

HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 8. maj 2013

Sag 214/2011

(1. afdeling)

Haderslev Andels Boligforening

(advokat Poul Bostrup)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Birgitte Kjærulff Vognsen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 13. afdeling den 8. juli 2011.

I pådømmelsen har deltaget syv dommere: Børge Dahl, Lene Pagter Kristensen, Poul Søgaard, Marianne Højgaard Pedersen, Henrik Waaben, Michael Rekling og Jan Schans Christensen.

Påstande

Appellanten, Haderslev Andels Boligforening, har gentaget sin påstand.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Retsgrundlaget

Ved vurderingen af en fast ejendom ansættes ejendomsværdien og grundværdien samt et eventuelt fradrag i grundværdien for forbedringer, jf. § 5, stk. 1, i lov om vurdering af landets faste ejendomme (vurderingsloven).

Ejendomsværdien er værdien af den faste ejendom i dens helhed, jf. § 9, stk. 1. Ved grundværdien forstås værdien af grunden (med grundforbedringer) i ubebygget stand under hensyn til beskaffenhed og beliggenhed og til en i en økonomisk henseende god anvendelse, jf. lovens § 13, stk. 1.

I vurderingslovens § 17 og § 18, som var gældende frem til den 1. januar 2013, hedder det bl.a.:

”§ 17. Såfremt de fornødne oplysninger foreligger, skal der ved vurderingen med de af ... § 18 ... 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...”

Det fremgår af forarbejderne til § 17 og § 18 (Folketingstidende 1955-56, tillæg A, sp. 1071), at bestemmelserne i hovedsagen svarer til de tidligere regler om fradrag i grundværdien for forbedringer i loven af 7. august 1922 om beskatning til staten af faste ejendomme.

I 1922-lovens § 3 var det fastsat, at der skulle foretages ”en særlig Ansættelse af de faste Ejendommens Grundværdi, hvorved forstaas Grundens Værdi i ubebygget Stand under Hensyn til Beskaffenhed, Beliggenhed og til en i økonomisk Henseende god Anvendelse”. I § 3, stk. 2, nr. 4, hed det bl.a.:

”4) Naar Begæring derom fremsættes af Ejeren, skal der ved Værdiansættelsen gives Fradrag i Grundværdien for Forbedringer... Fradraget, der ikke kan overstige de anvendte Bekostninger, ydes kun i det Omfang, hvori Forbedringerne maa antages at have virket værdiforøgende ved Ansættelsen...”

Det fremgår af forarbejderne, at man havde ”bibeholdt den hidtil hjemlede Adgang til Fradrag for Forbedringer” (Rigsdagstidende 1921-22, tillæg A, sp. 3258).

I cirkulære af 1. marts 1916 fra Overskyldrådet er bl.a. anført (s. 94):

”Om Fradrag for Forbedringer bestemte Finansministeriets Regler af 3. april 1911:

... Som Eksempler nævnes Dræning og anden Afvanding, Udtørring, Overrisling, Mergling, Opfyldning, Vejanlæg, Indhegning, Kloakanlæg og Pilotering. ...

For Værdiforøgelser, som skyldes privat Arbejds- eller Kapitalanvendelse udenfor den paagældende Ejendom – f. Eks. Anlæg af Gader, Kloaker, og andet, der kan virke til Fordel for Ejendommen – beregnes intet Fradrag, medmindre der er paalagt Ejendom-

men eller dens Ejer en Del af Omkostningerne; det er uden Betydning, om det sidste sker gennem forøget Købesum eller ved periodiske Ydelser.”

I Overskyldrådets publikation ”Bestemmelser vedrørende Vurdering til Ejendomsskyld og Grundskyld i Henhold til Lov af 7. august 1922 om Beskatning til Staten af Faste Ejendomme m.m.” fra 1931 er anført bl.a. (s. 94 ff.):

”Som Eksempler paa fradragsberettigende Forbedringer skal nævnes Hedeopdyrkning, Dræning og anden Afvanding, Udtørring, Overrisling, Opfyldning og Udgravning af Grunden, Vejanlæg og Istandsættelse af tilstødende Gader eller Veje, Kloakanlæg og Anlæg af Gas-, Vand-, og elektriske Ledninger (udenfor selve Ejendommen).

I øvrigt bemærkes følgende:

...

2) Som det fremgaar af de ovenfor nævnte Eksempler paa fradragsberettigende Forbedringer falder herunder ikke alene Forbedringer, der bestaar i Foranstaltninger ved Grunden til selve den paagældende Ejendom, f. Eks. Afvanding, men ogsaa Værdiforøgelser, som skyldes Foranstaltninger udenfor Ejendommen. I Bekendtgørelsen Bilag I udtales det, at de Regler, der skal følges ved Ansættelsen til Grundskyld, ”i alt væsentligt svarer til de Bestemmelser, som har været bragt til Anvendelse ved de tidligere foretagne Prøvevurderinger”. De nævnte Bestemmelser hvilede paa Finansministeriets Regler af 3. april 1911, og i disse nævnes som fradragsberettigede Forbedringer ogsaa ”Værdiforøgelser, som skyldes privat Arbejde eller Kapitalanvendelse udenfor den paagældende Ejendom, f. Eks. Anlæg af Gader, Kloaker og andet, der kan virke til Fordel for Ejendommen”, forudsat, at Ejendommens Ejer bidrager til Omkostningerne...

4) For at der kan blive Spørgsmaal om Fradrag i Grundværdien for Forbedringer, maa ForbedringsForanstaltningen have forøget Ejendommens Grundværdi. Det er uden Betydning, at Foranstaltningen har bevirket en Forøgelse af Ejendommens Ejendoms-skyldsværdi, naar denne ikke tillige har forøget Grundværdien.

Derfor gives der ikke Forbedringsfradrag for **O p f ø r e l s e a f B y g n i n g e r** og hvad dermed maa ligestilles, f. Eks. **P i l o t e r i n g**.”

I Statens Ligningsdirektorats vurderingsvejledning fra 1962 hedder det på s. 141 og 149 bl.a.:

”2. Foranstaltninger, der berettiger til fradrag.

...

En grundforbedring må altid være en foranstaltning af materiel karakter, hvorved der skabes nye værdier, medens f.eks. ændring af servitutter eller andre dispositioner, der flytter værdi fra én ejendom til en anden, ikke anses for grundforbedring.

At forbedringen skal bevirke en stigning i grundværdien må forstås således, at fradrag kun kan gives for foranstaltninger, der efter deres karakter tages i betragtning ved ansættelsen af grundværdien, og som normalt bevirker en stigning i denne. ...

Til private foranstaltninger må regnes ikke alene forbedringer, som den enkelte ejer eller flere ejere i forening foretager for egen regning og risiko, men også forbedringer, der udføres af eller under medvirken af en offentlig myndighed, forudsat at omkostningerne herved helt eller delvis pålignes de ejendomme, til fordel for hvilke foranstaltningen foretages.

...

8. Ansættelse af fradrag for forbedringer i bymæssige områder.

I bymæssige områder er de hyppigst forekommende fradragsberettigende grundforbedringer vej- og kloakanlæg samt udstykningsomkostninger. ...

...

Fradrag for vej- og kloakanlæg gives i reglen kun for udgifter til anlæg uden for ejendommen, idet udgifter til anlæg på selve grunden, samt til pladsbelægning m.v. regnes for en del af byggeomkostningerne.

Er ejendommen imidlertid af en sådan størrelse, 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 sådanne anlæg. Betingelsen for at give fradrag i sådanne tilfælde er dog, at ejendommens grundværdi ansættes ud fra denne forudsætning.”

Tilsvarende er anført i Statens Ligningsdirektorats vurderingsvejledning fra 1968, s. 148 og s. 152 f.

I Told og Skats vurderingsvejledning fra 2002 hedder det bl.a. (afsnit C.3):

”Kravet i VUL § 17 om, at forbedringerne skal medføre en stigning i grundværdien, betyder, at der kun kan gives fradrag for forbedringer, hvis forbedringerne medfører en stigning af værdien af grunden i ubebygget stand, jf. VUL § 13, stk. 1. Der kan derfor ikke gives fradrag for forbedringer, som vedrører bygningerne eller andre, af forskelsværdien omfattede bestanddele.

Bestemmelsen af, hvad der forstås ved grundforbedringer, kan volde vanskeligheder. Det er ikke muligt udtømmende at angive, hvilke foranstaltninger der omfattes af begrebet. Der skal dog være tale om foranstaltninger af materiel karakter, som har øget den almindelige omsætningsværdi af grunden. ...

Efter fast praksis anses udgiften til vejanlæg som en byggemodningsudgift, der tages i betragtning ved grundværdiansættelsen, og som efter sin art kan medføre fradrag i grundværdien. Det er dog kun udgifter, som vedrører det egentlige vejanlæg, som kan begrunde fradrag; andre udgifter som er forbundet med udstykning, f.eks. til belysning, afmærkning og vejskilte, gives der ikke fradrag for.

...

Som regel gives der kun fradrag for udgifter, der vedrører arbejder uden for grunden...”

Ved lov nr. 925 af 18. september 2012 om ændring af vurderingsloven og skatteforvaltningsloven er bl.a. vurderingslovens § 17 og § 18 ophævet med virkning fra 1. januar 2013.

Om de regler vedrørende fradrag i grundværdien, der var gældende før den 1. januar 2013, hedder det i SKATs vurderingsvejledning fra 2013 bl.a. (afsnit C.3):

”Kravet i VUL §§ 17 og 18, stk. 1, om, at forbedringerne skal medføre en stigning i grundværdien betyder, at der kun kan gives fradrag for forbedringer, hvis forbedringerne medfører en stigning af værdien af grunden i ubebygget stand, jf. VUL § 13, stk. 1. Der kan derfor ikke gives fradrag for forbedringer, som vedrører bygningerne, eller andre af forskelsværdien omfattede bestanddele.

Bestemmelsen af, hvad der forstås ved grundforbedringer, kan volde vanskeligheder. Det er ikke muligt udtømmende at angive hvilke foranstaltninger, der omfattes af begrebet. Der skal dog som altovervejende hovedregel være tale om foranstaltninger af materiel karakter, som har øget den almindelige handelsværdi af grunden. ...

Efter fast praksis anses udgiften til vejanlæg som en byggemodningsudgift, der tages i betragtning ved grundværdiansættelsen, og som efter sin art kan medføre fradrag i grundværdien. Det er dog kun udgifter, som vedrører det egentlige vejanlæg, som kan begrunde fradrag; andre udgifter som er forbundet med en udstykning, f. eks. til belysning, afmærkning og vejskilte, gives der ikke fradrag for.

...

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 i 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 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. Det kunne eksempelvis være tilfældet i 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 ... Hvorvidt der i det konkrete tilfælde kan gives fradrag for forbedringer inde på grunden afhænger af lokalplanens udformning og udstykningens størrelse. Ved indrømmelse af fradrag for forbedringer for interne forsyningsanlæg skal man være opmærksom på, at fradrag kun gives for selve hovedanlægget. Stikledninger fra hovedanlægget og ud til de enkelte boliger berettiger ikke til fradrag, da denne udgift betragtes som en del af byggeomkostningerne.”

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, om Haderslev Andels Boligforening efter den dagældende § 17 i vurderingsloven har ret til fradrag i grundværdien for udgifter til etableringen af parkeringspladser på andelsboligforeningens grund.

Vurderingsloven indeholder regler om værdiansættelsen af faste ejendomme i forbindelse med beskattningen af disse. Efter § 17 gives der fradrag i grundværdien for forbedringer, der bevirker en stigning i grundværdien.

Grundværdien er værdien af grunden med grundforbedringer i ubebygget stand under hensyn til beskaffenhed og beliggenhed og til en i økonomisk henseende god anvendelse, jf. § 13, stk. 1. Der kan derfor kun gives fradrag efter § 17, hvis forbedringerne medfører en stigning af værdien af grunden i ubebygget stand.

Efter skattemyndighedernes langvarige praksis gives fradrag for vej- og forsyningsanlæg mv. i f.eks. et traditionelt parcel- eller rækkehuskvarter i reglen kun for udgifter til anlæg uden for den pågældende grund, mens udgifter til anlæg samt til pladsbelægning mv. på selve grunden anses for at være en del af byggeomkostningerne. Der gives eksempelvis fradragsret for kloak frem til skel, men ikke fra skel til hus.

Fra denne hovedregel gælder efter skattemyndighedernes praksis en undtagelse for større ejendomme udlagt til f.eks. tæt, lav bebyggelse med andelsboliger, idet der for sådanne ejendomme kan gives fradrag for udgifter til hovedanlæg, der betjener en større del af ejendommen. Baggrunden herfor er, at der alternativt ved en udstykning til f.eks. traditionel rækkehusbebyggelse ville være fradragsret for udgifter til fællesanlæg, som befinder sig uden for de enkelte udstykkede ejendommers skel. Der kan efter myndighedernes praksis gives fradrag for

hovedanlæg på linje med den adgang til at give fradrag for foranstaltninger uden for grunden, som øger værdien af grunde i traditionelle parcel- eller rækkehuskvarterer. Der kan således gives fradrag for et hovedanlæg bestående af f.eks. en hovedforsyningsledning, der betjener eller fremover vil betjene en større del af ejendommen, mens stikledninger fra hovedledningen og til de enkelte bygninger eller boliger ikke udgør et hovedanlæg. Udgifter vedrørende f.eks. veje eller hovedstier, der tjener adgangen til grunden, kan ligeledes være fradragsberettigede, mens stikveje eller stier, der betjener de enkelte bygninger eller boliger, ikke vil kunne føre til fradrag.

Denne praksis må anses for at være i god overensstemmelse med den praksis, som blev fulgt forud for ejendomsvurderingsloven fra 1922, og som det efter forarbejderne til loven var meningen at videreføre. Højesteret finder derfor, at den beskrevne praksis har hjemmel i loven, og at der ikke i det, som andelsboligforeningen har anført, er grundlag for at tilsidesætte den beskrevne praksis.

Højesteret finder endvidere, at den beskrevne praksis og de principper, den hviler på, fører til, at der ikke kan gives fradrag efter vurderingslovens § 17 med hensyn til udgifter vedrørende etablering af parkeringspladser til brug for det byggeri, der opføres på grunden. Det gælder også i det foreliggende tilfælde, som angår parkeringspladser samlet i klynger til betjening af en større andelsboligforening. Parkeringspladserne kan ikke anses for en del af et hovedanlæg. Der er ikke tale om en grundværdiforøgende udgiftsafholdelse af samme karakter som sædvanlige byggemodnende foranstaltninger, der klargør en grund til bebyggelse.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Haderslev Andels Boligforening betale 30.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afgørelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.