

Straksfradrag af udgifter til ombygning af driftsbygninger

DEPECHEN NR. 15
24. juli 2019

Reglerne om fradrag for udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger er ganske favorable. Især, hvis arbejderne forskydes tidsmæssigt fra almindelige vedligeholdelsesarbejder.

Af Steen Mørup, stm@bdo.dk

Normalt kan udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Det kan kun udgifter til vedligeholdelse. Det vil sige udgifter til istandsættelsesarbejder, der holder bygningen i samme stand, som den var ved overtagelsen.

Der findes imidlertid en undtagelse. Den del af årets udgifter til ombygning eller forbedring, som ikke overstiger 5 % af afskrivningsgrundlaget, kan således uden videre fradrages, selvom udgifterne i princippet burde tillægges afskrivningsgrundlaget.

Det er en særdeles gunstig regel af to årsager. For det første fordi den altså giver fradrag for udgifter, som ellers skulle afskrives over en lang årrække. For det andet - og det er det bedste - fordi de fratrukne udgifter ikke skal indgå ved opgørelsen af genvundne afskrivninger den dag, hvor ejendommen sælges.

En optimal udnyttelse af reglerne kræver en vis planlægning. Udgifter til almindelig vedligeholdelse modregnes nemlig forlods i det maksimale straksfradrag. Der kan således kun foretages straksfradrag for den del af ombygnings- eller forbedringsudgifter, som kan holdes inden for rammen på de 5 % og som overstiger årets vedligeholdelsesudgifter. Sagt med andre ord, så kan det betale sig at planlægge ombygning og forbedring til år, hvor der ikke foretages almindelig vedligeholdelse og omvendt.

Hver bygning for sig

Beregningsgrundlaget for det maksimale straksfradrag er alene afskrivningsgrundlaget for den bygning, der ombygges eller forbedres. Det giver nogle gange udfordringer at afgøre, hvornår der er tale om én eller flere bygninger.

Landsskatteretten har for nylig offentliggjort [en afgørelse](#) om denne problemstilling. Sagen handlede om en landmand, som havde foretaget en større ombygning af sine svinestalde. Han havde i den forbindelse anset samtlige stalde for at udgøre én bygning, blandt andet fordi de var forbundet med mellemgange.

Heri var Landsskatteretten ikke enig. Retten fastslog, at hverken det forhold, at sammenbygningen tjente et driftsmæssigt formål, eller at den var udtryk for, hvad der finansieringsmæssigt og bygningsteknisk var muligt, kunne tillægges nogen betydning. Afgørende var (og er) alene, om den enkelte bygning kan fungere selvstændigt.

INDHOLD

- Straksfradrag af udgifter til ombygning af driftsbygninger
- Kender du din marginalskatteprocent?
- Registreringsafgift: Tag ikke et barn med i en mandskabsvogn
- Elafgift: Manglende måling af elforbrug kan koste dyrt
- Ændring af regnskabspraksis i årsregnskabet

Kender du din marginalskatteprocent?

Marginalskatten omtales ofte som skatten af den sidst tjente krone, men fordi vores indkomst opdeles i forskellige komponenter, har vi faktisk indtil flere marginalskatteprocenter. En for hver indkomst- og fradragstype.

Af Morten Neumann Jørgensen, mne@bdo.dk

En topskattebetaler - det vil sige en person, hvis personlige indkomst i 2019 overstiger 558.043 kr. før arbejdsmarkedsbidrag - skal af en lønforhøjelse på 1.000 kr. om måneden aflevere de 565 kr. i skat. Fordi marginalskatteprocenten for personlig indkomst i form af løn og virksomhedsoverskud ifølge [Skatteministeriets oversigt](#) udgør 56,5 % i år. Lønmodtagere og selvstændige, der tjener mindre, skal for de flestes vedkommende maksimalt aflevere 39,2 % af en yderligere indkomst.

Kapitalindkomst

Marginalskatten for denne indkomsttype, der først og fremmest omfatter renteindtægter og renteudgifter samt indkomst ved udlejning af fast ejendom mv., afhænger i første række af, om indkomsten samlet set er positiv eller negativ. Ægtefæller ses under ét.

Hvis nettokapitalindkomsten er positiv, udgør marginalskatteprocenten enten 42,7 % eller 37,7 %. Den højeste gælder for positiv kapitalindkomst ud over et beløb på 44.800 kr. (ægtefæller 89.600 kr.) hos en person, der betaler topskat. Den lavere procent gælder for alle andre.

Hvis kapitalindkomsten samlet set er negativ - hvilket den er hos de fleste boligejere på grund af deres huslån - har den en skatteværdi på 33,6 % op til -50.000 kr. (også for ægtefæller) og en skatteværdi på 25,6 % af den overskydende del. Skatteværdien er udtryk for, hvor stor en del af udgiften statskassen dækker qua fradragsretten.

Aktieindkomst

Marginalskatten for sådan indkomst, der omfatter aktieudbytte og aktiegevinster mv., udgør 42 %. Den betales af aktieindkomst over 54.000 kr. (ægtefæller 108.000 kr.). Aktieindkomst under beløbsgrænsen beskattes med 27 %.

Ligningsmæssige fradrag

Skatteværdien af denne indkomsttype, der blandt andet omfatter faglige kontingenter, befodringsfradrag og gaver til velgørende formål, udgør i 2019 kun 25,6 %. Et befodringsfradrag på 25.000 kr. giver således kun et nedslag i skatten på 6.400 kr. Tilbage i 2010 havde de ligningsmæssige fradrag en skatteværdi på 33,6 % og i 1993 hele 52,2 %, men gentagne skattereformer har over tid reduceret værdien betragteligt.

Trækprocent versus marginalskatteprocent

Marginalskatteprocenten har intet at gøre med den trækprocent, som fremgår af dit skattekort. Sammen med dit månedsfradrag sikrer trækprocenten blot, at din skat i store træk går i nul - altså, at du hverken får restskat eller overskydende skat - hvis din årsindkomst præcist kommer til at svare til, hvad der fremgår af din forskudsopgørelse.

Tjener du 10.000 kr. mere, end hvad du er forskudsregistreret til, vil du få en restskat, men den bliver ikke så stor, som du måske tror, fordi der automatisk indeholdes kildeskat af den yderligere løn med trækprocenten. Restskatten kommer i stedet til at svare til den yderligere lønindkomst (efter arbejdsmarkedsbidrag) ganget med forskellen mellem din marginalskatteprocent for personlig indkomst og din trækprocent.

"Skatteværdien er udtryk for, hvor stor en del af udgiften statskassen dækker qua fradragsretten"

Registreringsafgift: Tag ikke et barn med i en mandskabsvogn

At medbringe et barn i en mandskabsvogn anses - uanset årsagen - for privat personbefordring, og det må en sådan bil ikke anvendes til. At gøre det betyder derfor, at afgiftsfritagelsen ryger, og det koster dyrt.

Af Pernille Rise, pri@bdo.dk

Mandskabsvogne defineres som varebiler, der er konstrueret og indrettet til befordring af både mandskab og materiel. Førerkabinen skal være indrettet til befordring af mindst fire personer, og der skal være mindst ét sæde bag forsæderne. Kabinen skal være adskilt fra vareladet/-rummet, som skal have et større flademål end personkabinen.

Sådanne biler er fritaget for registreringsafgift. Derfor er reglerne for anvendelse af disse noget strengere end for andre gulpladebiler. De må således kun anvendes til transport til og fra virksomhedens arbejdspladser af maskiner, værktøj og materialer samt af personer, der arbejder i virksomheden eller er tilknyttet denne. Såkaldt svinkeærendekørsel er i modsætning til almindelige gulpladebiler, jf. [denne artikel](#), ikke tilladt.

Sagen om motorcykelforhandleren

Skatteforvaltningen offentliggjorde sidste sommer en byretsdom i en sag om anvendelse af en sådan mandskabsvogn. Sagen handlede om en forhandler af motorcykler, der i mange år havde kørt motocross i sin fritid, og som sidenhen havde etableret et motocross-team i tilknytning til sin virksomhed.

En søndag i september 2014 blev han på vej hjem fra et løb stoppet af en politibetjent, som optog rapport, idet betjenten mente, at bilen måske ikke blev anvendt til et lovligt formål, blandt andet fordi motorcykelforhandlerens bror, som ikke var ansat i virksomheden, og dennes mindreårige datter var passagerer i bilen. Dette skyldtes, at broderen havde hjulpet til under løbet. Datteren havde været på samvær hos ham i den pågældende weekend og var med, fordi han ikke kunne få hende passet.

Skatteforvaltningen rejste på baggrund af politirapporten krav om efterbetaling af registreringsafgift med hele 170.558 kr., fordi myndighederne ikke mente, at hverken broderen eller dennes datter kunne sidestilles med ansatte i virksomheden.

Byretten gav imidlertid motorcykelforhandleren medhold i, at reglerne ikke var overtrådt. Det skete med den begrundelse, at broderen var en del af motocross-holdet, og at han på dagen havde hjulpet sin bror (forhandleren) med at servicere virksomhedens kunder, samt at han i denne forbindelse havde været underlagt sædvanlig instruktion og kontrol af broderen. Med hensyn til broderens datter fastslog retten, at der i en situation, hvor et mindreårigt barn med et pasningsbehov følger sin far på et ulønnet arbejde, skal ske identifikation mellem barnet og forælderen. Derfor måtte hun gerne være passager i bilen. Du kan læse vores omtale af byretsdommen i [denne artikel](#).

Dommen anket

Skatteforvaltningen anså sagen for principiel og ankede derfor dommen til Østre Landsret, der for nylig har afsagt [dom i sagen](#), og som gav skattemyndighederne medhold.

Landsretten var ikke uenig i, at broderen kunne medbringes i bilen som ulønnet hjælper i virksomheden. Dette gjaldt imidlertid ikke for broderens datter. I modsætning til byretten fandt landsretten ikke, at der kunne ske identifikation mellem barnet og forælderen. Medtagelsen af barnet var derfor udtryk for privat personbefordring, hvilket ikke er tilladt. Opkrævningen af registreringsafgiften var således i orden. Forhandleren skulle udover egne advokatombudsomkostninger også betale sagsomkostninger med 64.000 kr.

"Forhandleren skulle ud over egne advokatombudsomkostninger også betale sagsomkostninger med 64.000 kr."

Elafgift: Manglende måling af elforbrug kan koste dyrt

Virksomheder, der bruger strøm til opvarmning og/eller komfortkøling, gør klogt i at opsætte særskilte elmålere, da alternativerne til opgørelse af den godtgørelsesberettigede elafgift ikke er særlig attraktive.

Af Louise Eide Hartung, ljs@bdo.dk

Bortset fra de liberale erhverv kan momsregistrerede virksomheder normalt få godtgjort størstedelen af den elafgift, som de betaler.

For den del af strømforbruget, som anvendes til belysning, drift af computere og tekniske anlæg mv. - altså til procesformål - kan der i 2019 opnås en godtgørelse på 88,0 øre pr. kWh, mens der for strøm til opvarmning, komfortkøling (airconditionering) og til el-vandvarmere kan opnås en godtgørelse på 62,5 øre pr. kWh.

Reglerne volder ofte problemer i praksis. Et overraskende stort antal virksomheder er således slet ikke klar over muligheden for godtgørelse og snyder derfor sig selv for ganske store beløb.

Andre virksomheder kender udmærket til muligheden for godtgørelse, men er ikke opmærksomme på kravene til opgørelsen af det elforbrug, der anvendes til rumvarme, komfortkøling og til varmt vand.

Opgørelsesmetoder til rumvarme mv.

Opgørelsen af forbruget af strøm til rumvarme mv. skal som udgangspunkt ske efter en af følgende metoder:

1. Det faktiske forbrug opgjort efter måler
2. Den fremstillede mængde opgjort efter måler ganget med 1,1
3. Den installerede effekt ganget med 350 timer pr. måned eller den målte driftstid.

Der findes i princippet også en fjerde mulighed nemlig en særlig kvadratmeterregel. Den går ud på, at virksomheder, der bruger energi - ikke kun el - til rumvarme og/eller komfortkøling, skal beregne deres afgiftsgodtgørelse med den høje sats for hele forbruget, men i godtgørelsesbeløbet modregne en afgift på 10 kr. pr. kvadratmeter pr. måned for de lokaler, hvor der anvendes strøm til opvarmning/komfortkøling. Reglen giver næsten altid et mindre gunstigt resultat for virksomheden end de øvrige metoder.

Ingen andre metoder kan anvendes

I de tilfælde, hvor der ikke er opsat bi-målere, giver de beskrevne metoder til opgørelse af energiforbruget til opvarmning/komfortkøling sjældent et rimeligt resultat, men loven giver ikke hjemmel til andre opgørelsesmetoder. Det har Landsskatteretten i en [ny afgørelse](#) endnu en gang fastslået.

Sagen handlede om en produktionsvirksomhed, der i et ventilationsanlæg havde indbygget et anlæg til køling af fabriksbygningerne. Energiforbruget til køleanlægget, der alene blev anvendt i sommermånederne, blev ikke målt særskilt.

For Landsskatteretten gjorde virksomheden gældende, at køleanlæggets energiforbrug skulle kunne opgøres ud fra en timetæller, der var installeret på dette, mens skattemyndighederne mente, at forbruget skulle opgøres efter effektreglen, fordi timetælleren ikke var aflæst årligt, og at virksomheden derfor skulle efterbetale afgift med små 47.000 kr. for en 3-årig periode. Landsskatteretten var enig med myndighederne. Retten bemærkede i sin afgørelse, at det var uden betydning, at anlægget kun blev brugt få måneder om året.

"Der findes i princippet også en fjerde mulighed nemlig en særlig kvadratmeter-regel"

Ændring af regnskabspraksis i årsregnskabet

De fleste ændringer af regnskabspraksis sker frivilligt og ud fra en vurdering af, at regnskabet herved kommer til at give et mere retvisende billede af selskabets økonomiske stilling end ved den hidtidige praksis.

Af Ditte Mosegaard Jørgensen, dme@bdo.dk

Et selskabs årsregnskab skal som udgangspunkt aflægges efter samme regnskabspraksis år efter år, fordi årsregnskabsloven stiller krav om kontinuitet. Derfor kan denne praksis heller ikke uden videre ændres, selvom der kan være tilfælde, hvor dette er nødvendigt. Enten som følge af lovændringer eller som følge af overgang til en ny regnskabsklasse.

I de fleste tilfælde sker en praksisændring dog frivilligt og ud fra en vurdering af, at regnskabet efter ændringen vil give et mere retvisende billede af selskabets økonomiske situation end hidtil. Der er dog ikke grund til at skjule, at det beror på en subjektiv vurdering, hvorvidt dette er tilfældet.

Ofte vil indgåelse i et nyt koncernforhold være et godt argument for at ændre regnskabspraksis, hvis dette sker med henblik på at tilpasse sig den regnskabspraksis, der følges i den nye koncern. Omvendt vil et ledelsesskifte sjældent i sig selv kunne bruges som argument for en ændring af praksis.

Af ofte forekomne praksisændringer kan nævnes kapitalandele - fra kostpris til indre værdi - og investeringsejendomme - fra kostpris til dagsværdi over resultatopgørelsen.

Regnskabsmæssig behandling af praksisændringer

Alle poster, der berøres af en ændring af regnskabspraksis, skal som hovedregel korrigeres i overensstemmelse med den nye praksis. Ikke blot i tallene for det pågældende regnskabsår, men også i sammenligningstallene i både resultatopgørelse, balance og noter. Sammenligningstallene dog kun, hvis der er krav herom. Ved overgang til opskrivning af anlægsaktiver over egenkapitalen må sammenligningstallene ikke ændres.

Der findes poster, hvor ændring af sammenligningstallene må foretages efter et skøn. Det kan fx være tilfældet ved overgang fra kostpris til dagsværdi (over resultatopgørelsen) for investeringsejendomme, hvor det kan være svært at finde dagsværdier tilbage i tid. Det kan også være tilfældet ved praksisændringer i forhold til IPO-tillæg på varebeholdninger og indregning af udviklingsomkostninger i balancen, hvor virksomhedens regnskabssystem måske ikke er tilrettelagt på en sådan måde, at det er muligt at udfinde de nødvendige data med tilbagevirkende kraft. Er det ikke muligt at foretage et pålideligt skøn, kan ændring af sammenligningstallene undlades.

Den akkumulerede virkning af praksisændringen skal indregnes direkte på egenkapitalen primo. På den måde bliver årsregnskabet præsenteret, som om den nye praksis altid har været anvendt. Det er i denne forbindelse vigtigt at være opmærksom på den betydning, som praksisændringen kan have på udskudt skat.

Beskrivelse af ændringerne i årsrapporten

Enhver ændring i anvendt regnskabspraksis skal beskrives i indledningen til afsnittet om anvendt regnskabspraksis i årsregnskabet. Beskrivelsen skal i første række omfatte arten og begrundelsen for ændringen. Dernæst skal det oplyses, om sammenligningstallene er tilpasset. Og endelig skal den beløbsmæssige betydning for aktiver og passiver, den finansielle stilling og for resultatet også oplyses. Hvis de foretagne ændringer i regnskabspraksis har væsentlig betydning for årsregnskabet, skal der tillige gives oplysning om ændringerne i ledelsesberetningen.

BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab, en danskejet rådgivnings- og revisionsvirksomhed, er medlem af BDO International Limited - et UK-baseret selskab med begrænset hæftelse - og del af det internationale BDO-netværk bestående af uafhængige medlemsfirmaer. BDO er varemærke for både BDO netværket og for alle BDO medlemsfirmaerne. BDO i Danmark beskæftiger godt 1.200 medarbejdere, mens det verdensomspændende BDO netværk har over 80.000 medarbejdere i 160 lande.

Denne publikation er skrevet i generelle vendinger og skal alene betragtes som generel vejledning. Publikationen dækker ikke specifikke situationer, og du bør ikke handle - eller undlade at handle - uden at have fået professionel rådgivning. Kontakt venligst BDO for at drøfte de specifikke problemstillinger. BDO, vores partnere og medarbejdere påtager os ikke ansvar for tab foranlediget af en handling, der er taget - eller ikke er taget - på baggrund af oplysningerne i denne publikation.