

**UDSKRIFT**  
**af**  
**DOMBOGEN FOR VESTRE LANDSRET**

---

## DOM

afsagt den 6. februar 2012 af Vestre Landsrets 9. afdeling (dommerne Hanne Kildal, John Lundum og Henrik Tosti (kst.)) i 1. instanssag

V.L. B-1509-11

Rødekro Andelsboligforening

(advokat Poul Bostrup, Hillerød)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Birgitte Kjærulff Vognsen, København)

Denne sag er anlagt den 25. februar 2011 ved Retten i Sønderborg og henvist til landsretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, ved kendelse af 10. juni 2011.

Sagen drejer sig om, hvorvidt skattemyndighederne ved ansættelsen af grundværdien for en ejendom tilhørende sagsøgeren, Rødekro Andelsboligforening, skal give fradrag for forbedringer i medfør af vurderingslovens § 17.

### **Påstande**

Rødekro Andelsboligforening (herefter benævnt andelsboligforeningen), har påstået sagsøgte, Skatteministeriet, tilpligtet at anerkende, at andelsboligforeningen i henhold til vurderingslovens § 17 er berettiget til et fradrag i grundværdien for forbedringer ved vurderingen for årene 2001, 2002, 2003 og 2004 af ejendommen, matr.nr. 1084 Brunde beliggende Ryttervænget 1-83, Rødekro, for udgifter til etablering af

- 1) stikledninger fra hovedledningen og hen til den enkelte bebyggelse i udstykningen,

- 2) parkeringsanlæg
- 3) stianlæg

samt et yderligere fradrag for udgifter til

- 4) etablering af hoved- og fordelingsledning og
- 5) anlæg af vej, og

at den beløbsmæssige opgørelse foretages af vurderingsmyndighederne.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

### **Sagsfremstilling**

Andelsboligforeningen købte i 1987 den ubebyggede grund med et areal på 18.208 m<sup>2</sup> for 1.365.600 kr. Udgifterne til etablering af boligveje skulle ifølge skødet afholdes af andelsboligforeningen uden for købesummen. Endvidere skulle andelsboligforeningen ifølge skødet tilpligtes at være andelshaver i Rødekro Fjernvarmecentral og underkaste sig de for selskabet til enhver tid gældende vedtægter. Fjernvarmetilslutningsbidraget skulle betales af andelsboligforeningen uden for købesummen.

Ifølge et ansøgningsskema underskrevet den 24. april 1989 vedrørende godkendelse af den endelige anskaffelsessum efter byggeriets færdiggørelse er der på ejendommen opført 30 lejligheder og 10 ungdomsboliger. I skemaet er der i rubrikken "Grundudgifter" blandt andet anført følgende poster: Gård-, haveanlæg og hegn 137.165 kr. og interne veje/P-pladser 1.248.060 kr. Under overskriften "Håndværkerudgift" er der blandt andet nævnt "Fjernvarmestik" 890.868 kr.

Andelsboligforeningen har fremlagt en opmåling af vejarealet på ejendommen. Opmålingen er foretaget via Danmarks Miljøportal og angiver et vejareal på 1.436 m<sup>2</sup>. Andelsboligforeningen har på samme måde opmålt vejarealet inklusive parkeringspladserne på ejendommen. Denne beregning viser et samlet areal på 2.026 m<sup>2</sup>. Målene er tilnærmede.

I Lokalplan R.2.5. vedrørende Boligområde nord for Jyllandsgade-Rødekro, der regulerer det område, som ejendommen er beliggende i, står blandt andet:

”...

Hele lokalplanområdet vil kunne rumme ca. 70 boliger, hvoraf de 35 boliger på baggrund af en bygherrehenvendelse agtes opført inden for område 1. i nær fremtid.

Inden for område 2. er kun angivet byggefelter omkring fælles P-pladser og torve, og senere boligbebyggelse kan således variere i mindre grad (med hensyn til boligtyper og antal) i forhold til område 1.

Hele området er medtaget i lokalplanen nu, for at sikre en bedst mulig intern sammenhæng boliger, stier og fælles opholds- og P-pladser imellem og samtidig for at sikre en ekstern tilpasning til det offentlige stinet i området i overensstemmelse med lokalplanforslaget.

Lokalplanområdet vil fremtidigt have vejadgang fra Jyllandsgade samt stiadgange til Hærvejen, Højgade og Højtoft (Østergade) som vist på kortbilag.

...

5.7. Veje, stier samt P-pladser udføres i princippet som vist på kortbilag.

...”

Der er fremlagt et luftfoto af området, på hvilket stianlægget på ejendommen er markeret.

I brev af 16. juli 1987 fra Rødekro Fjernvarmecentral til andelsboligforeningen står blandt andet følgende:

”...

Vi har modtaget meddelelse om, at De ønsker fjernvarmestikledningen til ovennævnte ejendom etableret snarest muligt.

...

Stikledningen etableres af fjernvarmeselskabet for Deres regning og der forudbetales en afgift på \_\_\_\_\_ kr. pr. meter stikledning.

Antal meter: ca. _____ á _____	kr.	=	<u>574.300,00 kr.</u>
	moms	=	<u>126.346,00 kr.</u>
<u>Iflg. indhentede tilbud:</u>	I alt	=	<u>700.646,00 kr.</u>

...”

Andelsboligforeningen blev ved et brev af samme dato opkrævet et investeringsbidrag på 190.222,40 kr. i forbindelse med tilslutningen til fjernvarmenettet.

Af de Almindelige Bestemmelser for Fjernvarmelevering for Rødekro Fjernvarme fra april 1989 fremgår blandt andet:

”...Det ledningsnet, der etableres fra hovedledningen/fordelingsledningen til ejendommens hovedhaner, benævnes i det følgende som ”stikledningen”.

Forbrugerens betaling for etablering af stikledningen – stikledningsbidrag – fremgår af værkets tarif.

...

Stikledningen afsluttes umiddelbart inden for ejendommens ydermur med hovedhaner i ejendommens varmerum eller et andet tilgængeligt rum...”

Andelsboligforeningen har ikke kunnet fremskaffe de vedtægter, der var gældende, da tilslutningen til fjernvarmenettet blev etableret. Aabenraa Fjernvarme A.m.b.a., som Rødekro Fjernvarme på et tidspunkt er blevet fusioneret med, har i brev af 22. februar 2011 blandt andet skrevet:

”...

Jeg ved at vanlig praksis på tidspunktet hos os var, at der blev betalt, det vi i dag kalder byggemodningsbidrag, for distributionen på grunden og en fast pris, der inkluderede de enkelte stikledninger til bygningerne, for selve tilslutningen af ejendommen.

Det betyder, at de to fremsendte fakturaer vedrører følgende:

Beløbet på kr. 574.300 eks. moms dækker hoved- og fordelingsledning på grunden til de 40 boliger og har formodentlig ikke noget med selve stikledningerne at gøre.

14 grundafgifter á kr. 11.000 = 154.000 kr. dækker stikledningerne fra hoved- og fordelingsledningen på grunden og ind i bygningerne inkl. haner og lign.

...”

Der er fremlagt en oversigt over fjernvarmeledningerne på ejendommen.

Vurderingsankenævnet i Haderslev traf den 1. november 2007 afgørelse i sagen. Ved denne godkendtes fradrag efter vurderingslovens § 17 med 2.174.032 kr. Heri var indeholdt et beløb på 190.222 kr. udgørende tilslutningsbidraget til Rødekro Fjernvarmecentral og et beløb på 500.000 kr. til vejanlæg, vejafvanding, kantsten og fortov.

Landsskatteretten traf den 25. november 2010 afgørelse i sagen. I afgørelsen står blandt andet:

”...

## Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

### Det følger af vurderingslovens § 13:

Stk. 1. Ved grundværdien forstås værdien af grunden (med grundforbedringer) i ubebygget stand under hensyn til beskaffenhed og beliggenhed og til en i økonomisk henseende god anvendelse.

### Vurderingslovens §§ 17 og 18 har følgende ordlyd:

§ 17. Såfremt de fornødne oplysninger foreligger, skal der ved vurderingen med de af §§ 18 og 21 følgende begrænsninger gives fradrag i grundværdien for forbedringer, der bevirker en stigning i grundværdien, hvad enten forbedringerne består i kapitalanvendelse eller i ejers arbejde.

§ 18. Fradrag i grundværdien for forbedringer må kun gives i det omfang, hvori forbedringerne må antages at virke værdiforøgende ved ansættelse af grundværdien, og må ikke overstige de af ejeren anvendte bekostninger, heri medregnet værdien af ejers eget arbejde.

Stk. 2. Fradrag må ikke gives for forbedringer, som er fuldført længere tilbage end 30 år - for skov, der vurderes i henhold til § 15, stk. 1-3, dog 60 år - før vurderingen.

For at en forbedring kan karakteriseres som en grundforbedring, skal der være tale om en foranstaltning af materiel karakter, som har øget den almindelige handelsværdi af grunden i ubebygget stand.

...

### Intern vej

Af Vurderingsvejledningen fremgår:

Fradrag for vej- og forsyningsanlæg gives som hovedregel kun for udgifter til anlæg uden for ejendommen, idet udgifter til anlæg på selve grunden samt til pladsbelægning m.v. anses for at være en del af byggeomkostningerne, eksempelvis et traditionelt parcel- eller rækkehuskvarter. Er ejendommen imidlertid så stor, at det vil være naturligt at betragte en del af de på ejendommen værende vej- og kloakanlæg som et hovedanlæg til betjening af dele af ejendommen i tilfælde af udstykning, kan der være grundlag for at give fradrag for disse anlæg. Eksempelvis et område som en lokalplan udlægger til tæt/lav bebyggelse med andelsboliger. Her kunne der alternativt være tale om en traditionel rækkehusbebyggelse, som jf. ovenstående ville være berettiget til fradrag for anlæg uden for ejendommen.

Retten har lagt til grund, at det af skødet § 5 fremgår, at der i købesummen ikke er inkluderet udgifterne til etablering af boligveje og gadebelysning på det købte grundstykke, hvilke udgifter afholdes af køber udenfor købesummen.

Det fremgår af byggeregnskabet, at der er afholdt udgifter til "interne vej/p-pladser" for 1.248.060 kr. inkl. moms.

Endvidere har klageren fremlagt en beregning over de estimerede afholdte udgifter til anlæg af vej, sti og parkering, samlet 1.172.156 kr. inkl. moms. Der er endvidere overfor Landsskatteretten blot rejst påstand for sti og parkering for 1 kr. pr. påstand.

Ved klagerens beregning er beregnet 13 % for landinspektør, diverse afsætninger, geotekniske og arkæologiske undersøgelser, byggeplads m.m.

For så vidt angår den estimerede udgift til landinspektør vedrørende vej på 6.796 kr. har vurderingsmyndigheden og vurderingsankenævnet godkendt udgifter til landinspektør på 23.665 kr., og da klageren ikke har uddybet denne påstand har Retten ikke fundet anledning til at forhøje dette beløb.

Yderligere fradrag for landinspektør godkendes ikke.

For så vidt angår byggepladsindretning anses byggepladsforanstaltninger i forbindelse med byggeriet efter rettens hidtidige praksis ikke at bibringe grunden i ubebygget stand en varig værdiforøgelse, da en byggeplads er midlertidig, selvom den er nødvendig for bebyggelse af grunden.

Med hensyn til geotekniske og arkæologiske undersøgelser skal referenten henvise til §§ 17 og 18:

...

Betingelsen om, at de foretagne arbejder har forøget grundens værdi, fordi de må anses for nødvendige ved udnyttelse af grunden uden hensyn til bebyggelsesformen, anses ikke for opfyldt. De af klageren påberåbte formodede foretagne arbejder med geotekniske og arkæologiske undersøgelser må efter referentens opfattelse anses for at være knyttet til selve udførelsen af byggeriet, hvorfor de udførte arbejder ikke kan antages at bevirke en stigning af grundens værdi i ubebygget stand.

Det fremgår ikke af sagen, hvorledes undersøgelserne blev foretaget, resultaterne heraf eller den efterfølgende anvendelse.

De påberåbte udgifter til undersøgelser samt etablering af byggeplads og landinspektør på samlet 88.353 kr. kan derfor ikke berettige til fradrag for forbedringer.

Vurderingsankenævnet har på baggrund af byggeregnskabet godkendt fradrag for vej, kantsten, fortov m.m. for samlet 500.000 kr.

Retten finder efter en samlet vurdering, at repræsentanten ikke med den estimerede beregning har dokumenteret, at der er afholdt fradragsgivende udgifter på 767.997 kr. til anlæg af vej udover det skønnede beløb på 500.000 kr., som vurderingsankenævnet har godkendt.

Retten stadfæster således det af vurderingsankenævnets ansatte skøn på 500.000 kr.

#### **Parkeringspladser**

Repræsentanten har oprindeligt nedlagt påstand om fradrag for vej, sti og parkeringsanlæg for samlet 1.248.056 kr. Herefter er udgiften ved repræsentantens beregninger fordelt på vej, sti og parkering med henholdsvis 767.997 kr., 127.034 kr. og 277.125 kr., samlet 1.172.156 kr. inkl. moms. Repræsentanten har anmodet om fradrag for 1 krone for anlæg af parkeringspladser, samt genoptagelsestilsagn.

For så vidt angår parkeringspladser er det Rettens opfattelse, at der ikke er tale om, at parkeringsarealerne tjener offentlige færdselsformål. Parkerings-

pladser anses for anlagt i forbindelse med bebyggelsen og er så tæt knyttet til den aktuelle bebyggelses omfang og beliggenhed på grunden, at anlægget ikke kan antages at bevirke en værdistigning af grundværdien i ubebygget stand. Retten har således lagt til grund, at der ved etablering af vejanlæg i forbindelse med ejendommen er tale om en forbedring af grundens værdi i ubebygget stand, og at der følgelig er fradrag for udgifterne dertil, men at det kun er udgifterne til den egentlige interne vej, som kan medføre fradrag.

### **Stianlæg**

Repræsentanten har oprindeligt nedlagt påstand om fradrag for vej, sti og parkeringsanlæg for samlet 1.248.056 kr. Herefter er udgiften ved repræsentantens beregninger fordelt på vej, sti og parkering med henholdsvis 767.997 kr., 127.034 kr. og 277.125 kr., samlet 1.172.156 kr. inkl. moms. Repræsentanten har anmodet om fradrag for 1 krone for anlæg af parkeringspladser, samt genoptagelsestilsagn.

Det følger af Landsskatterettens praksis, at der godkendes fradrag for hovedstier og kvarterstier, der tjener adgangen til udstykningen.

Efter praksis på området gives fradrag for hovedstier, som er nødvendige for færdslen til området, med henvisning til SKM 2010.419 Havslunde.

De af repræsentanten anviste stier i det pågældende område er efter Rettens opfattelse ikke hovedstier, som tjener adgangen til området, men interne fordelingsstier, knyttet til byggeriet.

Landsskatteretten godkender ikke fradrag for anlæg af stier.

### **Stikledningsbidrag, varme**

Repræsentanten har rejst påstand om fradrag for stikledningsafgift på 700.646 kr. inkl. moms for anlæg af fjernvarme.

Retten har lagt til grund, at det fremgår af byggeregnskabet, at der for "fjernvarmestik" er betalt 890.868 kr. Der er endvidere vedlagt faktura på investeringsbidrag 190.222 kr. samt stikledningsbidrag på 700.646 kr.

Repræsentanten har rejst påstand for Retten om fradrag for stikledningsafgift på 700.646 kr. inkl. moms for anlæg af varme.

Vurderingsankenævnet har ikke godkendt denne post, men har derimod godkendt investeringsbidraget med 190.222 kr. inkl. moms, hvilket ikke er en del af klagen til Retten.

Der er ikke derudover afholdt udgifter til anlæg af fjernvarme.

...

Retten har med henvisning til ovennævnte "Almindelige Bestemmelser" lagt til grund, at der i stikledningsbidraget er indeholdt ledninger fra hovedledningen og ind til og på udstykningen ind til hannerne i bebyggelsen, og at dette etableres af værket. Efter rettens hidtidige praksis godkendes ikke fradrag for stikledninger fra hovedledningen og hen til de enkelte bebyggelser i udstykningen. Repræsentanten har skønnet uden opmåling, at disse stikledninger højst udgør 10 % med henvisning til kort over fjernvarmeforsyningsnettet.



Da repræsentanten ikke har dokumenteret den procentvise andel af stikledninger fra hovedledning hen til de enkelte bebyggelser i udstykningen, ansættes denne skønsmæssigt af Retten efter en samlet vurdering af de afholdte og godkendte udgifter til fjernvarme til 200.000 kr.

Landsskatteretten forhøjer således fradrag for forbedringer for den påklagede ejendom med 250.000 kr.

Samlet fradrag for forbedringer udgør herefter 2.424.032 kr. for de påklagede vurderinger.

Fradraget er gældende 30 år med udgangspunkt fra 1988, som er det år hvor forbedringen må anses for fuldført. Fradrag kan foretages fra genoptagelsesåret 2001.”

## **Procedure**

Rødekro Andelsboligforening har til støtte for sin påstand gjort gældende, at de byggemodningsudgifter, der påstås fradrag for, må anses for at være værdiforøgende grundforbedringer. Ifølge Vurderingsvejledningen 2011-2 anses byggemodningsudgifter for at være en grundforbedring. Udgifter til fjernvarmeforsyning og etablering af sti- og parkeringsanlæg er en del af – eller en forudsætning for – byggemodning, og derfor skal der gives fradrag for disse udgifter. Vurderingsvejledningen anerkender, at det er muligt at få et fradrag i grundværdien for forbedringer, selv om udgiften afholdes i forbindelse med byggeriet (tilslutningsafgift), og nævner, at der er tale om en ny praksis. Fradrag for grundforbedring kan således ikke nægtes i nærværende sag med den begrundelse, at udgiften afholdes med henblik på byggeri. Der er et generelt krav om klar hjemmel i skattelovgivningen. Selvom der har eksisteret en mangeårig praksis, må denne vige, hvis der ikke er tilstrækkelig hjemmel til den i lovgivningen. Der er ikke støtte i vurderingslovens forarbejder til den begrænsning af forbedringsbegrebet, som Landsskatterettens kendelse i denne sag er udtryk for. Skatteministeriet kan ikke reparere på en manglende hjemmel ved at udarbejde et cirkulære, ligesom en manglende hjemmel ikke kan repareres ved angivelser i Ligningsvejledningen og Vurderingsvejledningen. Det er ved flere afgørelser fastslået, at gældende ret inden for vurderingsområdet er, at selv en langvarig administrativ praksis må vige, såfremt der ikke er hjemmel til den, eller såfremt den er i strid med en lighedsgrundsætning.

Andelsboligforeningen har vedrørende spørgsmålet om fradrag for udgifter til etablering af stikledninger fra fjernvarmeforsyningens hovedledning og hen til den enkelte bebyggelse i udstykningen gjort gældende, at stikledningerne ikke kan anses for knyttet til byggeriet.

Stikledninger knytter sig i samme omfang som hoved- og fordelingsledninger til bebyggelsen, og der er ikke støtte i loven eller dens motiver for en praksis, hvor der godkendes fradrag for udgifter til hoved- og fordelingsledning, men ikke for stikledning. En sådan praksis er endvidere i strid med en lighedsgrundsætning. Stikledningerne er – ligesom de andre ledninger – nødvendige for at sikre forsyningen af fjernvarme. Hoved- og fordelingsledninger er værdiløse, hvis man ikke i forlængelse heraf sikrer, at fjernvarmen via stikledningerne viderefordes til brugeren. Skatteministeriets standpunkt indebærer, at der er fradragsret for udgifter til forsyningsanlæg uden for grunden, men ikke for udgifter til etablering af stikledninger på grunden. Denne argumentation er tilsidesat i SKM 2009.323 VLR, og der er støtte for andelsboligforeningens standpunkt i Østre Landsrets dom af 14. oktober 2011 (B-3691-10). En grundforbedring forudsætter, at der skal være tale om en fysisk foranstaltning, der ændrer selve grunden, hvilket der ikke er tale om for så vidt angår ledninger uden for grunden, men det er der derimod tale om for så vidt angår stikledninger på grunden. Dette svarer også til, at Landsskatteretten i denne sag har godkendt fradrag for udgifterne til intern fordelingsledning. Det har ikke nogen betydning for, om der er tale om en grundforbedring, hvor en stikledning afsluttes, herunder om det er inden for ejendommens ydermur. Værdien af grunden i handel og vandel er større, hvis der er nedlagt stikledninger, der kan anvendes i den fremtidige bebyggelse, end hvis dette ikke er tilfældet, og en køber af grunden selv skulle lægge disse ledninger og afholde udgifterne herved.

Andelsboligforeningen har vedrørende udgiften til anlæg af parkeringspladser nærmere gjort gældende, at parkeringspladserne ikke kan anses for knyttet til byggeriet. Parkeringspladserne er ikke placeret i nærheden af de enkelte boliger. Det var ikke i forbindelse med bebyggelsen et krav i byplanvedtægt eller lignende, at der blev etableret et vist antal parkeringspladser pr. lejlighed. Bygningsreglement 1982 punkt 2.1.3, stk. 1, finder ikke anvendelse, når der er fastsat bestemmelser om parkeringspladser i en lokalplan, jf. bygningsreglementets punkt 2.1.1, stk. 2. Parkeringsarealerne tjener offentlige færdselsformål og er derfor omfattet af vejloven og færdselsloven. Der er imidlertid under alle omstændigheder ikke hjemmel til at stille krav om, at parkeringspladserne skal tjene offentlige færdselsformål. Parkeringspladser er ikke nærmere knyttet til byggeriet end den række af udgifter, der godkendes som fradragsberettigede, herunder f.eks. tilslutning til et fjernvarmeværk, og må i øvrigt behandles på samme måde som udgifterne til etablering af interne veje, som der er givet fradrag for. Værdien af en grund med etablerede parkeringspladser er højere end en grund uden etablerede parkeringspladser.

Andelsboligforeningen har vedrørende udgifterne til etablering af stianlæg nærmere gjort gældende, at alle udgifter til etablering af stianlæg må anses for at berettige til fradrag som grundforbedring, idet stianlægget ikke kan anses for knyttet til byggeriet. Forholdene i denne sag svarer helt til forholdene i Østre Landsrets dom af 14. oktober 2011 (B-3691-10), hvor udgiften til samtlige stier blev anset for fradragsberettigede. Landsskatterettens praksis, hvor der sondres mellem hoved- og fordelingsstier, er uden hjemmel i loven og dens motiver samt i strid med den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning og må anses for tilsidesat ved den nævnte Østre Landsrets dom.

For det tilfælde, at landsretten ikke giver andelsboligforeningen medhold i, at der skal gives fradrag for afholdte udgifter til stikledninger til fjernvarmeforsyningen, har andelsboligforeningen gjort gældende, at det fradrag på 200.000 kr. til etablering af hoved- og fordelingsledning, som Landsskatteretten har godkendt, er for lavt. Det er ved brevene fra fjernvarmeverket godtgjort, at udgifterne til hoved- og fordelingsledningen udgør 700.646 kr., og dette må lægges til grund for afgørelsen, således at fradraget godkendes med dette beløb.

For det tilfælde, at landsretten ikke giver andelsboligforeningen medhold i, at der skal gives fradrag for afholdte udgifter til parkeringspladser, har andelsboligforeningen gjort gældende, at det fradrag på 500.000 kr. til etablering af interne veje, som Landsskatteretten har godkendt, er for lavt. De interne veje og parkeringspladser blev etableret ved samme arbejdsgang og med samme materialer og udførelsesmetoder, hvorfor det således er muligt at foretage en forholdsmæssig opdeling af de samlede udgifter. Det korrekte fradrag for udgiften til etablering af interne veje kan efter den opmåling, der er foretaget af vejens areal i forhold til det samlede vej- og parkeringsareal beregnes som 70 % af 1.248.060 kr. eller 873.600 kr., hvilket viser, at 500.000 kr. er for lavt. Fordelingen og fastsættelsen af det fradragsberettigede beløb er således foretaget på et ukorrekt grundlag og fører til et åbenbart urimeligt resultat og må derfor tilsidesættes.

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand gjort gældende, at de omhandlede udgifter til anlæg af parkeringspladser, stianlæg og stikledninger ikke berettiger til fradrag efter vurderingslovens § 17. Der er ikke tale om foranstaltninger, der bevirker en stigning i værdien af den ubebyggede grund. Foranstaltningerne er knyttet til byggeriet på grunden og dermed til ejendomsværdien eller forskelsværdien. Det er endvidere ikke godtgjort, at der er grundlag

for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn over størrelsen af de fradragsberettigede udgifter til etablering af intern vej og hoved- og fordelingsledninger. Fradrag efter vurderingslovens § 17 er betinget af, at forbedringen bevirker en stigning i grundværdien. Det følger således af vurderingslovens § 13, stk. 1, at det alene er foranstaltninger, der påvirker værdien af den ubebyggede grund, som indgår i grundværdiansættelsen. Det medfører ikke en stigning i værdien af grunden som sådan, at den bebygges, og det indebærer tilsvarende heller ikke en forøgelse af værdien af grunden i ubebygget stand, når der i forbindelse med bebyggelse etableres anlæg på ejendommen, der er nært knyttet til selve byggeriet. Det fremgår endvidere af fast administrativ praksis, at udgifter til anlæg, som vedrører bygninger eller andre af forskelsværdien omfattede bestanddele ikke kan fradrages efter vurderingslovens § 17, jf. den seneste Vurderingsvejledning, 2011-2, afsnit C.3.

Vedrørende udgifter til etablering af stikledninger har Skatteministeriet gjort gældende, at de er så tæt knyttet til byggeriet, at de udgør en integreret del af byggeudgifterne. Stikledninger er det ledningsnet, der etableres fra hovedledningen/fordelingsledningen til ejendommens hovedhaner og afsluttes umiddelbart inden for ejendommens ydermur med hovedhaner i ejendommens varmerum eller andet tilgængeligt rum. Udgifterne er derfor - i modsætning til hovedledningerne - ikke fradragsberettigede.

Det er i SKM 2011.496 V, fastslået, at der ikke er fradragsret efter vurderingslovens § 17 for udgifter til anlæg af parkeringspladser på grund af udgifternes nære tilknytning til byggeriet. De af andelsboligforeningen afholdte udgifter berettiger derfor ikke til fradrag. Kravene til antallet af parkeringspladser på tidspunktet for opførelsen af byggeriet var generelt afhængig af karakteren og omfanget af bebyggelsen. Dette fremgår af Bygningsreglement 1982, punkt 2.1.3, hvor der i stk. 2 fastsættes regler for antallet af bilpladser pr. boligenhed. Lokalplanen indeholder ikke bestemmelser, der fastslår antallet af parkeringspladser, og derfor finder Bygningsreglementets bestemmelser om parkeringspladser anvendelse. Ud fra antallet af lejligheder sammenholdt med kortbilaget til lokalplanen må det i øvrigt også antages, at antallet af parkeringspladser netop var afhængig af bebyggelsens omfang og karakter i overensstemmelse med, hvad der fastslås i Bygningsreglementet.

Vedrørende udgiften til det etablerede stianlæg har Skatteministeriet gjort gældende, at stianlægget ikke kan betragtes som et hovedanlæg, der tjener adgangen til området. Det er subsidiært gjort gældende, at der kun kan gives fradrag for udgiften til etablering af de stier, der kan betegnes som hovedanlæg. Skatteministeriet har nærmere anført, at det af den

seneste Vurderingsvejledning, 2011-2 om administrativ praksis vedrørende vej- og forsyningsanlæg bl.a. fremgår, at der som hovedregel kun gives fradrag for udgifter til sådanne anlæg uden for ejendommen, idet udgifter til anlæg på selve grunden samt til pladsbelægning m.v. anses for at være en del af byggeomkostningerne. Er ejendommen imidlertid så stor, at det vil være naturligt at betragte en del af de på ejendommen værende vej- og forsyningsanlæg som et hovedanlæg til betjening af dele af ejendommen i tilfælde af udstykning, kan der være grundlag for at give fradrag for disse anlæg. Eksempelvis et område som en lokalplan udlægger til tæt/lav bebyggelse med andelsboliger. Her kunne der alternativt være tale om en traditionel rækkehusbebyggelse, som ville være berettiget til fradrag for anlæg uden for ejendommen. Hvorvidt der i det konkrete tilfælde kan gives fradrag for forbedringer inde på grunden, afhænger af lokalplanens udførelse og udstykningens størrelse. Er et anlæg således nært knyttet til byggeriet, er der ikke tale om en grundforbedring. Denne praksis er tiltrådt af Østre Landsret i dommen af 14. oktober 2011 (B-3691-10). Landsretten har her lagt til grund, at Vurderingsvejledningen er udtryk for gældende ret, og at det derfor er afgørende, om stianlægget kan betragtes som et hovedanlæg til betjening af dele af ejendommen i tilfælde af udstykning, og som i tilfælde af udstykning ville berettige til fradrag. De af andelsboligforeningen på kortbilaget markerede stier er ikke hovedstier, der tjener adgangen til området, men interne fordelingsstier, hvoraf nogle kun betjener en enkelt ejendom, og der er således ikke tale om en fradragsberettiget udgift.

Vedrørende spørgsmålet om yderligere fradrag for udgifter til etablering af hoved- og fordelingsledning har Skatteministeriet gjort gældende, at det ikke er godtgjort, at betingelserne for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn er opfyldt. Teksten på fakturaen af 16. juli 1987 fra Rødekre Fjernvarmecentral tyder på, at beløbet vedrører stikledninger. Det bestrides endvidere, at det på grundlag af brevet fra Aabenraa Fjernvarme kan anses for dokumenteret, at beløbet alene vedrører hoved- og fordelingsledninger.

Vedrørende spørgsmålet om yderligere fradrag for udgiften til intern vej har Skatteministeriet gjort gældende, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte det skøn, som Landsskatteretten har udøvet. Det er hverken godtgjort, at skønnet er udøvet på et forkert grundlag, eller at det fører til et åbenbart urimeligt resultat. Udgifter til intern vej og parkeringspladser indgår i byggeregnskabet som en samlet post, og der foreligger ikke fakturaer eller andet, der viser, hvorledes beløbet fordeler sig på de to anlæg, og udgiften til anlæg af intern vej er fortsat udokumenteret.

## **Landsrettens begrundelse og resultat**

Det fremgår ikke af ordlyden af vurderingslovens § 17, hvad der nærmere skal forstås ved grundforbedringer, men det fremgår af lovens § 18, stk. 1, sammenholdt med § 13, stk. 1, at det alene er foranstaltninger, der forøger værdien af den ubebyggede grund, som indgår i grundværdiansættelsen. Ved afgørelsen af, om der er tale om en grundforbedring, skal der derfor foretages en vurdering af, om den pågældende foranstaltning er knyttet til etableringen af et byggeri på ejendommen. Hvis dette er tilfældet, vil udgiften herefter som udgangspunkt ikke berettige til et fradrag efter lovens § 17.

### Ad stikledninger fra hovedledningen til de enkelte bebyggelser

Disse udgifter har en nær tilknytning til byggeriet på ejendommen og berettiger derfor ikke til fradrag efter § 17.

### Ad parkeringsanlæg

Lokalplan R.2.5. vedrørende Boligområde nord for Jyllandsgade-Røde kro indeholder ikke nærmere bestemmelser om det præcise antal parkeringspladser på ejendommen. Andelsboligforeningen har derfor ved byggeriet været underlagt bestemmelserne i Bygningsreglement 1982, punkt 2.1.3. Ifølge disse regler er antallet af parkeringspladser afhængig af antallet af boligenheder.

En ubebygget grund vil som udgangspunkt ikke stige i værdi, hvis der bygges en parkeringsplads på denne. Parkeringspladserne, der ikke kan anses for en del af det på ejendommen etablerede vejanlæg, har en nær sammenhæng med byggeriet på ejendommen, hvorfor der ikke kan gives fradrag for disse udgifter efter vurderingslovens § 17.

### Ad stianlægget

Det er ubestridt, at der efter skattemyndighedernes praksis kan opnås fradrag for udgifter til etablering af hovedstier til betjening af dele af ejendommen i tilfælde af udstykning.

Det forhold, at skattemyndighederne har udvidet området for, hvornår der kan gives fradrag for udførte grundforbedringer på ejendommen, indebærer ikke en generel adgang til at

fradrag udgifter til anlæg af stier på større ejendomme. Der kan således ikke opnås fradrag, hvis stierne efter en konkret vurdering anses for anlagt til brug for bygningerne. Det kan ikke ud fra kortbilaget konstateres, at Landsskatterettens skøn, ifølge hvilket ingen af de anlagte stier kan anses for fradragsberettigede, er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag. Andelsboligforeningen kan derfor ikke få fradrag for udgifterne til stianlægget.

Ad yderligere fradrag for etablering af hoved- og fordelingsledning og anlæg af vej

Udgifterne er afholdt i forbindelse med opførelsen af boliger med videre på ejendommen i 1987-1988. De oplysninger, som andelsboligforeningen bygger deres påstand på, er behæftet med en sådan usikkerhed, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn.

Andelsboligforeningen er derfor ikke berettiget til yderligere fradrag for udgifter til etablering af hoved- og fordelingsledning og anlæg af vej.

Skatteministeriets frifindelsepåstand tages derfor til følge.

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal Rødekro Andelsboligforening betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med 40.000 kr. til dækning af udgifter til advokatbistand.

Beløbet er inkl. moms, da Skatteministeriet ikke er momsregistreret. Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi og omfang.

Thi kendes for ret:

Skatteministeriet frifindes.

Rødekro Andelsboligforening skal betale sagens omkostninger til Skatteministeriet med 40.000 kr.

De idømte sagsomkostninger skal betales inden 14 dage.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

Hanne Kildal

John Lundum

Henrik Tosti  
(kst.)

Udskriften udstedes uden betaling.

Udskriftens rigtighed bekræftes.

Vestre Landsret,

Viborg den 6. februar 2012.

Anonymiseret

Retsskretær