

Offentliggjort d. 2. august 2011

Vedligeholdelse ctr. forbedring af fast ejendom - dokumentation - sagkyndig forklaring - SKM2011.267.VLR, jf. tidligere TfS 2010, 937 [©]

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

www.v.dk

Vestre Landsret afviste ved en dom af 14/5 2011 at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over fordelingen af afholdte udgifter til renovering af en udlejningsejendom mellem henholdsvis vedligeholdelse og forbedring. Dommen fundamentterer de meget strenge krav, der i praksis stilles til dokumentationen for, at en konkret udgift vedrører vedligeholdelse.

Sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom ref. i SKM2011.267.VLR drejer sig om en tilbagevendende problemstilling i skatteretten, nemlig fordelingen af udgifter til renovering af fast ejendom mellem på den ene side fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter og på den anden side forbedringsudgifter, der i visse tilfælde kan afskrives, men ellers alene kan tillægges ejendommens anskaffelsessum.

Retsgrundlaget er statsskattelovens § 6 sammenholdt med den ledende dom på området, UfR 1958.1173 H. Ved UfR 1958.1173 H tiltrådte Højesteret ved en 4-3 afgørelse skattemyndighedernes praksis, hvorefter de fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter må ses i forhold til ejendommens tilstand ved skatteyderens erhvervelse af ejendommen. Udgifter afholdt til tiltag, der bringer ejendommen i en bedre stand end ved erhvervelsen, anses således i skatteretlig henseende som forbedring, uanset der driftsøkonomisk er tale om vedligeholdelse, medens udgifter til tiltag, der alene bringer ejendommen i samme stand som ved erhvervelsen, skatteretligt anses som vedligeholdelse.

Offentliggjort d. 2. august 2011

Foretager skatteyderen en forbedring, indgår disse som tillæg til anskaffelsessummen for ejendommen, og der kan senere blive tale om at afholde fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter på disse forbedringer, se herved udtrykkeligt Ligningsvejledningen, afsn. E.K.2.4.

I praksis har skattemyndighederne opereret med standardlevetider for forskellige bygninger og bygningsbestanddele. Endvidere har den såkaldte ”procent-regel” for ny erhvervede ejendomme i de første 3 ejerår, jf. L.V. E.K.2.5., haft stor praktisk betydning. Procentreglen indebærer, at der i almindelighed kun kan anerkendes fradrag for istandsættelsesudgifter inden for 35 pct. af den årlige lejeindtægt - ekskl. eventuelt varmebidrag - for udlejede en- og tofamiliehuse og 25 pct. for udlejningsejendomme. Retsgrundlaget er således for så vidt ganske enkelt.

Sagen afgjort ved landsrettens dom viser imidlertid, at sager om afgrænsningen af vedligeholdelse overfor forbedring er ganske vanskelig at håndtere, og at skatteyderens bevisbyrde for, at der er tale om fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter ud over, hvad skattemyndighederne har anerkendt, er tung.

Sagen drejede sig om et selskab, der fra 2000 og fremefter havde foretaget en løbende vedligeholdelse og istandsættelse af en udlejningsejendom erhvervet i 1987. Sagen vedrørte nu den skattemæssige fordeling af istandsættelsesudgifter afholdt i regnskabsåret 2003/2004 (omfattende perioden 1. juli 2003 – 30. juni 2004) på i alt 662.214 kr. Af disse udgifter havde selskabet, således som dommen må forstås, henført 457.939 kr. til vedligeholdelse, svarende til godt 69 pct. af udgifterne. Selskabet havde i forbindelse med renoveringsprojektet overvejet at ansøge om støtte til en byfornyelse, og havde i den forbindelse korresponderet med Byfornyelse Danmark om bygningsfornyelse af ejendommen ved en totalrenovering, men disse planer blev opgivet, da det var for dyrt for selskabet i forhold til den husleje, som man forventede at kunne opnå. Byfornyelse Danmark havde i den forbindelse udarbejdet en oversigt fra februar 2003 over henholdsvis den værdiforøgende og den tabsgivende del af et overslag over udgifterne til en totalrenovering af ejendommen efter reglerne om byfornyelse

Offentliggjort d. 2. august 2011

SKAT anerkendte imidlertid alene et beløb på 250.285 kr. som en fradragsberettiget vedligeholdelsesudgift. Beløbet var fastsat ved et skøn udøvet ”på baggrund af, at ejendommen har været ejet i ca. 17 år på ombygningstidspunktet, og en formodning om, hvordan lejlighederne indretningsmæssigt fremtrådte før moderniseringen.”

Landsskatteretten forhøjede det fradragsberettigede beløb med godt 11.000 kr. til 261.857 kr., der fremkom som summen af en række småudgifter under 16.000 kr., en væsentlig del af en malerregning og endelig en skønsmæssigt fastsat andel på 20 pct. af de øvrige udgifter. Skønnet var foretaget med udgangspunkt i den ovennævnte oversigt fra Byfornyelse Danmark fra februar 2003 over henholdsvis den værdiforøgende og den tabsgivende del af et overslag over udgifterne til en totalreovering af ejendommen efter reglerne om byfornyelse.

Selskabet indbragte denne afgørelse for domstolene, hvor selskabet dels anførte, at byfornyelsesprojektet var opgivet, og dels gjorde gældende, at fordelingen skulle foretages med udgangspunkt i en oversigt fra april 2004 over de på dette tidspunkt gennemførte forbedringer, udarbejdet af selskabets arkitekt i tilknytning til selskabets overvejelser om salg af ejendommen til en navngiven køber, der kunne være interesseret i at søge byfornyelse til en reovering af ejendommen, og idet der ikke var foretaget yderligere reovering i tiden frem til regnskabsårets udløb 2 ½ måned senere. Selskabet henviste ligeledes til, at der efter byfornyelsesloven som forbedring kun anerkendtes sådanne arbejder, som kunne medføre lejeforhøjelse, hvorfor fordelingen i registreringen til brug for byfornyessagen ikke kunne anvendes ved den skatteretlige fordeling mellem vedligeholdelse og forbedring.

Skatteministeriet gjorde heroverfor i første række det sædvanlige synspunkt gældende, nemlig at selskabet ikke havde godtgjort, at skattemyndighedernes skøn over fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter og ikke fradragsberettigede forbedringsudgifter hvilede på et forkert grundlag, eller at skønnet var åbenbart urimeligt. Herudover pegede ministeriet på visse unøjagtigheder i de foreliggende opgørelser, fakturaer mv. samt – vel lidt overraskende – på, at selskabet i en beskrivelse af ejendommen i 1996 havde oplyst, at 12 af 14 lejligheder var nyistandsatte, og at opgørelsen udarbejdet af selskabets arkitekt ikke

Offentliggjort d. 2. august 2011

var udarbejdet til brug for den skatteretlige fordeling, men højst kunne være i overensstemmelse med byfornyelsesloven, der var forskellig fra den skatteretlige vurdering.

Synspunktet om, at skønnet skal være åbenbart urimeligt for at blive tilsidesat har støtte i en massiv domspraksis.

Hverken byretten eller Vestre Landsret fandt grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn.

Landsretten anførte herved, at det ikke fremgik af sagen, hvilken stand ejendommen havde ved erhvervelsen, og at selskabet heller ikke efter den yderligere bevisførelse for landsretten i form af vidneforklaring fra selskabets arkitekt havde godtgjort, at der var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over, hvor stor en del af de afholdte udgifter, der kunne anses for at vedrøre vedligeholdelse.

Det er tankevækkende, at Landsskatterettens skøn – der som nævnt var foretaget var foretaget med udgangspunkt i den ovennævnte oversigt fra Byfornyelse Danmark fra februar 2003 - opretholdes, selv om end ikke ministeriet er enig i, at fordelingen til brug for en byfornyelsessag er anvendelig i henseende til den skatteretlige fordeling mellem vedligeholdelse og forbedring.

Ministeriets henvisning til selskabets oplysninger om, at hovedparten af ejendommens lejligheder var nyistandsatte i 1996 synes heller ikke umiddelbart at styrke SKAT's sag.

Ses på SKAT's oprindelige fordeling er det umiddelbart iøjnefaldende, at skønnet udøves på grundlag af ejertiden ”og en formodning om, hvordan lejlighederne indretningsmæssigt fremtrådte før moderniseringen.”

Med det afsæt, at et af skattemyndighederne udøvet skøn skal være åbenbart urimeligt for at blive tilsidesat, giver dommen giver selvsagt anledning til en anbefaling om at udvise en endog meget stor omhu med hensyn til at sikre dokumentation for ejendommens stand *dels* på erhvervelsestidspunktet, *dels* før igangsættelse af større renoverings-/istandsættelsesarbejder, og *dels* under arbejdernes foretagelse, hvor disse strækker sig

Offentliggjort d. 2. august 2011

over flere år. Ligeledes må det anbefales at anmode håndværkere om en særdeles uddybende specifikation af udførte arbejder under hele projektet.

Selv om der måtte foreligge en sådan dokumentation, må skatteyderen dog forvente, at skattemyndighedernes skøn vil blive tillagt meget stor vægt ved en senere klagebehandling og eventuel domstolsprøvelse af fordelingen mellem vedligeholdelse og forbedring. Skattemyndighederne synes i den konkrete sag at have fået meget lang snor.

— o —