

Introduktion til bogen

Af Hans Henrik Edlund

1.1. Indhold og introduktion

Denne fremstilling tilsigter at give en samlet og koncentreret redegørelse for indholdet og fortolkningen af de skatte- og afgiftsretlige regler, der gælder i tilknytning til at besidde og overdrage fast ejendom beliggende her i landet især for så vidt angår erhvervsjendomme – mens de til tider meget detaljerede regler gældende for ejerboliger kun er omtalt sporadisk.

Hensigten har været at behandle de regler, der finder anvendelse på de efter vor opfattelse praktisk vigtigste problemstillinger. Forfatterkollegiet har af denne grund bestået af såvel praktikere som personer med forskningsmæssig baggrund med henblik på at opnå den rette vægtning mellem løsning af praktiske problemstillinger og kvalifikationen heraf i deres overordnede retlige kontekst.

De regler, der er værkets genstand, er tillige behandlet i en lang række artikler og i mange andre bøger, men ikke tidligere som her i én bog,¹ der giver praktikere og personer under uddannelse overblikket over området tillige med henvisninger til de mere detaljerede fremstillinger, der eventuelt kan være behov for at konsultere.

Bogen kan opdeles i to hovedafsnit. Det første (kapitlerne 2-5) omhandler den direkte beskatning, da emnerne, der behandles her, er beskatning af lejeindtægter og anden indkomst (kapitel 2), fradrag for driftsomkostninger og vedligeholdelsesudgifter (kapitel 3), bygningsafskrivninger (kapitel 4) samt ejendomsavancebeskatning (kapitel 5).

1. Det værk, der ligner mest, er Helle Porsfelt: *Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis* (2008), men som angivet i undertitlen er emnerne i denne bog udelukkende bygningsafskrivning og ejendomsavancebeskatning.

Den anden del (kapitlerne 6-8) er helliget den indirekte beskatning i form af kommunal ejendomsbeskatning (kapitel 6) og moms i relation til ejendomssalg og udlejning af fast ejendom (kapitel 7). Endelig behandles reglerne om tinglysningsafgift i bogens kapitel 8.

De nye regler om den offentlige ejendomsvurdering har vi valgt ikke at omtale. Ikke fordi, der ikke kunne være behov for at få tydeliggjort indholdet heraf,² men fordi ejendomsvurderingerne ikke er beskatningsregler i sig selv, men efter omstændighederne anvendes til at fastsætte beregningsgrundlaget, når størrelsen af direkte skatter eller afgifter skal fastsættes. Således anvendes den offentlige vurdering af den faste ejendom især ved beregningen af ejendomsværdiskat for boligejere, kommunal grundskyld og dækningsafgift, tinglysningsafgift, avancebeskatning ved salg af fast ejendom til nærstående samt efter omstændighederne ved opgørelsen af gave- og boafgifter.³ Endvidere spiller ejendomsvurderingen en vis rolle i relation til f.eks. fastsættelse af bundfradrag ved delvis udlejning af ejerboliger, jf. ligningslovens § 15 P og nedenfor i kapitel 2, samt ved beregning af avanceskatten ved salg af ejendomme anskaffet før 19. maj 1993, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, jf. nedenfor i kapitel 5. De formueretlige (og enkelte offentlige) regler forbundet med at eje og overdrage fast ejendom er tidligere behandlet i bogen *Ejendomme 1 – Retspraksis og juridisk teori – Formueret mv.* Denne udkom i 2018, og vi har med denne »efterfølger« holdt i samme form tilstræbt, at de to bøger tilsammen vil give personer, der arbejder med transaktioner vedrørende fast ejendom, et godt værktøj til at løse dagligdagens mangfoldige juridiske problemstillinger.

For så vidt angår ejendomsbegrebet i relation til skatter og afgifter gælder som udgangspunkt det samme, som er tilfældet for de civilretlige problemstillinger. Hvornår der skatte- og afgiftsretligt er tale om en fast ejendom, skal som udgangspunkt afgøres efter dansk rets almindelige ejendomsbegreb, således som det skal forstås ud fra tinglysnings- og udstykningslovens regler. Derfor vil en fast ejendom også i denne fremstilling normalt alene være

2. Mette Houborg Pedersen m.fl. har i regi af Advokatfirmaet Dahl i 2018 udgivet værket *Ejendomsvurderingsloven*, hvortil henvises for en detaljeret redegørelse for, hvorledes de nye ejendomsvurderinger er tænkt at skulle fungere.

3. Se nærmere herom Mette Houborg Pedersen m.fl.: *Ejendomsvurderingsloven* (2018), s. 26-28.

- ét matrikelnummer eller flere, der ifølge notering i tingbogen skal holdes samlet (udstykningslovens § 2)
- umatrikulerede arealer, der er en ejendomsretlig enhed (udstykningslovens § 4)
- bygninger på lejet grund (tinglysningslovens § 19)
- ejerlejligheder (ejerlejlighedslovens § 4)

Ejerskab af *ideelle anparter* af ovennævnte medfører også skatte- og afgiftsretligt, at man besidder fast ejendom. Derimod vil brugsret til en andelsbolig og ejerskab til aktier eller anparter, der giver brugsret til fast ejendom eller lignende, skulle behandles efter andre regler end de, der gælder for fast ejendom.

Skatte- og afgiftslovgivningen indeholder sine steder undtagelser hertil, således at begrebet en fast ejendom skal anskues på anden vis. Dette gør sig især gældende, når det drejer sig om momsreglerne, jf. nærmere nedenfor i kapitel 7.2.

De skatte- og afgiftsmæssige virkninger af dispositioner over fast ejendom påhviler den skattepligtige hhv. den afgiftspligtige person, der ejer ejendommen. Fastlæggelsen af ejerskab følger den civilretlige måde at definere ejerskab på. Den, der er ansvarlig for ejendommen i relation til skattemyndighederne, er derfor den, der civilretligt vil kunne påberåbe sig ejerskab til ejendommen, også selv om dette ejerskab undtagelsesvist ikke er tinglyst.

Kapitel 2

Beskatning af lejeindtægter og anden indkomst

Af Jane Bolander

2.1. Lejeindtægter

Indtægter ved udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom er generelt skattepligtige efter statsskattelovens § 4. Dette fremgår eksplicit af eksempelangivelsen i statsskattelovens § 4, litra b, men falder også ind under den almindelige brede angivelse i § 4.

Indtægterne skal medtages i indkomstopgørelsen på det tidspunkt, hvor udlejerer opnår ret til indtægterne. Afgørende er således, hvornår der erhverves ret, og det er uden betydning, hvornår betalingen rent faktisk sker. Såfremt huslejen forudbetales for flere år, skal den periodiseres over de enkelte år. Beskatningen og lejeperioden følges ad, jf. f.eks. TfS 2002.711 Ø og Skatteministeriets kommentarer i SKM.2002.354. DEP, hvor skatteydere, der havde overtaget en ejendom på tvangsauktion, blev beskattet af forudbetalt leje indbetalt til den tidligere ejer.

Det er selve lejeindtægten, som er skattepligtig. Såfremt lejeren betaler særskilt for varme, el, vand etc. efter forbrug, skal dette ikke beskattes hos udlejerer. Betales der derimod et fast beløb for disse ydelser, uden der skal reguleres i forhold til det faktiske forbrug, vil beløbet skulle indtægtsføres hos udlejerer, mens udgiften er en fradragsberettiget driftsudgift.

2.2. Lejeværdi af egen bolig

Normalt skal man ikke beskattes af fordelene ved at kunne bruge egne aktiver. F.eks. bliver man ikke beskattet af, at man bruger sin egen bil, selv om man principielt kunne udleje denne og derved få en indkomst.

Undladelse af at beskatte gælder dog ikke for beboelsesejendomme. Det fremgår af statsskattelovens § 4, litra b, at:

»Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej: værdien ansættes til det beløb, som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed ...«.

Det indebærer, at ejeren af en beboelsesejendom skal betale skat af lejeværdi af bolig i egen ejendom, såfremt denne ikke er udlejet til anden side. Der skal betales lejeværdi af bolig i egen ejendom, også selv om ejeren de facto ikke anvender sin bolig.

Lejeværdien fastsættes som angivet i Juridisk vejledning C.H.3.3.3 »til den objektive udlejningsværdi for lejlighederne efter statsskattelovens regler.« Herved forstås, at der for lejligheden ansættes den leje, som ville kunne opnås ved udlejning på almindelige armslængdevilkår til en tredjemand fastsat efter lejelovgivningens komplicerede regler herom, jf. herved f.eks. SKM.2005.455.HR (U 2006.299 H.)

Beskatningen af lejeværdi af bolig i egen ejendom efter statsskattelovens § 4, litra b er i vidt omfang erstattet af en beskatning efter ejendomsværdiskattelovens regler. Beskatning efter statsskattelovens § 4, litra b finder dog fortsat anvendelse, hvor en ejer bebor en lejlighed i en udlejningsejendom samt for boliger i visse ejendomme i udlandet. Se den nærmere afgrænsning i ejendomsværdiskattelovens § 4.

De fleste privatboliger betaler i dag skat efter ejendomsværdiskatteloven. Overordnet fastsættes skatten som 10 promille af et beregningsgrundlag, som tager udgangspunkt i boligens ejendomsvurdering, der ikke overstiger 3.040.000 kr. og 30 promille af resten.

Indførelse af »Skattestoppet« i 2001 medførte, at der ikke kan ske stigning i lejeværdien fra 2001. Det fremgår af ligningslovens § 15 A, stk. 2, at lejeværdien som udgangspunkt ikke kan overstige lejeværdien efter statsskattelovens § 4, litra b for indkomståret 2001. Tilsvarende har skattestoppet påvirket ejendomsværdiskatteloven, da det er boligens ejendomsvurdering fra 2001, der tages udgangspunkt i ved beregningen. Det er i 2017 vedtaget at skattestoppet skal ophæves fra 2021 med de nye ejendomsvurderinger. Indførelsen af de nye ejendomsvurderinger er imidlertid stødt på vanskeligheder, og det er usikkert, hvornår de kommer til at foreligge.

2.3. Erhvervsmæssig udlejning

Principielt anses udlejning af fast ejendom for erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor udgifter, som er pådraget i forbindelse med udlejningen, kan fradrages efter statsskattelovens § 6, litra a, jf. herom nærmere nedenfor i kapitel 3.

Der er tale om erhvervsmæssig virksomhed, selv om det blot er en enkelt lejlighed, som lejes ud. Forældrekøb, hvor forældre køber en lejlighed, som de udlejer til deres børn, vil ligeledes være erhvervsmæssig udlejning. I den forbindelse er det væsentligt, at børnene som lejere skal betale en markedsbestemt husleje, idet der ellers vil blive gennemført en beskatning af forældrene af en fikseret lejeindtægt, ligesom barnet efter omstændighederne vil skulle betale gaveafgift af fordelene ved at betale en leje under markedslejen. Udlejning/fremlejning af en andelsbolig kan ikke anses for at være erhvervsmæssig virksomhed, jf. SKM.2012.701. SR og SKM.2016.30.LSR.¹

Da udlejning er erhvervsmæssig virksomhed, er det muligt at anvende virksomhedsordningen.

2.4. Virksomhedsordningen

Virksomhedsskatteordningen kan anvendes ved udlejningsvirksomhed.² Der er imidlertid forskel på, om der er tale om en udlejning af en ejendom, som udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, eller der om ejendommen anvendes såvel privat som erhvervsmæssigt. Samtidig er der forskel på, om en beboelsesejendom anvendes til helårsbeboelse eller som fritidsbolig.

Såfremt ejendommen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, vil virksomhedsordningen direkte kunne anvendes. Er der tale om en ejendom, som anvendes både erhvervsmæssigt og privat, kan ordningen anvendes for den erhvervsmæssige del, såfremt:

1. Se kritisk hertil Liselotte Madsen i SR-Skat 2016, s. 128 ff.
2. Se nærmere om virksomhedsordningen Lærebog om indkomstskat (18. udg.), kap. 8.2.

1. den erhvervsmæssige del er væsentlig, eller
2. ejendommen er omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4, nr. 6-8 (mindre boligejendomme).

Det antages i praksis, at den erhvervsmæssige anvendelse skal udgøre mindst 25 pct. af ejendommens værdi for at være væsentlig.³ Væsentlighedskravet skal være opfyldt på det tidspunkt, hvor ejeren indtræder i virksomhedsordningen. For mindre boligejendomme, som nævnt i ejendomsværdiskattelovens § 4, nr. 6-8, indgår den del af ejendommen, som ikke tjener som bolig for ejeren.

Når der skal laves en indkomstopgørelse for de blandet anvendte ejendomme, skal der foretages en opdeling af udgifterne, idet der alene er fradragsret for de erhvervsmæssige udgifter. Vedligeholdelsesudgifter fordeles i forhold til, om vedligeholdelsen vedrører den erhvervsmæssige eller den private del af ejendommen.

Udlejning af sommerhuse og andre fritidsboliger er principielt set også erhvervsmæssig virksomhed. Anvendes fritidsboligen tillige privat, er der imidlertid praksis for, at virksomhedsordningen ikke kan anvendes, jf. bl.a. SKM.2005.23.VLR, hvor der blev lagt vægt på, hvorvidt sommerhuset var anvendt udelukkende erhvervsmæssigt.

SKM.2005.155.HR (U 2005.1257 H) er med til at fastlægge, hvornår et sommerhus kan anses for udelukkende erhvervsmæssigt anvendt. I SKM.2005.155.HR havde skatteyderen udlejet et sommerhus gennem et udlejningsbureau. Sommerhuset kunne i henhold til standardkontrakten benyttes privat 3 uger om året. I henhold til en individuel aftale havde skatteyderen aftalt, at denne kunne anvende sommerhuset 3 uger om foråret og 3 uger om efteråret til nødvendige vedligeholdelsesarbejder. Højesteret udtalte, at da kontrakten indeholdt en mulighed for at benytte sommerhuset i 3 uger inden for en nærmere angiven periode, og da skatteyderen i øvrigt kunne benytte huset efter aftale med udlejningsbureauet, havde den pågældende ikke afskrevet sig retten til at bruge sommerhuset. Følgelig kunne sommerhuset ikke i skattemæssig henseende anses for anvendt udelukkende erhvervsmæssigt. Skatterådet har derimod i SKM.2008.690.SR accepteret udelukkende erhvervsmæssig an-

3. Jf. Juridisk vejledning C.C.5.2.2.7.

vendelse, hvor ejeren alene beboede ejendommen i forbindelse med udførelse af tilsyns- og vedligeholdelsesarbejde.

For at kunne anse et sommerhus, fritidshus mv. som udelukkende erhvervsmæssigt anvendt, er det ikke tilstrækkeligt, at ejeren blot afstår fra privat anvendelse.⁴ Det er heller ikke tilstrækkeligt, at ejeren underskriver en tro og love-erklæring på, at den pågældende ikke vil benytte sig af muligheden for privat anvendelse.⁵ Det er nødvendigt, at udlejeren overfor eksempelvis et udlejningsbureau helt har afskåret sig fra privat anvendelse. Suppleres en udlejningsaftale således med en allonge, der afskærer skatteyderen fra at anvende fritidsboligen privat, vil betingelsen om udelukkende erhvervsmæssig anvendelse være opfyldt, og virksomhedsordningen vil derfor kunne anvendes, jf. SKM.2008.928.SR.

I denne afgørelse havde allongen følgende ordlyd:

»A overgiver hermed den fulde rådighed til udlejning til udlejningsbureauet ... over nævnte hotellejlighed, hvorunder det især præciseres, at ejer under ingen omstændigheder kan råde over lejligheden, hverken til udlejningsformål eller til egen benyttelse.«

Denne formulering var tilstrækkelig til, at bevis for udelukkende erhvervsmæssig anvendelse var opfyldt.

2.5. Udlejning af privat anvendte sommerhuse og andre fritidshuse

Når sommerhuse, fritidsboliger mv. ikke kan indgå i virksomhedsordningen, fordi de tillige anvendes privat, er der forskellige muligheder for den skattemæssige opgørelse. Indtægter fra udlejning af sommerhuse og andre fritidshuse kan enten beskattes efter de faktiske indtægter og udgifter (også kaldet regnskabsmæssig opgørelse), eller der kan vælges de særlige regler for standardfradrag i ligningslovens § 15 O, stk. 1. Såfremt ejeren har valgt at anvende den regnskabsmæssige opgørelse, vil ejeren ikke senere kunne overgå til den skematiske opgørelsesregel i ligningslovens § 15 O, stk. 1. Ejeren vil derimod altid kunne gå fra den skematiske opgørelsesregel til den regnskabsmæssige opgørelse. I det

4. SKM.2002.229.HR (U 2002.1254 H) og SKM.2005.23.VLR.

5. TfS 1997.365 ØLD.

følgende behandles først den regnskabsmæssige opgørelse af de faktiske indtægter og udgifter og derefter den skematiske regel i ligningslovens § 15 O, stk. 1. Vedrørende de konkrete drifts- og vedligeholdelsesudgifter henvises til det følgende kapitel.

Udlejning af sommerhuse og andre fritidsboliger er principielt at betragte som erhvervsmæssig virksomhed, hvor lejeindtægterne er skattepligtige efter statsskattelovens § 4, og udgifter forbundet med udlejningsvirksomheden er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, litra a. Samtidig er der fradrag for renteudgifterne fra eventuelle lån i ejendommen, jf. statsskattelovens § 6, litra e. Anvendes boligen imidlertid tillige til egen privat brug, vil der ikke være fradrag for udgifter til drift af ejendommen, jf. ligningslovens § 15 J. I sådanne tilfælde vil der alene være fradrag for renteudgifterne.

Det fremgår af ligningslovens § 15 O, stk. 2, at der kan foretages fradrag for udgifter, der er direkte forbundet med udlejningen, og samtidig kan der foretages fradrag for

- en forholdsmæssig andel af ejendomsskatterne efter ligningslovens § 14, stk. 3, og
- udgifterne til vedligeholdelse af indbo og inventar,

ligesom der kan foretages skattemæssige afskrivninger efter reglerne om delvis erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler i afskrivningslovens kapitel 2.

Den forholdsmæssige andel opgøres i forhold til den del af året, hvor udlejning har fundet sted, altså antal uger, hvor der er sket udlejning, set i forhold til kalenderåret, jf. SKM.2009.629.BR. Medfører den regnskabsmæssige opgørelse et tab, vil dette tab ikke kunne fradrages, jf. ligningsloven § 15 O, stk. 2. Overskud ved udlejningen er skattepligtig i kapitalindkomsten efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 6. Renteudgifterne vil ligeledes være fradragsberettiget i kapitalindkomsten, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1.

I stedet for at anvende en faktisk regnskabsmæssig opgørelse kan udlejereren vælge at anvende standardberegningen, som er hjemlet i ligningslovens § 15 O. Efter denne bestemmelse kan ejere af en fritidsbolig foretage et bundfradrag på 11.200 kr. (år 2019) i bruttolejeindtægten før indtægtsførelse. Bundfradraget forøges til 40.900 kr. (år 2019), såfremt der sker indberetning af lejeindtægten gennem et bureau, en platform

eller lignende, som er indberetningspligtig efter skatteindberetningslovens § 43. I den del af bruttolejeindtægten, som overstiger bundfradraget, kan der foretages fradrag på 40 pct., før beløbet skal indtægtsføres. Vælger ejeren at anvende denne model, vil der ikke kunne foretages fradrag eller afskrivninger, og ejendomsværdiskat efter ejendomsværdi-skatteloven skal medregnes i hele indkomståret.

Bundfradraget kan ikke anvendes på fritidsboliger, som også anvendes som helårsbolig, men kan derimod anvendes på helårsboliger, der anvendes som fritidsboliger – de såkaldte flexboliger.

Bundfradraget gives pr. fritidsbolig. Hvis udlejerens ejer flere fritidsboliger, vil denne således kunne få et bundfradrag for hver fritidsbolig. Ejer den pågældende derimod fritidsboligen sammen med andre, vil hver medejer alene kunne anvende et forholdsmæssigt bundfradrag i forhold til ejerandelen.⁶

Bundfradraget opgøres i forhold til bruttolejeindtægten. Bruttolejeindtægten omfatter foruden selve lejebetalingen tillige særskilt betaling for el, gas, varme, telefon mv., og standardfradraget kan alene anvendes, hvis lejerens betaling for el, varme mv. medregnes i udlejerens indkomstopgørelse, jf. TfS 1998.409 Ø.

Anvendelsen af bundfradraget kan ikke kombineres med anvendelse af de faktiske indtægter og udgifter. Det er særligt fremhævet i bemærkningerne til lov nr. 1727 af 27. december 2018, at bundfradraget skal anvendes, hvor lejeindtægten er størst. Et eksempel illustrerer dette. Hvis således en fritidsbolig er udlejet både via et bureau og privat, hvor lejeindtægten er størst fra bureauet, vil det forhøjede bundfradrag kunne anvendes. Hvis derimod lejeindtægten er højest fra den private udlejning, vil det alene være muligt at anvende det lavere bundfradrag på 11.200 kr. (år 2019).

Det forhøjede bundfradrag er gældende fra 2018. Dog er dette allerede fra 2018 betinget af indberetning fra tredjemand efter skatteindberetningslovens § 43 (for 2018 efter skattekontrollovens § 11 G).

I forbindelse med et salg af sommerhuset/fritidshuset, vil både køber og sælger få et bundfradrag i salgsåret.⁷

Lejeindtægten efter fradrag for bundfradrag og 40 pct.-fradraget indgår i kapitalindkomsten, jf. personskatteloven § 4, stk. 1, nr. 6.

6. TfS 1994.449 DEP.

7. Jf. bemærkningerne til lovforslag 102 af 14. november 2018.

2.6. Udlejning af private værelser og boliger

Ved udlejning af private værelser og boliger kan udlejer anvende den regnskabsmæssige opgørelse, hvor lejeindtægten er skattepligtig efter statsskattelovens § 4, og fradrag for udgifterne ved udlejningen foretages med hjemmel i statsskattelovens § 6. Et overskud vil være skattepligtigt som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 6, mens et underskud ikke vil kunne fradrages, jf. ligningslovens § 15 P, stk. 3, og ligningslovens § 15 Q, stk. 3. I den regnskabsmæssige opgørelse kan

- fradrages faktiske udgifter afholdt til vedligeholdelse af indbo og inventar,
- foretages skattemæssige afskrivninger efter reglerne om delvis erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler som nævnt i afskrivningslovens kapitel 2, og
- fradrages ejendomsskatter efter § 14, stk. 3.

Fradrag kan foretages med så stor en del, som svarer til enten den udlejede eller fremlejede del af boligen (værelser) eller til den periode, hvor udlejning har fundet sted (boliger).

I stedet for denne regnskabsmæssige opgørelse har udlejeren mulighed for at anvende særlige skematiske regler, som er fastsat i ligningslovens § 15 P og § 15 Q, men dog således at der ikke er mulighed for at anvende disse regler, hvis udlejeren har foretaget fradrag efter den regnskabsmæssige opgørelse. Hvis der er tale om erhvervsmæssig udlejning, kan de skematiske regler ikke anvendes.

Ligningslovens § 15 P er den oprindelige regel, som blev indført i 1994, hvor ligningslovens § 15 Q blev indført i 2018 i et forsøg på skattemæssigt at regulere deleøkonomiske fænomener såsom Airbnb og lign.⁸ I 2018-lovændringen blev det samtidig bestemt, at ligningslovens § 15 P fremadrettet alene skal finde anvendelse, såfremt udlejningen sker til den samme person eller de samme personer i en sammenhængende periode på mindst 4 måneder. Dette tidsmæssige krav har dog først virkning fra og med indkomståret 2021. Indtil 2021 er der valgfrihed for alle mellem at anvende ligningslovens § 15 P eller ligningslovens § 15 Q. Efter 2021 vil der kun være valgfrihed for udlejere, som udlejer

8. Lov nr. 1727 af 27. december 2018.

til den samme person eller de samme personer i en sammenhængende periode af mindst 4 måneder, mens der ved udlejning i kortere periode alene kan anvendes ligningslovens § 15 Q.

De skematiske opgørelsesregler i ligningslovens § 15 P, stk. 1, omhandler udlejning af en del af værelserne i en bolig, mens ligningslovens § 15 P, stk. 2, omhandler udlejning af hele beboelsen i en del af året. Begge bestemmelser sonderer mellem, om der er tale om udlejning af en lejet bolig, udlejning af en andelsbolig eller udlejning af en ejerbolig.

Efter ligningslovens § 15 P, stk. 1, kan lejere, der fremlejer en del af værelserne i egen lejet lejlighed til beboelse, ved indkomstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeindtægten, der overstiger et bundfradrag på $\frac{2}{3}$ af fremlejgivers egen årlige leje for hele lejligheden. Andelshavere i private andelsboligforeninger anses i denne forbindelse som lejere, og andelshaveres boligafgift anses som leje.

Ejere, der udlejer en del af værelserne i en lejlighed i egen ejendom til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeindtægten, der overstiger et bundfradrag på $1\frac{1}{3}$ pct. af ejendomsværdien, jf. § 4 a, stk. 1, nr. 1, i ejendomsværdiskatteloven, dog altid mindst 24.000 kr. Er ejendommen beliggende i udlandet mv., udgør bundfradraget $1\frac{1}{3}$ pct. af den udenlandske ejendomsvurdering, som kan sidestilles med en dansk ejendomsvurdering, jf. ejendomsværdiskattelovens § 4 b, stk. 1. Er der ikke fastsat en sådan, vil der kunne tages udgangspunkt i handelsværdien beregnet efter ejendomsværdiskattelovens § 4 b, stk. 2, nr. 1. Dog vil bundfradraget altid udgøre mindst 24.000 kr.

Har fremlejerer, andelshaveren eller ejeren kun lejet eller ejet lejligheden en del af indkomståret, beregnes der kun bundfradrag af denne del af den årlige leje eller ejendomsværdiskat.

Bundfradraget dækker samtlige udgifter og afskrivninger, der ellers ville være fradragsberettigede i forbindelse med fremlejningen eller udlejningen, og der er således ikke mulighed for at få fradrag for faktiske udgifter.

Det fremgår af bestemmelsen i § 15 Q, stk. 2, at ejerne skal have beregnet ejendomsværdiskat efter ejendomsværdiskatteloven for hele året – også for den udlejede del af boligen.

Udlejes hele leje- eller andelsboligen, men kun i en del af indkomståret, anviser ligningslovens § 15 P, stk. 2, at de tilsvarende regler, som

angivet i ligningslovens § 15 P, stk. 1, finder anvendelse. Der skal således heller her ikke foretages en forholdsmæssig reduktion.

Den nye bestemmelse i ligningslovens § 15 Q, som er gældende fra 2018, fastsætter en skematisk bundgrænseregulering, som er udformet med inspiration fra reglerne om udlejning af fritidsboliger i ligningslovens § 15 O.

Efter ligningslovens § 15 Q kan ejere, andelshavere og lejere, der udlejer eller fremlejer en del af værelserne i en helårsbolig til beboelse, eller som udlejer eller fremlejer hele boligen en del af indkomståret til beboelse, ved indkomstopgørelsen foretage et bundfradrag på 11.200 kr. (år 2019) i bruttolejeindtægten pr. helårsbolig. Bundfradraget udgør dog 28.600 kr. (år 2019), hvis der sker indberetning af lejeindtægten efter skatteindberetningslovens § 43. Af den del af lejeindtægten, som overstiger bundfradraget, kan der fradrages 40 pct., før beløbet medregnes til indkomstopgørelsen. For indkomstårene 2018, 2019 og 2020 finder betingelsen om indberetning ikke anvendelse, og bundfradraget på 28.600 kr. kan foretages uafhængigt af indberetningen.

Bundfradraget kan ikke overstige bruttolejeindtægten pr. helårsbolig, således at der ikke er fradrag for et tab. Opgørelsen skal foretages pr. helårsbolig, hvorfor et tab på en helårsbolig ikke kan modregnes i gevinst på en anden helårsbolig.

Vælger en ejer at foretage fradrag efter disse regler, kan der ikke foretages fradrag og afskrivninger. For ejere er det en betingelse, at der er tale om en ejendom, der er omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4, og ejeren skal medregne ejendomsværdiskat efter ejendomsværdiskatteloven for hele indkomståret.

Bundfradragene efter denne bestemmelse kan ikke anvendes på helårsboliger, der benyttes som fritidsbolig, hvilket vil sige, at ejerne af de såkaldte »flexboliger« ikke kan anvende disse regler i ligningslovens § 15 Q, men er henvist til at anvende reglerne i ligningslovens § 15 O.

Det er muligt i et indkomstår at anvende både ligningslovens § 15 P og ligningslovens § 15 Q på samme beboelse. I forarbejderne er angivet et eksempel, hvor et værelse har været udlejet i 6 måneder til forskellige lejere gennem et udlejningsbureau, hvor den skattepligtige indkomst opgøres efter ligningslovens § 15 Q, mens værelset i den resterende del af året har været udlejet privat til en studerende, hvor den skattepligtige indkomst opgøres efter ligningslovens § 15 P. Ønsker ejere, andelshavere og lejere i et indkomstår at anvende både ligningslovens § 15 Q stk. 1

og 2, og § 15 P, stk. 1 og 2, skal der foretages en forholdsmæssig opgørelse af bundfradragene i forhold til den periode, hvor udlejningen finder sted.

2.7. Anden indkomst

Ud over lejeindtægter er der også andre former for indtægter, som hidrører fra fast ejendom. Nedenfor er redegjort for forskellige udgifter, som er skattemæssigt relevante.

2.7.1. Forbedringer betalt af lejer

Såfremt lejeren forbedrer det lejede på en permanent måde, vil det medføre en værdiforøgelse af ejendommen, som er skattepligtig for udlejer/ejeren, jf. statsskattelovens § 4. Der indtræder dog kun skattepligt for udlejer/en/ejeren, hvis der er tale om en varig værdiforøgelse, jf. UfR 1958.1128 H, hvor usikkerhed, om værdiforøgelsen ville have betydning for ejendommen efter lejemålets ophør, medførte, at forbedringerne ikke var skattepligtige.

Skattepligten indtræder i det indkomstår, hvor forbedringen er udført, jf. LSRM 1981, 84 LSR og TfS 1999, 35 LSR.

Såfremt der er et interessefælleskab mellem lejer og udlejer, kan der opstå særlige problemer med maskeret udlodning mv., hvilket afgørelsen SKM.2008.384.HR (U 2008.1230 H) illustrerer. I denne drev et selskab virksomhed med sandblæsning og lakering af biler. Virksomheden blev drevet på en ejendom, som selskabet havde lejet af hovedaktionæren. Selskabet etablerede et slusebad i ejendommen, da dette var nødvendigt for at drive virksomhed med autolakering. Skønsmanden udtalte i sagen, at slusebadet medførte en varig værdiforøgelse på ejendommen, hvis den fortsat skal anvendes til autolakeringsværksted, men at badet ikke vil medføre varig værdiforøgelse ved anvendelse til anden virksomhed.

Højesterets flertal udtalte, at der var sket en varig værdiforøgelse af hovedaktionærens ejendom, der var særligt indrettet til autolakeringsværksted. Værdiforøgelsen måtte derfor anses for maskeret udlodning til hovedaktionæren, og selskabet kunne følgelig ikke afskrive på den udgift, som selskabet havde afholdt til etablering af slusebadet.