspunkt - at udgifter, der ikke kan fradrages som vedligeholdelse, skal aktiveres. Det afhænger derefter af indholdet af afskrivningsreglerne, om der kan ske afskrivning af de aktiverede udgifter, men hovedreglen er, at afskrivning kan ske. Omvendt kan udgifter, for hvilke der er hjemmel til afskrivning, ikke fradrages som skatteretlig vedligeholdelse. Dette teoretiske udgangspunkt praktiseres ikke helt konsekvent, idet der til tider fremkommer afgørelser, der tillader afskrivning af udgifter, der samtidig kan fradrages som vedligeholdelse.

Beboelsesejendomme udgør en af undtagelserne til reglen om, at aktiverede udgifter kan afskrives. Udelukkelsen af afskrivning på beboelsesejendomme hviler på en politisk beslutning og er sket ved lov. Beslutningen er truffet ud fra en forudsætning om, at beboelsesejendomme lader sig opretholde fuldt ud, såfremt der udfoldes normale (fradragsberettigede) vedligeholdelsesbestræbelser. Uanset forudsætningerne må det antages, at beboelsesejendomme også undergår en vis forældelse, der ikke lader sig reparere ved almindelig vedligeholdelse. Det er endvidere klart, at ikke alle arbejder, der er nødvendige for opretholdelse af en ejendoms standard, kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Fradragsmulighederne varierer afhængigt af ejerforholdenes længde.

Det accepteres, at der kan ske delvis afskrivning på en ejendom, der anvendes til såvel afskrivningsberettigede som ikke-afskrivningsberettigede formål ("blandede" ejendomme).

Man har - måske til kompensation for den manglende adgang til afskrivning på beboelsesejendomme som helhed - valgt at tillade afskrivning på installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger. Dette valg nødvendiggør en meget vanskelig sontring mellem installationer og egentlige bygningsbestanddele. Her regnes f.eks. koldtvandsrør

for bygningsbestanddele, mens varmtvandsrør er installationer. Også selv om der ikke var adgang til særskilt afskrivning på installationer, er det nødvendigt at foretage en afgrænsning af bygningsbestanddele og installationer i forhold til løsøre, som ofte kan afskrives for sig.

Der er også mulighed for særskilt afskrivning af installationer i afskrivningsberettigede bygninger. Sådan afskrivning foregår efter et helt andet regelsæt end afskrivningen af installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger. De to forskellige regelsæt forekommer ikke specielt indviklede, men giver alligevel anledning til vanskeligheder i de ejendomme, der anvendes til såvel afskrivningsberettigede som ikke-afskrivningsberettigede formål. I stedet for at forlange forholdsmæssig afskrivning efter to forskellige sæt afskrivningsregler, er det praksis, at en installation afskrives som helhed efter det ene *eller* det andet sæt regler, hvis den afskrivningsberettigede anvendelse af installationen er den overvejende. Hvis ikke, tillades afskrivning ikke overhovedet.

Udgifterne til alle ombygnings- og forbedringsarbejder på afskrivningsberettigede bygninger eller installationer kan afskrives. Det er i den forbindelse udgifter til alle skatteretlige forbedringsarbejder, herunder visse lejeretlige vedligeholdelsesarbejder, der kan afskrives.

Det samlede indtryk af afskrivningslovens regler for bygninger og installationer i bygninger og de mange ændringer af regelgrundlaget er, at afskrivningsreglerne er meget komplicerede. Det kan derfor ikke overraske, hvis ejere af fast ejendom p.g.a. manglende overblik over afskrivningsmulighederne og manglende kendskab til, hvorledes et afskrivningsregnskab skal føres, helt afholder sig fra at foretage afskrivninger, som de egentlig var berettigede til.

Uden for afskrivningsloven med hjemmel i statsskattelovens generelle bestemmelser er der praksis for, at der kan afskrives på bygninger, herunder beboelsesejendomme, på lejet grund, at der kan afskrives på ejendomme, herunder beboelsesejendomme, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse e.l., samt at der kan afskrives på ombygningsudgifter i lejede lokaler. For sådan afskrivning gælder forskellige i praksis udviklede regler. Også på dette område lader gældende ret sig vanskeligt overskue.

Trods visse bestræbelser i retning af forenkling af reglerne vedrørende afskrivning af bygninger er der stadig et helt klart behov for en yderligere simplificering. Flere forskellige løsningsmodeller kunne tænkes:

Det er klart, at beboelsesejendomme har en lang levetid, og at levetiden gennemsnitligt vil være længere end for øvrige afskrivningsberettigede bygninger. Politisk kunne man i stedet for at afskære afskrivningsadgangen vælge at tillade afskrivning med en passende lille afskrivningssats. Afskrivning kunne eventuelt ske efter saldometoden, og man kunne indføre regler om, at samtlige forbedringsarbejder og eventuelt tillige vedligeholdelsesudgifter, der ikke er fradraget i den skattepligtige indkomst, kunne tilskrives saldoen. Hvis ingen vedligeholdelsesudgifter kunne fradrages direkte, kunne man forestille sig, at udgifterne i stedet kunne tilskrives saldoen og afskrives. Herved undgås i skatteretten sondringen mellem vedligeholdelse og forbedring.

Hvis der indføres et saldosystem, vil det være nødvendigt at afskrive installationer sammen med bygningerne. Man kunne dog også, hvis der ikke er adgang til afskrivning af beboelsesbygninger, forestille sig saldoafskrivning af installationer alene. Under alle omstændigheder bør det overvejes, om de nuværende indviklede og ikke altid lige fornuftige regler om forholdsmæssig afskrivning på "blandede" bygninger og "blandede" installationer er værd at opretholde.

En anden model til regelforenkling kunne være, at man afskaffer adgangen til afskrivning på bygninger og installationer - måske undtagen den afskrivning, der ikke sker efter afskrivningsloven - og i stedet giver adgang til fradrag for samtlige lejeretlige vedligeholdelsesregler.

Eventuelle genvundne afskrivninger og avancer ved salg af ejendommen beskattes i et vist omfang i det eksisterende system, men ændres afskrivnings- og/eller vedligeholdelsesreglerne, bør også disse regelsæt tages op til overvejelse.

Alt i alt kan om de i denne fremstilling omhandlede regler siges, at de trods indviklethed og til tider vanskeligt forståelige konsekvenser er kendte og indarbejdede, hvorfor reglerne stort set fungerer i det daglige, og det lader sig i de fleste tilfælde gøre at konstatere, hvad der er gældende ret. Der er imidlertid ingen tvivl om, at reglerne sine steder er særdeles komplicerede for såvel lovgivere og myndigheder som borgere,

hvilket afstedkommer en række misforståelser og tvister. Det er derfor ønskeligt, at der tages initiativ til visse reformer til forenkling, men det er vigtigt, at sådanne reformer overvejes ganske nøje, inden de iværksættes, således at der kan blive taget højde for så mange effekter af sådanne ændringer som muligt.

LISTE OVER ANVENDTE FORKORTELSER

- AAL:** Arveafgiftsloven. Lov om afgift af arv og gave, jf. lbkg. nr. 712 af 15/10 1991
- Adv:** Advokaten (Advokatbladet). Tidsskrift udgivet af Advokatrådet
- AFL:** Afskrivningsloven. Lov om skattemæssige afskrivninger m.v., jf. lbkg. nr. 597 af 16/8 1991 med senere ændringer
- BBL:** Boligbyggeriloven. Lov om boligbyggeri, jf. lbkg. nr. 135 af 25/2 1992 med senere ændringer
- Bet:** Kommisionsbetænkning
- Byfornyleslov:**
Lov om byfornyelse og boligforbedring, jf. lbkg. nr. 498 af 28/6 1990 med senere ændringer
- Bkg:** Bekendtgørelse
- Brandsikringslov:**
Lov om brandsikring af ældre beboelsesbygninger, jf. lbkg. nr. 228 af 26/5 1977
- BRL:** Boligreguleringsloven. Lov om midlertidig regulering af boligforholdene, jf. lbkg. nr. 251 af 9/4 1992 med senere ændringer
- Byggelov:** Byggeloven, jf. lbkg. nr. 495 af 29/6 1990
- Bygningsfredningslov:**
Lov om bygningsfredning, jf. lbkg. nr. 81 af 10/2 1986
- Cirk:** Cirkulære
- EBL:** Ejendomsavancebeskatningsloven. Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. lbkg. nr. 866 af 22/10 1992
- ELBL:** Ejerlejlighedsavancebeskatningsloven. Lov nr. 193 af 9/4 1986 om beskatning af fortjeneste ved førstegangsafståelse af visse ejerlejligheder m.v.
- ELL:** Ejerlejlighedsloven. Lov om ejerlejligheder, jf. lbkg. nr. 455 af 10/8 1982 med senere ændringer

ERL:	Erhvervslejereguleringsloven. Lov om lejeregulering i erhvervslokaler m.v. jf. lbkg. nr. 90 af 5/2 1992 med senere ændringer
ETBL:	Etableringskontoloven. Lov om indskud på en etableringskonto, jf. lbkg. nr. 240 af 17/4 1990 med senere ændringer
FT:	Folketingstidende
FUL:	Fusionsloven. Lov om beskatning ved fusion af aktielselskaber m.v., jf. lbkg. nr. 628 af 27/8 1991
GD:	Grundejernes Domssamling
H:	Højesterets dom eller kendelse
Huset:	Tidsskrift udgivet af Københavns Grundejerforening
IFL:	Investeringsfondslov. Lov om investeringsfonds, jf. lbkg. nr. 241 af 17/4 1990 med senere ændringer
J:	Juristen. Tidsskrift udgivet af Danmarks Jurist- og Økonomforbund
Kommunal ejendomsskattelev:	Lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme, jf. lbkg. nr. 808 af 4/12 1990 med senere ændringer
KSL:	Kildeskattelev. Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat), jf. lbkg. nr. 778 af 17/9 1992
Lbkg:	Lovbekendtgørelse
LD:	Ligningsdirektoratet
LIL:	Ligningsloven. Lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten, jf. lbkg. nr. 735 af 5/11 1991 med senere ændringer
LL:	Lejeloven. Lov om leje, jf. lbkg. nr. 250 af 9/4 1992 med senere ændringer
Losr:	Landsoverskatterådets meddelelser
LR:	Statens Ligningsråd
LSI:	Lov om særlig indkomstskat m.v., jf. lbkg. nr. 860 af 22/10 1992
Lsr:	Landskatteretskendelse
Lsrn:	Meddelelser fra Landsskatteretten
LV 91:	Told- og Skattestyrelsens Ligningsvejledning for 1991

NH:	Norsk høyesterettsdom
NR&R:	Tidsskrift for Revisjon og Regnskapsvesen, utgivet af Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
NRT:	Norsk Rettstidende
NSKL:	Norsk skattelov. Lov nr. 8 af 18/8 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) med senere endringer
PSL:	Personskatteloven. Lov om inkomstskat og formueskat for personer m.v., jf. lbkg. nr. 869 af 22/10 1992
R&R:	Revision & Regnskabsvæsen
R&R SM:	Revision & Regnskabsvæsen, skatteretlige meddelelser
Samfundsøkonomen:	Tidsskrift utgivet af Danmarks Jurist- og Økonomforbund
SD:	Statsskattedirektoratet
SEL:	Selskabsskatteloven. Lov om inkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskat), jf. lbkg. nr. 873 af 23/10 1992
Skatterett:	Tidsskrift for skatt og avgift utgivet af Universitetsforlaget, Oslo
Skd:	Skattedepartementet
SK:	Svensk kommunalskattelag (1928:370) med senere endringer.
Skiftelov:	Lov om skifte af dødsbo og fællesbo m.v., jf. lbkg. nr. 725 af 23/10 1986 med senere endringer
SL:	Statsskatteloven, jf. lov nr. 149 af 10/4 1922 om inkomst- og formueskat til staten med senere endringer
Spm:	Svar på spørsmål stillet i henhold til § 20 i Folketingets forretningsorden eller af et folketingsudvalg
SpO:	Skattepolitisk Oversigt. Tidsskrift utgivet af Erhvervenes Skatteråd
SR-skat:	SR-skat. Tidsskrift utgivet af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
SRÅ:	Den svenske Regeringsrätts Årsbok
TL:	Tinglysningsskatteloven. Lov om tinglysning, jf. lbkg. nr. 622 af 15/9 1986 med senere endringer
T&S:	Told- og Skattestyrelsen

TfS: Tidsskrift for Skatteret udgivet af A/S Skattekartoteket, Informationskontor

U: Ugeskrift for Retsvæsen udgivet af G.E.C. Gads Forlag

Udstykningslov:

Lov nr. 137 af 7/3 1990 om udstykning og anden registrering i matriklen

V: Vestre Landsrets dom eller kendelse

VSL: Virksomhedsskatteloven. Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteloven), jf. lbkg. nr. 780 af 18/9 1992

VURD: Vurderingsloven. Lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. lbkg. nr. 550 af 9/7 1991

Ø: Østre Landsrets dom eller kendelse

Årsregnskabslov:

Lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., jf. lbkg. nr. 436 af 20/6 1989 med senere ændringer

LITTERATURHENVISNINGER

Hans Skifter Andersen og Knud Erik Hansen: Økonomiske vilkår for forbedring og vedligeholdelse i private udlejningsboliger (SBI-meddelelse nr. 77), 1990

Ellen Margrethe Basse, Jens Garde, Orla Friis Jensen, Claus Haagen Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen, Karsten Revsbech og Lis Sejr: Forvaltningsret, almindelige emner, 2. udg., 1989

Sture Bergström: Skatter och civilrätt, 1978

Ole Bjørn, Lida Hulgaard og Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 6. udg., 1989

Peter Blok: Ejerlejligheder, 2. udg., 1982

Knud Ehlers, Arne Blom og Arne Frederiksen: Kommentar til lejeloven, 1959

Jens Evald: Byfornyelse og boligforbedring. En undersøgelse af mål og midler inden for byfornyelseslovens område. 1990

W.E von Eyben: Panterettigheder, 8. udg. v/ Henning Skovgaard, 1987

S. Fagernæs: Håndbok i skatterett og ligning ajourført v/ Einar Harboe, Ulf Werner Andersen og Trond Senfelt, 1986

Isi Foighel, Jens Drejer, Kjeld Hemmingsen og Peter Taarnhøj: SKAT Erhverv 1992-93, 1992

Isi Foighel, Jens Drejer, Kjeld Hemmingsen og Peter Taarnhøj: SKAT Personer 1992-93, 1992

Ole Gjems-Onstad: Avskrivninger, 1984

Bernhard Gomard: Tillæg til obligationsretten i en nøddeskal 1. og 3. hæfte, 2. udg., 2. opl. 1982

Bernhard Gomard: Civilprocessen, 3. udg. under medvirken af Allan Walbom, 1990

Göran Grosskopf, Leif Edvardsson og Bo Svensson: Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, del I, 8:e uppl., 1989

Knud Erik Hansen, Hans Skifter Andersen og Bent Foerlev: Forvaltning af forbedring og vedligeholdelse i private udlejningsejendomme (SBI-meddelelse nr. 78), 1990

Helkett. Opgørelse af den skattepligtige indkomst. 15. reviderede og ajourførte udg. v/ Helmer Augustesen, Kjeld Lund-Andersen og Niels Lauesen, 1987

Knud Illum: Dansk Tingsret, 3. udg. v/ Vagn Carstensen, 1976

Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard: Skatteretten 1, 1990

Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard: Skatteretten 2, 1991

Halfdan Krag Jespersen: Ejendomsbestanddele og tilbehørspant, 1986

Halfdan Krag Jespersen. Lejeret 1, 1989

Halfdan Krag Jespersen. Lejeret 2, 1989

Holger Kallehauge og Arne Blom: Kommentar til lejelovene, bind I, 1980

Holger Kallehauge og Arne Blom: Kommentar til lejelovene, bind II, 1980

Holger Kallehauge og Arne Blom: Tillæg 1984 til kommentar til lejelovene, 1984

Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz og Christer Silfverberg: Beskatning av inkomst och förmögenhet. 5:e uppl., 1989

Sven-Olof Lodin, Eskil Qwerin og Leif Eriksson: Företagsbeskatning, 2:a omarbetade uppl, 1991

Ingrid Lund-Andersen, Noe Munck, Irene Nørgaard, Jørgen Nørgaard, Marianne Højgaard Pedersen og Peter Vesterdorf: Familieret, 3. udg. 1990

Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomst m.v., tekstdel, 1987

Ruth Nielsen: Retskilderne. 2. rev. udg., 1989

Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning. Systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatningens område, bd. I, 1965

Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989

Lars Pelin: Skattereformen 1990 och 1991, 1990

Flemming Paludan, Erik Jensen, Anders Müller og Ole Wittenkamp: Vurdering og beskatning af fast ejendom, 3. udg., 1990

Allan Walbom og Jens Olav Engholm Jacobsen: Dødsboskifte, skifteret - skatteret, 1990

Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomst m.v., skematiske opstillinger og eksempler, 1987

J.F.E. Vedel: Dødsbøbeskatningen, 5. udg., 1987

Frederik Zimmer: Arv og skatt. Særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskifte, 2. utg., 1990

Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, 4. utg. 1990

Øvrig litteratur

Afgørelser fra huslejenævnene (Huslejenævnsafgørelser) udgivet af DJØF i perioden 1985-88

Boligmarkedet og boligpolitikken - et debatoplæg. (Ølgaardudvalgets 1. beretning) Boligministeriet 1988

Boligmarkedet - slalom, styrtløb eller langrend. Om ejerboligmarkedet og dets rolle i den økonomiske politik. Finansrådets Boligudvalg 1990

Boligmasse og boligkvalitet - et debatoplæg. Betænkning afgivet den 12. juni 1990 af Udvalget til belysning af udviklingen på boligmarkedet i de kommende år (Ølgaardudvalgets 2. beretning). Boligministeriet 1990

Huslejenævnenes anvendelse af normtal 1990, Boligministeriet, 1991

Karnovs lovsamling, 12. udg., 1990

Skattekartoteket. Skattebestemmelser i systematisk fremstilling udgivet af A/S Skattekartoteket Informationskontor. Værket ajourføres løbende

Kommisionsbetænkninger

Betænkning om beskatning af værdien af bolig i egen ejendom. Betænkning nr. 284, 1961

Betænkning om skattefri afskrivninger på bygninger m.v. Betænkning nr. 478, 1968

Redegørelse fra arbejdsgruppen til forenkling af afskrivningsloven (Afskrivningsgruppen). Betænkning nr. 1031, 1985

Afskrivninger. Betænkning fra Afskrivningsudvalget. Betænkning nr. 1171, 1989

Driftsomkostninger. Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf. Betænkning nr. 1221, 1991

AFGØRELSESREGISTER

Ugeskri ft for Retsvæsen (U)

1939.262 H	175	1974.125 H	2
1945.1153 Ø	175	1975.870 Ø	12
1952.63 H	120	1978.209 V	13
1957.1027 H	44, 86	1978.221 V	13
1957.1050 H	89, 90	1978.266 Ø	13
1958.1128 H	113, 115	1979.442 Ø	15
1958.1173 H	38, 42, 45, 54, 73	1979.772 V	13
1959.250 Ø	61	1980.121 H	6
1960.109 H	89	1982.659 V	5
1960.876 Ø	134	1983.112 H	9
1961.247 Ø	131	1983.353 H	9
1961.370 H	97	1983.928 V	46, 49, 9
1962.356 H	40, 77, 80, 94	1983.1099 V	35
1962.400 Ø	40, 42, 44, 52, 67, 83, 88	1984.620 V	134
1964.32 H	118	1985.33 H	78, 81
1965.280 H	90	1985.134 H	190
1965.444 H	122	1985.242 V	139
1967.312 H	41, 53, 65	1985.648 V	22, 32
1969.220 Ø	40, 72	1985.795 V	28
1970.265 Ø	70	1986.99 H	191
1970.518 H	90	1987.80 H	6, 77
1972.685 Ø	122	1987.359 V	87
1973.651 H	89	1987.485 H	131
1974.15 H	122	1988.297 H	26, 29
		1988.336 H	17
		1990.60 H	33
		1990.248 H	16
		1990.396 V	26
		1990.399 V	19

1990.497 Ø	30, 32
1990.802 Ø	30, 35
1991.226 Ø	164
1991.341 V	143
1991.447 V	131
1991.482 Ø	32
1991.784 Ø	140
1991.939 H	14, 87
1992.225 H	89

Tidsskrift for Skatteret (TfS)

1984.7 lsr	70
1984.11 lsr	52
1984.20 lsr	97, 98
1984.38 Skd	108
1984.115 lsr	192, 194
1984.116 lsr	165
1984.119 lsr	139
1984.127 lsr	73, 83
1984.156 lsr	103
1984.163 lsr	65, 72, 78
1984.164 lsr	177
1984.166 lsr	97
1984.294 lsr	59
1984.306 V	190
1984.331 SD	159, 167
1984.361 lsr	102
1984.366 lsr	133
1984.413 SD	139
1984.447 lsr	81, 91
1984.449 lsr	134, 151
1984.467 lsr	70
1984.473 lsr	70
1984.474 lsr	149
1984.478 SD	131
1984.479 SD	139
1984.510 SD	135
1984.525 SD	134
1984.567 H	78
1985.6 H	190

1985.32 SD	134, 136, 139
1985.75 V	193, 194
1985.85 lsr	194, 195
1985.88 V	193
1985.144 lsr	191, 192
1985.165 lsr	105
1985.172 lsr	148
1985.222 lsr	46
1985.223 lsr	104
1985.263 lsr	96
1985.287 lsr	72
1985.312 lsr	77
1985.384 V	169
1985.386 V	169
1985.391 lsr	105
1985.397 lsr	167
1985.419 SD	184
1985.435 lsr	186
1985.458 lsr	161
1985.480 SD	165
1985.496 lsr	63, 152, 166
1985.512 lsr	191
1985.528 lsr	64, 70
1985.543 SD	150
1985.642 V	50
1985.656 lsr	108
1985.668 Ø	143
1985.745 lsr	78
1985.747 H	191
1986.19 SD	149
1986.69 SD	135
1986.158 SD	135
1986.183 lsr	146
1986.281 SD	37
1986.296 SD	50, 167
1986.334 lsr	83
1986.363 lsr	193
1986.372 SD	141
1986.395 lsr	134, 161
1986.420 lsr	168
1986.422 lsr	169
1986.434 Skd	70
1986.468 lsr	64, 166
1986.484 lsr	75

1986.497 lsr	96
1986.579 Ø	51, 190
1986.594 V	187
1986.612 lsr	69, 164
1987.16 V	87
1987.31 SD	134
1987.86 lsr	142
1987.123 SD	136
1987.125 Skd	190
1987.132 lsr	169
1987.133 lsr	72, 195
1987.184 V	190
1987.209 lsr	149, 169
1987.234 SD	169
1987.237 Ø	76
1987.280 H	131
1987.308 lsr	72
1987.320 lsr	169
1987.384 lsr	168
1987.420 SD	169
1987.471 lsr	163
1987.472 lsr	162
1987.503 lsr	161
1987.510 lsr	63, 166
1987.511 lsr	191
1987.517 Skd	169
1987.539 lsr	164
1987.552 lsr	85, 93, 122
1987.559 Ø	186
1988.112 Skd	160
1988.181 lsr	169
1988.336 SD	135
1988.410 lsr	149
1988.485 lsr	191
1988.531 lsr	168
1988.538 SD	134
1988.570 lsr	150
1988.583 SD	133
1988.650 SD	135
1988.684 lsr	155, 158
1988.688 lsr	150
1988.697 lsr	191
1988.707 SD	149

1988.708 SD	135, 141
1989.65 SD	141, 143
1989.95 V	190
1989.219 lsr	168
1989.221 lsr	168
1989.266 lsr	169
1989.278 spm.	131
1989.337 SD	127
1989.338 SD	132
1989.373 lsr	63, 152
1989.407 lsr	165
1989.430 lsr	158
1989.521 lsr	81, 91, 93
1989.569 lsr	164
1989.581 lsr	149
1989.621 lsr	58, 67, 159, 195
1989.642 lsr	162
1989.662 lsr	59
1989.663 lsr	131
1990.63 SD	140
1990.105 SD	133, 139
1990.239 lsr	183
1990.243 lsr	100
1990.244 lsr	140
1990.246 lsr	122
1990.268 Momsnævnet	126
1990.395 lsr	53, 65, 160
1990.412 lsr	150
1990.457 lsr	97
1990.481 spm.	98
1990.504 lsr	56, 102
1990.557 lsr	97
1991.21 Skd	97
1991.24 Ø (under anke)	97
1991.35 lsr	131
1991.46 lsr	193
1991.86 V	71
1991.91 lsr (under anke)	139, 147
1991.115 T&S	146
1991.138 lsr	172, 177
1991.204 Ø	55
1991.215 lsr	146

1991.326 T&S	90	1940.84	65
1991.334 lsr	191	1940.116	79
1991.337 lsr	151		
1991.403 lsr	98	1941.70	45, 79
1991.432 Ø	110, 111	1941.121	79
1991.448 lsr	148		
1991.457 H	14, 87	1942.64	185
1991.505 lsr	188	1942.68	114, 116
1992.4 lsr	148	1943.161	60
1992.38 H	89		
1992.147 spm	101	1945.66	178
1992.174 lsr	148		
1992.196 V	150	1946.144	113, 118
1992.223 lsr	105	1946.154	118
1992.252 spm	139		
1992.357 Ø (under anke)	97	1947.168	60
1992.461 lsr	162		
1992.478 V	191	1948.25	114
1992.502 V	70	1948.65	79, 90
		1948.174	82
Grundejernens Domssamling (GD)			
1980.17	30	1949.50	69
1985.17	30	1949.113	69
		1949.153	179
1986.15	20	1949.154	176
1987.8	17		
1988.12	35	1950.73	186, 187
1991.16	32	1950.77	65
		1950.181	175
1992.4	23		
Meddelelser fra Landsskatteretten og		1951.58	78
Landsoverskatterådet (Lsrm og Losr)		1951.187	179
1933.23	112	1951.196	91
1939.180	45	1952.80	65
1939.181	53	1952.81	42, 80
		1952.135	113, 115, 117
		1952.205	77
		1952.206	86, 88
		1953.21	115
		1953.82	178
		1953.89	101
		1953.90	52

1953.94 67, 83
 1953.135 115
 1953.196 91
 1953.197 65

 1954.66 172, 175
 1954.110 118
 1954.149 67, 83
 1954.154 84

 1955.36 113, 115, 118
 1955.49 173
 1955.80 188
 1955.81 78, 91

 1956.109 186
 1956.133 77
 1956.134 52, 84
 1956.135 41, 52

 1957.64 77
 1957.65 83
 1957.131 184, 186
 1957.139 52
 1957.162 40

 1958.16 119
 1958.62 41, 84
 1958.63 66
 1958.101 113, 114, 115, 116
 1958.152 52

 1959.12 60
 1959.42 176
 1959.71 83
 1959.135 176
 1959.136 85
 1959.139 52
 1959.162 52, 92

 1960.20 41
 1960.21 114
 1960.22 114, 116
 1960.46 134
 1960.133 186

1960.134 151
 1960.159 77, 84, 151
 1960.160 65

 1961.19 159
 1961.58 76
 1961.59 65
 1961.116 122
 1961.159 62

 1962.122 179
 1962.123 134, 158
 1962.125 73, 155
 1962.156 109
 1962.157 66
 1962.158 65
 1962.159 86

 1963.25 157
 1963.29 176
 1963.32 184
 1963.67 85, 101
 1963.68 78
 1963.69 77, 91
 1963.70 81, 91
 1963.117 168
 1963.127 151

 1964.40 147
 1964.83 187
 1964.132 122
 1964.136 186
 1964.154 81, 91

 1965.63 99
 1965.65 166
 1965.67 64, 159
 1965.121 134, 135
 1965.122 183
 1965.126 159
 1965.151 105

 1966.59 102
 1966.117 157
 1966.119 122

1966.121	179
1966.149	106
1966.150	50
1967.56	119, 123, 172, 182
1967.57	188
1967.71	78, 92
1967.73	52
1967.134	183, 184, 187
1967.151	81, 82
1968.41	147
1968.46	183
1968.65	62, 82
1968.66	136
1968.124	169
1969.20	100
1969.42	183
1969.133	139
1969.137	177
1969.165	102
1970.43	161
1970.44	173, 178
1970.109	99
1970.143	166
1970.145	173, 175
1970.146	179
1970.148	184
1970.170	192
1970.173	46, 53
1971.30	186
1971.43	177
1971.157	53, 65, 159
1971.158	166
1972.20	100
1972.37	183
1972.40	179
1972.73	188
1972.102	183, 187
1972.130	123

1973.39	151
1973.124	152
1973.130	136
1973.131	159
1973.177	178
1974.42	134
1974.140	134
1974.170	99
1975.31	168
1975.60	141
1975.61	139
1975.64	171, 172
1975.119	105
1975.146	179, 181
1975.148	160, 161
1976.27	187
1976.48	173, 175, 176, 178, 179, 187
1976.65	173, 177, 178
1976.80	108
1976.105	134, 144, 183, 184
1976.141	167
1976.143	132
1976.149	52
1977.7	62, 80, 82
1977.18	97
1977.58	123
1977.61	173
1977.83	78
1977.158	122
1977.161	179
1977.190	63, 66, 166
1977.192	191
1977.193	190
1978.3	151
1978.4	147
1978.5	169
1978.6	141, 184
1978.30	52, 186
1978.31	192
1978.38	58

1978.39	69, 70	1980.115	160, 161
1978.42	37	1980.119	172
1978.51	179	1980.124	134
1978.113	124	1980.151	66, 106, 109
1978.116	163	1980.153	190
1978.118	170	1980.154	191
1978.119	167	1980.155	191
1978.120	167	1980.156	191
1978.121	139		
1978.149	136, 166	1981.11	62, 154
1978.152	190, 191	1981.20	37, 99
1978.198	192	1981.36	69, 70
		1981.38	191
1979.6	149	1981.84	113, 115, 119
1979.7	149	1981.112	149
1979.9	169	1981.115	166
1979.10	156, 168	1981.120	185
1979.11	141, 185	1981.141	190
1979.23	105	1981.160	187
1979.24	190		
1979.40	66	1982.4	149
1979.41	58, 190	1982.23	99
1979.42	189	1982.34	58
1979.43	189	1982.35	193
1979.103	179	1982.36	194
1979.107	178, 181	1982.94	139
1979.108	72, 165	1982.96	134, 152
1979.111	135	1982.97	174
1979.134	159	1982.98	183, 185
1979.153	41, 84	1982.99	168, 194
1979.155	72	1982.100	139
1979.157	192	1982.120	192
		1982.142	134, 166
1980.5	169	1982.143	99
1980.7	139	1982.144	46, 53
1980.9	63, 159		
1980.10	152	1983.3	168
1980.11	156	1983.16	99, 105
1980.24	59	1983.26	62
1980.25	105	1983.27	193
1980.38	66	1983.28	40, 104
1980.39	189	1983.32	112, 113
1980.40	189	1983.81	149
1980.41	191, 192	1983.82	144, 153, 184, 186
1980.114	149	1983.86	183, 187

1983.105	180
1984.4	185
1984.22	190
1984.37	46
1984.38	97, 98
1984.39	73
1984.40	45, 81
1984.42	191
1984.94	133
1984.121	103
1984.131	54
1985.3	53
1985.30	81
1985.34	194
1985.118	46

Skattedepartementets meddelelser (Skdm)

1969 (hf. 9)	
s. 59, nr. 28 Skd	112
1971 (hf. 17)	
s. 99, nr. 72 Skd	152
1971 (hf. 18)	
s. 176 V	150
1971 (hf. 18)	
s. 180 V (retsforlig)	66
1972 (hf. 19)	
s. 46 V	62
1974 (hf. 28)	
s. 96, nr. 67 Skd	102
1974 (hf. 30)	
s. 244, nr. 104 Skd	113, 175
1974 (hf. 30)	
s. 260, nr. 137 Skd	93
1975 (hf. 34)	
s. 273, nr. 135 Skd	180

1976 (hf. 35)	
s. 6, nr. 9 Skd	136
1977 (hf. 42)	
s. 172, nr. 65 Skd	178
1978 (hf. 44)	
s. 51 Ø	185
1978 (hf. 47)	
s. 289, nr. 105 Skd	102
1979 (hf. 51)	
s. 291 V	173
1979 (hf. 51)	
s. 264, nr. 119 Skd	190
1981 (hf. 57)	
s. 151, nr. 49 Skd	97

1982 (hf. 61)	
s. 182 V	105
1983 (hf. 64)	
s. 80 V	190
1983 (hf. 67)	
s. 406 V	190
1984 (hf. 71)	
s. 694 V	68

Revision & Regnskabsvæsen (R&R)

1957.248 (7) LD	78
1957.395 (7) LD	159
1957.510 (6) SD	62
1959.495 (2) LD	179
1960.114 (3) LD	179
1960.323 (1) LD	179
1960.513 (1) LD	186
1961, SM 79 (1) LD	133
1961, SM 87 (2) LD	183

1961, SM 88 (3) LD	186
1964, SM 1 (3) SD	173
1964, SM 28 (5) LD	135
1965, SM 25 (2) LD	186
1965, SM 26 (2) LD	57
1965, SM 39 (4) LD	119
1966, SM 41 (4) LD	133
1967, SM 73 (3) LD	176
1967, SM 75 (4) LD	136
1968, SM 6 (2) LD	136
1970, SM 32 (3) LD	100
1970, SM 114 (1) LD	119
1971, SM 33 (2) LD	148
1971, SM 60 (2) LD	162
1972, SM 109 (3) LD	112
1972, SM 145 (1) lsr	148
1972, SM 160 (2) LD	101
1973, SM 139 (3) LD	52, 59
1973, SM 154 (3) LD	150
1974, SM 8 (3) Skd	40, 84
1976, SM 37 (2) lsr	63
1976, SM 99 (4) Skd	132
1976, SM 123 (1) Skd	118
1976, SM 206 (1) lsr	132
1977, SM 97 lsr	38
1977, SM 129 lsr	107
1977, SM 130 (1) lsr	107
1979, SM 53 (2) SD	136
1979, SM 146 (1) SD	139
1980, SM 21 (1) SD	134
1980, SM 22 (1) SD	191

1980, SM 29 (1) lsr	159
1980, SM 91 (1) lsr	193
1980, SM 97 (1) SD	134
1980, SM 118 (4) SD	191
1981, SM 219 (3) SD	133
1981, SM 247 (1) lsr	58
1981, SM 268 (1) SD	134
1981, SM 297 (2) SD	187
1982, SM 12 (1) SD	135
1982, SM 55 (lsr)	173
1982, SM 178 (3) SD	133
1982, SM 198 (1) SD	134
1982, SM 198 (3) SD	133
1983, SM 32 SD	141
1983, SM 204 (1) SD	134
1983, SM 251 (1) SD	136
1983, SM 273 (1) SD	66
1984, SM 20 (3) SD	135

Skattepolitisk Oversigt (SpO)

1964, 130 (3) LD	187
1965.124 (4) adm.afg.	184
1965.218 (1) adm.afg.	185
1968.267 (3) LR	172
1968.267 (4) LR	177
1970.173 (3) adm.afg.	159
1971.127 (2) adm.afg.	133
1972.131 (3) LD	178
1975.304 Skd	193
1976.39 SD	194
1976.264 (3) SD	58

1977.128 (1) lsr	166
1979.56 (2) SD	133
1979.71 (2) SD	166
1979.122 V	123

Huslejenævnsafgørelser

1985, nr. 35	15, 24
1985, nr. 36	24
1985, nr. 37	24
1985, nr. 40	15
1987, nr. 44	35
1987, nr. 45	35
1988, nr. 26	24

Revisorbladet (RBL)

1980/81, 408 SD	148
---------------------------	-----

STIKORDSREGISTER

Accessoriske anlæg 132, 146
Accessoriske bygninger 145 f
Administrativ praksis 5ff, 77, 82
Administrativt skøn 72ff, 82
Afskrivning
 - beboelsesejendomme 120f, 146f
 - "blandede" bygninger 48, 156f, 161f
 - "blandede" installationer 48, 156f, 161f
 - bygninger 126f, 145ff
 - bygninger på lejet grund 143f, 170ff
 - bygningsbestanddele 130ff, 132ff, 138ff
 - driftsmidler 122, 125ff
 - ejendomsbestanddele 125ff, 130ff, 138ff
 - erhvervelsestidspunkt 124, 151
 - erhvervsmæssig benyttelse 123, 190f
 - forbedringer 40f, 123f, 158 ff
 - genvunden 168ff, 180, 187
 - grundlag 149ff, 152ff, 177ff, 185f
 - installationer 32, 125ff, 132ff, 138ff, 151ff
 - lejeretlig 32ff
 - løsøre 129ff, 138ff
 - ombygning 158ff, 181, 182ff
 - ordinær 40, 51, 120f, 182ff
 - regnskabsmæssig 124f
 - satser 149ff, 152ff, 177ff, 186f
 - skatteretlig 120ff
Aftæg 50f, 190, 191
Aktivering 40, 120
Almennyttige boligselskaber 2, 22
Anlægsaktiver 52, 69
Anpartsindgrebet 47
Arveudlæg 75f

Bevaringsdeklaration 108
"Blandede" bygninger 48, 156f, 161f

"Blandede" installationer 48, 156f, 161f
Brandsikring 27, 58
Brugsværdi 26, 28, 29f
Bruttoetageareal 148
Byfornyelse 1
Byggeloven 2
Bygning 60f, 128
Bygninger på lejet grund 143, 170ff
Bygningsbestanddele 128, 130ff

Cirkulærer 6

Driftsinventar 127, 129
Driftsmateriel 127, 129
Driftsmidler 105f, 122, 125ff
Driftsomkostninger 39f, 42, 46, 47ff, 106, 119
Dødsboer 75f

Eget arbejde 70f
Ejendomsavancebeskatning 2, 44, 52, 69, 76, 86f
Ejendomsbestanddele 125ff, 130ff, 138ff
Ejendomskonto 12
Ejendomsbeskatning 2
Ejendomsbegrebet 8, 96, 127
Ejendomsstilbehør 125f
Ejendomsvurdering 48, 59, 97
Ejerlejligheder 8, 76, 94, 96, 103f, 109, 152
Ejerlejlighedsavancebeskatning 76
Ejerskifte 44, 78, 86f
Ejertidsrelateret 71ff
Erhvervelsestidspunkt 74ff, 88ff
Erhvervszone 153
Erstatningsbeløb 22, 44, 67ff, 164
Etableringskonto 129
Etageareal 148

Familieoverdragelse 76

Forbedring: 16
 - individuel 33ff
 - lejede lokaler 33ff, 182ff
 - lejeforhøjelse 23, 29ff, 33, 41
 - lejeretlig 26ff
 - skatteretlig 39ff
 - vedligeholdelse af 57
Forbedringskonto 12
Forfald pr. år-reglen 110f
Fornyelseshenlæggelser 22, 30, 33, 128
Forpagtning 50, 111
Fortolkningsprincipper 3f
Forskelsværdi 125
Forskudsafskrivning 162
Fredede bygninger 85, 96, 106ff
Fribolig for forældre 51, 100
Frigørelsesafgift 2
Fritidsboliger 105f, 173f
Fusion 75
Generationsskifte 76
Genbundne afskrivninger 168ff, 180, 187
Grundejernes Investeringsfond 11, 14, 17f, 32, 58
Grundværdi 126
Henlæggelse til fornyelse 22ff, 30, 33, 128
Hjemfaldsforpligtelse 170ff
Huslejenævn 6f, 11, 13f, 23, 30
Indvendig vedligeholdelse 10
Indvendig vedligeholdelseskonto 12ff
Installationer 128, 132ff, 151ff
Inventar 125ff, 129
Investeringsfond 129
Kakkelovnsfradrag 30
Kapitalindkomst 47f
Køberet 90
Lejeværdi af egen bolig 95, 96, 99, 100f

Levetid bygningsdele 72
Ligningsvejledning 6, 77, 81, 88, 94
Læhegn 72
Løsøre 125ff, 138ff
Malerkonto 12
Mangler 21
Modregning 11
Nedrivning 60ff, 160
Nedrivningsdeklaration 170ff
Nedrivningsfradrag 164ff, 179f, 187
Norsk ret 197ff
Nyerhvervede ejendomme 79ff
Næringsejendomme 54ff, 76
Ombygning 60, 158ff
Ombygning af lejede lokaler 182ff
Omkostningsbestemt husleje 19f, 22ff
Omsætningsaktiver 54ff, 68, 102
Opretning 21
Opretningskonto 12
Opsat vedligeholdelse 44ff, 99
Panthavere 125, 127, 131
Periodisering 15, 44, 46f, 88, 92, 192
Personlig indkomst 47
Procentreglen 39, 43, 71, 79ff, 109f
 - erhvervelsestidspunkt 88ff
 - fravigelse 82ff
 - fredede bygninger 109f
 - lejeindtægt 92f
 - skader 83
 - udstrækning 91
Realkredit 2
Regnskabsaflæggelse 17f
Renholdelse 18ff
Rentebradrag 2
Sameje 79, 84f, 100ff
Separationsskifte 77, 84
Serviceabonnementer 20
Skader 22, 67ff, 83, 163f
Skilsmissskifte 77, 84

Slid og ælde 8, 120
Sommerhuse 105f, 173f
Sparet vedligeholdelse 30, 62f
Standardfradrag 46, 94ff, 148
 - beregning 95
 - "blandede" ejendomme 96ff
 - ejendomskategorier 96ff
 - ejerlejligheder 94f, 96, 103f
 - fredede ejendomme 106ff
 - fritidsboliger 105f
 - sameje 100f
 - øvrige udgifter 102ff
Straksafskrivning 162f
Straksfradrag 162f
Substansforbrug 132
Succession 74ff
Svensk ret 203ff
Særlige installationer 126, 128

Tabsformodning 174ff, 183ff
Teknisk/økonomisk forringelse 120
Tidsbegrænsede lejemål 175
Tilbehør 56, 128f
Tilbygning 160
Tilskud 58, 93, 110, 116, 153, 177
Tilslutningsafgifter 102, 180, 188ff
Tvangsauktion 75

Udskiftning 8, 22ff, 60ff
Udskiftningsfradrag 160, 164ff
Udvendig vedligeholdelse 10
Uopsigelige lejemål 115f, 175
Uskiftet bo 75

Varig værdiforøgelse 111ff

Vedligeholdelse

- efter udlejning 45f, 99
- fordeling ejer-lejer 9
- før udlejning 45f, 53
- indvendig 10
- installationer 63f
- lejede lokaler 111
- lejeretlig 8ff
- nødvendig 43
- opsat 44ff

- påbud 10f
 - skatteretlig 37ff
 - sparet 30, 62f
 - surrogater 64ff
 - udvendig 10
 - ved ejerskifte 44, 78, 86ff
- Vedligeholdelseskonto*
- anvendelse 13, 16f
 - bunden 12ff, 59, 87
 - indvendig 12ff
 - negativ saldo 14
 - refusion 86ff
 - regnskab 17f
 - udvendig 12ff
- Vicevært* 20
- Virksomhedsordning* 48, 97