

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 9130 af 20/12/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. fastsættelse af fradrag for byggemodningsudgifter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-0218397

Landsskatteretskendelse vedr. fastsættelse af fradrag for byggemodningsudgifter

Resumé

Ved kendelsen tog Landsskatteretten stilling til fastsættelse af fradrag for forbedringer vedrørende udgifter til vejanlæg, og retten fandt herunder, at der ikke i udgifterne kunne medtages moms omfattet af den dagældende momsrefusionsordning.

Klagen vedrører fastsættelse af fradrag for forbedringer for vurderingsårene 2000, 2001 og 2002. Der klages over, at vurderingsankenævnet ikke har godkendt fradrag for en række byggemodningsudgifter. Vurderingsankenævnet har godkendt fradrag for udgifter til forbedringer med 178.000 kr.

Landsskatterettens afgørelse

Fradrag for forbedringer

Fradragspost	Vurderings- ankenævnets afgørelse:	Repræsentan- tens påstand:	Landsskatteret- tens afgørelse:
Eksternt vejanlæg »Y1«	11.064 kr.	28.390 kr.	Vurderingsanke- nævnets afgørelse stadfæstes
Ikke-påklagede fra- drag	166.890 kr.		
I alt	177.954 kr.		
I alt - afrundet	178.000 kr.		Vurderingsanke- nævnets afgørelse stadfæstes

Landsskatteretten stadfæster den af vurderingsankenævnet truffne afgørelse.

Sagens oplysninger

Klagerens grund er en parcelhusgrund på 835 kvm. Grunden er bebygget med et énfamiliehus på 152 kvm opført i 1997. Grundværdien er ansat i henhold til byggeretsværdiprincippet. Grunden er en del af de fire boligområder: Y2, Y3, Y4 og Y5. Det samlede nettoareal for disse udstykninger udgør 209.944 kvm.

Ejendommens grundværdi for de påklagede år, 2000, 2001 og 2002 udgør henholdsvis 269.800 kr., 294.300 kr. og 294.300 kr.

I det følgende refererede dokumenter ikke er egentlig processkrifter, gengives de i dette afsnit, omend skrivelserne fra repræsentanten indgår i dennes argumentation.

Ved skrivelse af 20. oktober 2011 rettede Landsskatteretten henvendelse til

Økonomi- og Indenrigsministeriet med forespørgsel vedrørende momsrefusion:

»I forbindelse med verserende sag for Landsskatteretten skal retten i fortsættelse af telefonsamtale af 19. oktober 2011 med fuldmægtig WK anmode om oplysning om følgende:

1) Den indtil 1. januar 2007 eksisterende momsudligningsordning. Lov nr. 212 af 16. maj 1984.

I betænkning nr. 1437 2004: »Et nyt udligningssystem: Indenrigs- og Sundhedsministeriets Finansieringsudvalg« er der et eksempel i tabel 12.4 vedrørende den hidtidige ordning. Af eksemplet fremgår, at den aktuelle kommune fik refunderet kommunens bidrag til momspuljen med 25 kr. via højere bloktilskud som følge af balancetilskud. Den aktuelle kommune havde således ikke afholdt udgift til moms i eksemplet.

Under forudsætning af at der teoretisk alene har været dette ene træk på 250 kr. i momsrefusionspuljen, vil der være en manko på 225 kr., som forudsættes indbetalt af de resterende eksempelvis 20 kommuner. I eksemplet er der således 21 kommuner i alt i Danmark.

Det forespørges i den anledning om de resterende 20 kommuners betaling på 11,25 kr., forudsat at de resterende kommuner har ens beskatningsgrundlag, ligeledes bliver modsvaret af højere bloktilskud på 11,25 kr. pr. kommune som følge af højere balancetilskud.

Såfremt dette ikke er tilfældet forespørges det, hvorledes mankoen, alt andet lige, finansieres.

Endvidere forespørges, hvorvidt det er korrekt forstået, at kommunernes træk på momsrefusionsordningen er uafhængig af kommunernes indbetaling til ordningen.

2) Den fra og med 1. januar 2007 gældende momsudligningsordning.

Det forespørges hvorvidt den nye ordning skal forstås således:

Den enkelte kommunes udgifter til moms afholdes direkte af staten efter pågældende kommunes anmeldelse til staten.

Ved ordningens gennemførelse pr. 1. januar 2007 finansieres betalingen ved en reduktion på 16.100.000.000 kr. i det samlede kommunale bloktilskud.

Endvidere forespørges, hvorvidt det er korrekt forstået, at kommunernes individuelle bloktilskud ikke påvirkes af kommunernes refusion af moms.«

Ved skrivelse af 7. februar 2012 besvarede Økonomi- og Indenrigsministeriet Landsskatterettens forespørgsel således:

»Økonomi- og Indenrigsministeriet har den 26. oktober 2011 modtaget en henvendelse fra Landsskatteretten vedrørende finansieringen af henholdsvis momsudligningsordningen for kommuner og amtskommuner, som var gældende frem til 2007, og momsrefusionsordningen for kommuner og regioner, som gælder fra 2007 og fremefter.

Økonomi- og Indenrigsministeriet har derudover telefonisk fået oplyst, at spørgsmålene stilles i relation til udregningen af fradrag i ejendomsskatten for forbedringer.

For så vidt angår momsudligningsordningen fra før 2007

Der spørges i henvendelsen konkret til et beregningseksempel i Betænkning nr. 1437 af 2004 »Et nyt udligningssystem«, tabel 12.4. Dette eksempel tager udgangspunkt i momsudligningsordningen, som var gældende indtil 2007.

Af eksemplet fremgår det, at en kommune eller amtskommune får refunderet momsen, svarende til 250 kr., på et varekøb. Kommunen bidrager på den baggrund med 25kr. til momsbidragspuljen da kommunen i eksemplet udgør 10 pct. af det samlede beskatningsgrundlag.

Momsbidragspuljen blev anvendt til finansieringen af momsudligningsordningen. Alle kommuner indbetalte til denne. Den enkelte kommunes andel blev fastsat ud fra beskatningsgrundlaget. I eksemplet er der således en resterende momsrefusion på 225 kr., som dækkes af de øvrige kommuners indbetaling til momsbidragspuljen.

Eksempel 1:

Kommune/amt køber vare inkl. Moms	1.250 kr
-----------------------------------	----------

Refusion fra momsbidragspuljen	-250 kr.
Kommunens eget bidrag til momsbidragspuljen	25 kr.
Forøgelse af balancetilskuddet	-25 kr.
Samlet udgift for kommunen	1.000 kr.
Restmoms finansieret af momsbidragspuljen	225 kr.
Forøgelse af balancetilskud for resterende moms	-225 kr.

Økonomi- og Indenrigsministeriet kan bekræfte, at de resterende 225 kr., som blev fordelt ud på de andre bidragsydere i ordningen, ville i eksemplet blive modsvaret af et tilsvarende højere balancetilskud. Dermed blev også en evt. løbende udgiftsudvikling reelt finansieret af staten fordi et øget kommunalt og amtsligt bidrag, blev modsvaret af et øget statsligt bloktilskud. Forudsætningen for dette er naturligvis, at kommunerne ikke også havde andre øgede indtægter, fx flere skatteindtægter m.m.

Yderligere spørges der i henvendelsen til, om kommunernes træk på momsudligningsordningen var uafhængig af kommunernes indbetaling til ordningen.

Økonomi- og Indenrigsministeriet kan bekræfte, at en kommune fik refunderet sine momsudgifter uanset, hvor stor en andel den enkelte kommune bidrog med i momsbidragspuljen. Der kan derfor være kommuner, som det ene år modtog mere i refusion end kommunen selv indbetalte til momsbidragspuljen, og andre år, hvor samme kommune fik udbetalt mindre momsrefusion end bidraget til momsbidragspuljen udgjorde.

For så vidt angår momsrefusionsordningen fra 2007 og fremefter

Der spørges fra Landsskatteretten til, om kommuners og regioners udgifter til moms fra 2007 og fremefter refunderes af staten efter anmeldelse. Yderligere om der ved ordningens gennemførelse skete en reduktion af det samlede bloktilskud på 16,1 mia. kr.

Omlægning fra en udligningsordning til en refusionsordning medførte en mere simpel administration af ordningen, hvor momsbidragspuljen blev afskaffet.

Momsudgifterne refunderes herefter af staten.

For den kommunale del af ordningen blev der foretaget en initial reduktion af bloktilskuddet ved lovens ikrafttrædelse. Af aktstykket for kommunernes økonomi for 2007 fremgår det, at bloktilskuddet blev reduceret med 10.548,9 mio. kr.

For de nyoprettede regioner, blev der udregnet et nyt bloktilskud på baggrund af de opgaver, som regionerne udfører. Der var derfor ikke tale om en konkret reduktion af et eksisterende bloktilskud. Udregningen af det nye bloktilskud afspejlede dog også hensynet til omlægningen af momsudligningsordningen.

Landsskatteretten spørger endvidere, om det er korrekt, at en kommunes individuelle bloktilskud ikke påvirkes af kommunernes refusion af moms.

Det fremgår af bemærkningerne til »Lov om konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til merværdiafgift m. v. samt om momsfondet« (Lov nr. 497 af 7. juni 2006), at udgiftsudviklingen i momsrefusionen finansieres direkte af staten. Staten refunderer dermed kommuners og regioners momsudgifter, uanset størrelsen af den enkelte kommunes bloktilskud. Det fremgår dog også af bemærkningerne, at udgiftsudviklingen vil indgå som et parameter i fastsættelsen af fremtidige bloktilskud. Det er således en del af forhandlingerne om den kommunale og regionale økonomi.

Vedrørende momsrefusion for anlæg (fx byggegrunde)

Økonomi- og Indenrigsministeriet skal i øvrigt gøre opmærksom på, at der i momsrefusionsordningen foreligger forskellige tilbagebetalingsregler til ordningen. En af disse findes i § 6 i bekendtgørelse om momsrefusion for kommuner og regioner (BEK. nr. 1193 af 13. december 2011).

Af § 6, stk. 1. fremgår det, at »hvis et anlæg, for hvilket der er opnået momsrefusion, inden for en periode af 5 år sælges, skal den refunderede købsmoms tilbagebetales til refusionsordningen«.

Dermed skal en kommune, hvis den har hjemtaget momsrefusion for udgifter til fx byggemodning på en udstykning og efterfølgende sælger byggegrunden indenfor 5 år, tilbagebetale refusionen af købsmoms til ordningen. 5 års reglen gælder fra tidspunktet for godkendelse af anlægsregnskabet. Momsudgiften antages derved, at blive lagt over på køberen af byggegrunden.

Indtægten fra salget af en byggegrund ville, hvis alt andet var lige, medføre, at balancetilskuddet ville blive tilsvarende mindre.

Der gøres i øvrigt opmærksom på, at salg af byggegrunde siden 1. januar har været momspligtigt i henhold til merværdiafgiftsloven.«

Ved skrivelse af 20. februar 2012 stillede klagerens repræsentant supplerende spørgsmål til Økonomi- og Indenrigsministeriets skrivelse af 7. februar 2012:

»For så vidt angår momsudligningsordningen fra for 2007

I Indenrigsministeriets notat af 14. november 1991 om den kommunale og amtskommunale momsudligningsordning anføres det, at »De samlede udgifter til momsudligning finansieres af kommunerne...« og at »...udgifterne til momsudligningsordningen modsvares fuldt ud af indbetalte bidrag...«.

Dette fremgår ligeledes af pkt. 2.1 i bemærkninger til forslag til lov om konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter til merværdiafgift m.v. samt om momsfondet. Det anføres således heri, at »Det er kommuner og amter, der i dag under ét finansierer den samlede udbetalte momsrefusion.«

Du anfører derimod i brevet af 7. februar 2012, at en løbende udgiftsafvikling reelt blev finansieret af staten.

Det lader således umiddelbart til, at der ikke er overensstemmelse mellem notatet fra 1991 og dit brev af 7. februar 2012. I den forbindelse kan jeg oplyse, at jeg i oktober 2011 har fået oplyst af fuldmægtig i Økonomi- og Indenrigsministeriet WK, at notatet fra 1991 er dækkende for forholdene for perioden 1991-2002. Jeg antager derfor, at uoverensstemmelsen kan bero på, at beskrivelsen i brevet af 7. februar 2012 alene dækker tidsperioden 2002-2007.

Kan du bekræfte, at dette er tilfældet? Såfremt det ikke er tilfældet, beder jeg dig venligst om at redegøre for, hvorfor der tilsyneladende er modstrid mellem de to oplysninger.

Den konkrete sag

Den konkrete sag vedrører som bekendt fradrag i grundværdien i henhold til vurderingslovens § 17 for udgifter afholdt til forbedringer af grunden. Mere specifik vedrører det udgifter oprindeligt afholdt af den daværende kommune Y6 til anlæg af vejen Y1 i perioden 1995-2002 fordelt på nedenstående beløb:

År	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Ud- gift	731. 868	473. 827	71.2 31	471. 399	3.26 8.289	104. 535	411. 383	184. 390

I alt drejer det sig således om udgifter på i alt 5.716.922 kr. ekskl. moms.

Jeg beder venligst ministeriet, såfremt det er muligt, for hvert af de pågældende år at oplyse størrelsen af Y6's momsrefusion på den ene side og bidrag til momsbidragspuljen på den anden side.

Ministeriet bedes endvidere, såfremt det er muligt, fremsende dokumentation for, at Y6 rent faktisk søgte momsrefusion for de afholdte udgifter.

Momsrefusion for anlæg

Du henviser i brevet af 7. februar 2012 til § 6, stk. 1 i BEK. nr. 1193 af 13. december 2011, hvori det er bestemt, at der skal ske tilbagebetaling af refunderet moms, hvis et anlæg, for hvilket der er opnået momsrefusion, sælges indenfor en periode af 5 år.

Jeg kan se, at der i hvert fald siden BEK. nr. 1492 af 14. december 2006 har gjaldt en tilsvarende bestemmelse. Kan du oplyse, om der også tidligere har været en sådan bestemmelse, og i bekræftende fald siden hvornår? Endvidere beder jeg dig redegøre for baggrunden for og formålet med disse bestemmelser om tilbagebetaling af refunderet moms.

Endelig er jeg interesseret i udstrækningen af disse bestemmelser.

Lad os tage udgangspunkt i den konkrete sag, hvor Y6 i forbindelse med byggemodning af et større område bl.a. har anlagt vejen Y1, der fører hen til en række nye udstykninger.

Desuden har kommunen anlagt fordelingsveje internt i de pågældende udstykninger.

Hvis det antages, at kommunen har fået refunderet sine momsudgifter i forbindelse med anlægsarbejderne og efterfølgende frasælger parcelhusgrunde internt i de enkelte udstykninger inden 5 år, vil kommunen da være forpligtet til at tilbagebetale den refunderede moms i relation til de interne fordelingsveje, der skaber adgang til de enkelte parceller, og i relation til vejen Y1, der fører hen til udstykningsområderne?

Mere generelt er jeg således interesseret i at vide, om en kommune, der har byggemodnet et udstykningsområde og i den forbindelse etableret f.eks. kloakledninger, kun skal tilbagebetale refunderet moms for den del af udgifterne, der direkte vedrører anlæg af kloakledninger inde på de parceller, der senere frasælges, eller om det også gør sig gældende for den del af udgifterne, der vedrører anlæg af kloakledningerne i fordelingsvejene rundt i udstykningsområdet. Det forholder sig som oftest således, at der alene sker et egentligt frasalg af selve parcelhusgrundene, hvorved der efterlades et areal i form af veje og fællesarealer, hvortil køberne af parcelhusgrundene enten opnår en brugsret eller hvor arealerne overgår til en grundejerforening.

Har det nogen betydning for tilbagebetalingspligten, disse fællesarealer og veje overgår ved et egentligt salg eller, om der blot sælges en brugsret, eller om arealerne overdrages vederlagsfrit?»

Ved skrivelse af 27. august 2012 besvarede Økonomi- og Indenrigsministeriet repræsentantens henvendelse af 20. februar 2012:

»Sagen vedrører kommunernes adgang til momsrefusion i forbindelse med udgifter til byggemodning.

I henvendelsen er der oplistet en række spørgsmål til finansieringen og rækkevidden af momsrefusionsordningen og til svaret af 7. februar 2012 på en henvendelse fra Landsskatteretten. Spørgsmålene vil blive svaret i den rækkefølge, de er stillet i henvendelsen.

1. Der synes at være en uoverensstemmelse mellem notat fra 1991 og Betænkning nr. 1437 fra 2004 vedrørende kommunernes finansiering af momsrefusionsordningen.

Det er ikke ministeriets opfattelse, at der er en uoverensstemmelse mellem de beskrevne betalingsstrømme i Indenrigsministeriets notat fra 1991 og eksemplet i Betænkning nr. 1437 af 2004, »Et nyt udlignings-system«, tabel 12.4.

Notatet fra 1991 beskriver betalingsstrømmene set fra en kommunal vinkel, hvor de månedlige udbetalinger fra momsudligningsordningen til kommunerne blev modsvaret af månedlige indbetalinger fra kommunerne til momsbidragspuljen.

Betænkning 1437 beskriver betalingsstrømmene set fra den statslige side, og er økonomisk set på et mere overordnet niveau end notatet fra 1991. I betænkningen beskrives momsudligningens mulige indflydelse på det balancetilskud, som gives til kommunerne i forbindelse med bevillingen fra staten til kommunerne (bloktilskuddet). Balancetilskuddet fra staten til kommunerne gives for at sikre, at der er finansiering til de opgaver og udgifter, som fra statens side er pålagt kommunerne.

Der er således indbygget en række forudsætninger i eksemplet fra Betænkning 1437 såsom, at alle andre indtægter og udgifter skal være uændrede. En stigende indtægt for kommunerne på et andet område kan eksempelvis betyde, at stigende udbetaling i momsrefusion ikke modsvares af et tilsvarende øget balancetilskud. Samtidig ville en stigende udgift på andre områder end momsrefusion også kunne øge det statslige balancetilskud til kommunerne.

Balancetilskuddet er derfor ikke knyttet særligt til momsrefusionsordningen, men skal ses som et led i den overordnede finansiering af kommunerne.

2. Ministeriet bedes redegøre for modtaget momsrefusion for Y6 for årene 1995- 2002 og samme kommunes bidrag til momsbidragspuljen for samme periode.

Y6 fik i årene 1995 til 2002 udbetalt følgende Summer fra momsrefusionsordningen:

År	Beløb i kr.
1995	12.641.573
1996	13.559.779
1997	15.916.983
1998	22.603.248
1999	18.681.094
2000	18.097.753
2001	14.432.926
2002	23.202.878

Y6's bidrag til momsbidragspuljen i årene 1995 til 2002 var følgende:

År	Beløb i kr.
1995	12.036.000
1996	11.676.000
1997	14.040.000
1998	14.976.000
1999	15.240.000
2000	14.364.000
2001	17.100.000
2002	21.372.000

Der gøres opmærksom på, at oversigten med udbetalt momsrefusion er opgjort i hele kroner, svarende til den præcise udbetaling foretaget til kommunen.

Y6's bidrag til momsbidragspuljen er opgjort i hele tusinder, som angivet i opgørelsen over kommunal udligning og generelle tilskud, som årlig udgives af Indenrigsministeriet. Bidragene til momsbidragspuljen er inklusiv efterreguleringen indtil to år efter angivet årstal.

3. Har ministeriet dokumentation for, at Y6 ansøgte om momsrefusion for de afholdte udgifter?

Økonomi- og Indenrigsministeriet har ikke dokumentation for kommunernes afløftning af momsudgifter på baggrund af konkret afholdte udgifter, og dermed heller ikke dokumentation for, at den tidligere Y6 har hjemtaget momsrefusion for konkrete udgifter i forbindelse med byggemodninger af udstykninger.

Der er ikke tale om, at der sker udbetalinger på baggrund af ansøgning.

Udbetalingen sker på baggrund af indberetninger fra kommunen selv. Det er således kommunernes ansvar at hjemtage refusion for afholdte momsudgifter. Ligesom det er kommunernes ansvar at påse, at der sker en tilbagebetaling af refunderede momsudgifter i forbindelse med salg af anlæg.

Momsrefusionsordningen er naturligvis underlagt den kommunale revision.

4. Redegøre for indførelsen af tilbagebetalingsordningen i § 6, stk. 1 og for hvor lang tid denne tilbagebetalingsregel har eksisteret.

Tilbagebetalingsreglen i forbindelse med salg eller overdragelse af anlæg har eksisteret siden indførelsen af momsudligningsordningen i 1985.

Baggrunden for indførelsen af tilbagebetalingsreglen var at skabe lige vilkår mellem privat og offentligt salg af ejendomme.

Det er hensigten med alle tilbagebetalingsregler i momsrefusionsordningen, at de skal være med til at sikre, at kommunerne ikke stilles bedre i forhold til gældende momsregler sammenlignet med andre leverandører. Såfremt tilbagebetalingsreglerne ikke var til stede, ville det give mulighed for at lade de bedre vilkår komme slutbrugerne til gode, hvilket ville være i strid med den konkurrencemæssige ligestilling.

Ved at indføre tilbagebetalingsregler, er det hensigten, at momsudgifter i stedet for at blive refunderet igennem momsrefusionsordningen, overvæltes til slutbrugerne.

5. Rækkevidden af tilbagebetalingsreglen i forhold til kommunernes frasalg af byggegrunde. Sker der kun en tilbagebetaling af refunderet moms af udgifter afholdt på de pågældende parceller, eller gælder det også refunderet moms på fordelingsveje m.v.?

Der skal ske en tilbagebetaling af refunderede momsudgifter for de anlæg, der omfattes af et salg eller overdragelse. Der henvises i den forbindelse til besvarelsen af spørgsmål 6.

6. Har det nogen betydning for tilbagebetalingspligten om der sker et salg, sælges en brugsret eller fællesarealerne overdrages vederlagsfrit?

For så vidt angår et salg eller en vederlagsfri overdragelse, er begge dele omfattet af reglerne for tilbagebetaling, idet der sker et ejerskifte.

Hvad angår overdragelse af brugsret, er det ikke muligt entydigt at afgøre, om der skal ske en tilbagebetaling i alle tilfælde. Brugsret er et bredt begreb, og entydigt at definere brugsret som værende omfattet af tilbagebetaling ville være at ramme for bredt i forhold til fx udlejningsejendomme mv.

Hvis der dog er tale om et salg af en brugsret, vil ministeriet være tilbøjelig til at mene, at der bør ske en tilbagebetaling, da der er tale om en overdragelse mod en modydelse.«

Ved skrivelse af 31. august 2012 til Landsskatteretten fremkom repræsentanten med følgende bemærkninger på baggrund af Økonomi- og Indenrigsministeriets skrivelse af 27. august 2012:

»På baggrund af Økonomi- og Indenrigsministeriets brev af 27. august 2012 fremsendes hermed en række supplerende bemærkninger vedr. behandlingen af moms i relation til sager om fradrag for forbedringer.

For det første skal det bemærkes, at ministeriet har bekræftet at betalingsstrømmene set fra en kommunal synsvinkel - som beskrevet i notatet fra 1991 - indebærer, at de månedlige udbetalinger fra momsudligningsordningen blev modsvaret af månedlige indbetalinger fra kommunerne til momsbidragspuljen.

Allerede heri ligger en forudsætning om, at kommunerne ikke uden videre blot fik refunderet momsudgifter afholdt i forbindelse med byggemodningsarbejder. Som det fremgår af de i sagen foreliggende dokumenter, er der tale om, at ind- og udbetalinger til og fra momsudligningspuljen gik lige op, hvis der ses på kommunerne under ét.

Det er korrekt, at den enkelte kommune godt i de enkelte år kunne indbetale et større beløb til puljen, end den kunne trække ud, og tilsvarende omvendt i andre år, men de af ministeriet fremlagte oplysninger om Y6's samlede ind- og udbetalinger fra momsudligningsordningen i perioden 1995- 2002, hvor anlægsarbejderne på Y1 blev gennemført, viser, at de to betalingsstrømme over den 8-årige periode blot fik udbetalt 13 % mere, end den indbetalte.

Y6 hjemtog således i perioden momsrefusion på ca. 139 mio. kr., men betalte samtidig herfor i form af bidrag til momsbidragspuljen med ca. 121 mio. kr., hvorved kommunen har haft en nettomomsudgift ligeledes på ca. 121 mio. kr. Da momssatsen i perioden var 25 % svarer det til, at Y6 netto havde udgifter til moms på anlægsarbejder på 21,25 %, når der tages højde for indbetalingerne til momsbidragspuljen.

Der er mellem klager og skatteforvaltningen enighed om, at Y6 har overvæltet de afholdte udgifter til anlæg af Y1 på køberne af de byggegrunde langs Y1, som kommunen sideløbende hermed frasolgte.

Der må nødvendigvis også være enighed om, at kommunen rent faktisk har betalt moms for de pågældende anlægsarbejder. I modsat fald ville skatteforvaltningens synspunkt, om at den returnerede moms ikke skal tillægges betydning ved værdiansættelsen af grundforbedringen (det synspunkt, som Landsskatterettens kontor har lagt op til at adoptere) jo være udtryk for en logisk fejlslutning.

Der er imidlertid på det foreliggende grundlag ikke enighed om, at Y6 rent faktisk har hjemtaget momsrefusion for de pågældende anlægsarbejder, idet der kan henvises til afsnit 3 i ministeriets brev af 27. august 2012, hvor det anføres, at ministeriet ikke har dokumentation for, at Y6 har hjemtaget momsrefusion for konkrete udgifter i forbindelse med byggemodninger af udstykninger.

Når det tages i betragtning, at det er skatteforvaltningen, der gør gældende, at der fandt refusion af de pågældende momsudgifter sted, må det også kunne forventes, at skatteforvaltningen er i stand til at dokumentere dette. Skatteforvaltningen har imidlertid heller ikke kunnet fremskaffe sådan dokumentation.

Det fastholdes på denne baggrund, at der ikke er dokumentation for, at den betalte moms, er blevet refunderet via momsudligningsordningen.

Selv hvis sådan dokumentation måtte blive fremskaffet, eller hvis Landsskatteretten mod forventning måtte lægge skatteforvaltningens udokumenterede påstand til grund, gøres det i anden række gældende, at der på trods herfor ikke er grundlag for at bortse fra den betalte moms ved værdiansættelsen af grundforbedringerne.

For det første er skatteforvaltningens synspunkt i nærværende sag udtryk for, at finansieringen af de udgifter, en grundejer anvender på grundforbedrende arbejder, har betydning for fradragsansættelsen. Skatteforvaltningen, Landsskatteretten og domstolene i imidlertid i flere tusinde sager anset finansieringen af afholdte udgifter til grundforbedringer for irrelevant.

Der findes således ikke i f.eks. Landsskatterettens praksis eksempler på, at Landsskatteretten har anlagt en tilsvarende begrænsning i fradragsretten for grundforbedringsudgifter hvor en kommune har afholdt udgiften, og hvor grundejeren betaler herfor som en del af købesummen for grunden.

Såfremt Landsskatteretten måtte vælge i kendelsen at foretage fradrag for moms, gøres det derfor gældende, at der vil være tale om en praksisændring. Dette støttes ud over det allerede anførte af, at Landsskatterettens 7. kontor ifølge kontorchef Peter Birk Petersen aktuelt har udsat den videre behandling af »mange andre sager« på udfaldet af nærværende sag.

Da der vil være tale om en praksisændring, der helt åbenbart vil være til ugunst for borgeren, er der ikke hjemmel til at ændre praksis med nærværende sag. Der kan henvises til Skatteministeriets juridiske vejledning 2012-2, afsnit A.A.7.1.5, hvor det anføres, at »Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.«

Der er ikke afgivet noget varsel om en sådan praksisændring, hvorfor det vil være uden nogen form for hjemmel at ændre praksis i nærværende sag med tilbagevirkende kraft 11 år tilbage i tiden til vurderingen 2001, der er det første genoptagelsesår, som er omfattet af sagen.

Hertil kommer at det vil skabe en ulovlig forskelsbehandling af grundejere alt efter, om grundejeren har erhvervet en ejendom fra en kommune eller fra i selskabsform etableret byggemodner. Dette vil blive illustreret i eksemplerne nedenfor:

Kommune som byggemodner

I dette tilfælde tages der udgangspunkt i de af ministeriet oplyste tal for Y6. Forholdet mellem de indbetalte bidrag og den hjemtagne refusion svarer til, at kommunen i perioden havde en nettomomsudgift på 21,25 % på anlægsarbejder.

Kommunen afholder en anlægsudgift til grundforbedringer på 80 kr. tillagt moms på 20 kr. svarende til i alt 100 kr.

Kommunen hjemtager refusion fra udligningsfonden på de 20 kr.

Kommunen skal betale et bidrag til fonden på 17 kr.

Kommunen har herved haft en nettoudgift på 97 kr. for anlægsarbejderne (80 kr. + 17 kr.).

Den grundejer, der herefter erhverver ejendommen fra kommunen og betaler for den pågældende grundforbedring via købesummen, vil herefter kunne få et fradrag på de 80 kr., hvis Landsskatteretten følger skatteforvaltningens synspunkt.

A/S som byggemodner

Byggemodner A/S afholder en anlægsudgift til grundforbedringer på 80 kr. tillagt moms på 20 kr. svarende til i alt 100 kr.

Byggemodner A/S har (alt andet lige) et negativt momstilsvær på 20 kr. og får dette beløb udbetalt fra SKAT.

Byggemodner A/S har herved haft en nettoudgift på 80 kr. for anlægsarbejderne.

Den grundejer, der herefter erhverver ejendommen fra byggemodner A/S og betaler for den pågældende grundforbedring via købesummen, vil herefter kunne få et fradrag på 100 kr. i overensstemmelse med skatteforvaltningens og Landsskatterettens helt faste praksis, hvorefter der indrømmes fradrag også for momsbeløbet, og hvor der ikke ses på, hvorledes den betalte moms bliver finansieret.

Eksemplerne viser, at det vil skabe en skævvridning i beskatningen baseret på tilfældigheder, hvis Landsskatteretten træffer afgørelse ud fra skatteforvaltningens synspunkt vedr. kommunens momsudgift. Efter nugældende praksis, hvor der også indrømmes fradrag for momsbeløbet uden hensyntagen til hvorledes denne del af udgiften er finansieret, vil grundejerne i begge eksempler få et fradrag på 100 kr.

Hvis Landsskatteretten som følge af momsrefusionsordningen ikke vil give fradrag for momsbeløbet, vil grundejeren, der erhverver ejendommen fra et privat byggemodningsselskab få et fradrag på 100 kr., mens grundejeren, der erhverver ejendommen fra en kommune vil få et fradrag på 80 kr.

Dette til trods for, at det private byggemodningsselskab har haft en nettoudgift på 80 kr., mens kommunen har haft en nettoudgift på 97 kr., når der ses på finansieringen af momsbeløbet.

Idet det ud fra oplysningerne om faktisk hjemtaget moms og betalte momsbidrag for Y6 kan beregnes, at kommunen netto har betalt hvad der svarer til moms på 21,25 %, gøres det gældende, at Landsskatteretten - hvis retten måtte vælge at inddrage spørgsmålet om finansiering af momsen i kendelsen - i det mindste skal anerkende moms på 21,25 % som fradragsberettigende, idet der ikke er grundlag for at konkludere, at kommunen slet ikke har haft udgifter til moms.

Det er helt sædvanlig praksis, at landets kommuner, der har afholdt udgifter til byggemodning i form af anlæg af veje, overvælter afholdte udgifter på den eller de personer, der efterfølgende erhverver grunde i det byggemodningsområde, der betjenes af den pågældende vej.

Dette følger utvetydigt af betænkning nr. 674 fra 1973 vedrørende omfang og finansiering af byggemodningsforanstaltninger, der er vedlagt nærværende skrivelse.

Det fremgår således f.eks. af betænkningens side 20, at:

»Ved byggemodning af kommunalt ejet jord... vil en stor del af byggemodningen blive foretaget og finansieret af kommunen inden grundsalget«, og at »Udgifter og omkostninger bliver herefter indkalkuleret i salgsprisen, og de hovedsagligt interne byggemodningsforanstaltninger - ved etagehusbebyggelse samt alle foranstaltninger inden for selve bebyggelsen og ved parcelhusbebyggelse i form af diverse stikledninger - der gennemføres i forbindelse med byggeriet, betales af bygherren.«

Endvidere fremgår det af betænkningens side 22, at:

»Af de modtagne oplysninger fra kommunerne fremgår det for samtlige kommuners vedkommende, at kommunens udgifter til byggemodning er indeholdt i salgsprisen.

Ved etagebyggeri er og andet udlejningsbyggeri foretages den externe byggemodning (adgangsveje, kloakker) af kommunen, og udgifterne indregnes i salgsprisen.«

Endelig fremgår det af betænkningens side 24, at:

»Ved kommunale grundsalg til etagebebyggelse og andet udlejningsbyggeri er størstedelen af udgifterne til ekstern byggemodning - d. v. s. udgifterne til foranstaltning uden for den enkelte bebyggelses område, herunder først og fremmest udgifter til vejanlæg - indeholdt i kommunernes salgspris.«

Undersøgelserne, der ligger til grund for betænkningen, og betænkningens konklusioner understøtter dermed det helt klare udgangspunkt om, at byggemodningsomkostninger overvælttes på den/de, der efterfølgende erhverver en grund fra kommunen i det pågældende byggemodningsområde.

I nærværende sag er som nævnt også enighed om, at kommunen har overvæltet anlægsudgifterne på bl.a. klager. Idet Y6 netto har haft udgifter til moms på 21,25 % må det også have formodningen imod sig, at kommunen ikke skulle have overvæltet momsen på grundejerne, der købte grunde i det område, hvor kommunen havde afholdt udgifter til byggemodning.«

Klagerens repræsentant har fremlagt følgende kontospecifikation fra daværende Y6:

	1 99 0	1 99 1	# ##	1 99 5	19 96	19 97	19 98	19 99	20 00	20 01	20 02	To tal
Anlæg af vej												
15 Veje				7 31. 86 8	47 3.82 7	71 .231	47 1.39 9	3. 268. 289	10 4.53 5	41 1.38 3	18 4.39 0	5.7 16.9 22
35 El								21 5.95 4	3. 124	0	0	21 9.07 8
45 Grønne områder								3. 019	25 8.07 3	76 .156	18 .814	35 6.06 2
60 Omkost	4 .41 5	1 2.1 19		8 .56 6	91 .700	14 1.72 2	4. 654	22 0.96 5	20 .548	20 .421	46 .540	57 1.65 0

nin- ger												
I alt an- læg Vej	4 .41 5	1 2.1 19	0 00	7 40. 43 4	56 5.52 7	21 2.95 3	47 6.05 3	3. 708. 227	38 6.28 0	50 7.96 0	24 9.74 4	6.8 63.7 12

Endvidere indgår oversendelsesskrivelse fra vurderingsmyndigheden til vurderingsankenævnet. Af oversendelsesskrivelsen fremgår bl.a. følgende:

»For at en vej kan komme i betragtning som fødevej, er det ikke et krav at der er adgang fra begge ender. Y1 er længere end til den sidste af de 4 udstykninger langs vejen. Vurderingsmyndigheden har på denne baggrund opmålt vejens længde sum er 1.159 meter. Vi kan alene anerkende 605 m af vejen, hvilket er det stykke der går fra starten af vejen og til den sidste af de 4 udstykninger langs vejen. Den resterende del kan under ingen omstændigheder opfattes som fødevej for udstykningerne.

Vejen er som nævnt lavede bredere end en almindelig boligvej, eftersom der skal være mulighed for at der kan køre busser og andet tungt køretøj når vejen er helt udbygget. Vurderingsmyndigheden mener her at kunne anerkende en bredde på 7 meter og ikke 8 meter som vejen er i dag.

Vejen er ligeledes bedre funderet eftersom der skal kunne køre mere tung trafik end på en boligvej. I bilag 9 er indlagt oversigt over hvilke belægninger kommunen har anvendt til henholdsvis Y5 som også gælder for Y3, og hvilken belægning der er anvendt ved Y1. Ud fra tal fra Kommunen fremgår det, at vejbelægningen har kostet 60 kr, mere pr. kvm. end almindelig fødevej.

Y1 har i henhold til kommunens regnskab kostet 6.863.712 kr. Beløbet er ekskl. moms, der skal dog heller ikke tillægges moms, da momsen er afløftet i momsfonden. Da beløbet således ikke er opkrævet bliver det ej heller væltet over på køber i forbindelse med salg af grunden. Beløbet skal fratrækkes udgifter til vejbelysning det bliver således i alt 6.644.634 kr. Kvadratmeterprisen for Y1 som den ser ud i dag er således $(6.644.634 / 1.159 / 8)$ 717 kr. pr. kvm. Fra dette beløb skal der imidlertid fratrækkes 60 kr. pr. kvm eftersom vejen som ovenfor redegjort for er bedre funderet.

Vurderingsmyndigheden anerkender således 657 kr. pr. kvm, med en vejbredde på 7 meter og længde på 605 meter.

Vi anerkender således en udgift på Y1 på $(657 * 605 * 7)$ 2.782.395 kr. Beløbet er delt ud på Y4, Y2, Y3 og Y5 efter hvor mange kvadratmeter de enkelte udstykninger har, hvilket er blevet 13 kr. pr. kvm.«

Vurderingsankenævnets afgørelse

Der er ikke godkendt fradrag for udgifter til det fulde vejareal og ikke godkendt fradrag for udgiften til moms, jf. vurderingslovens § 17 og 18.

Y1

Vurderingsmyndigheden har for udstykningen Y3 godkendt et samlet fradrag vedrørende fordelingsvejen Y1 på 412.138 kr., svarende til 12,50 kr. pr. kvm.

Y1 er en del af det overordnede vejnet i Y6 og er forbindelsesvej fra Y7 til Y8. Samtidig er den adgangsvej til boligvejene Y2, Y3, Y4 og Y5. Det er oplyst, at Y1 er 1.159 m lang og 8 m bred. Vejen er bredere og bedre funderet end en almindelig fødevej, idet den er tiltænkt som gennemfartsvej for bus.

Fradraget på 12,50 kr. pr. kvm er opgjort på grundlag af oplysninger fra Y6 om, at vejen i alt har kostet 6.863.712 kr. Beløbet er reduceret med udgifter til vejbelysning, 219.078 kr., som ikke anses for fradragsberettigede, og udgør herefter 6.644.634 kr.

Vurderingsmyndigheden har kun anerkendt, at en strækning fra Y7 til Y5 på 605 m. lang og 7 m. bred, kan anses som fødevej. Derved er vurderingsmyndigheden nået frem til en samlet udgift på 2.782.395 kr. og fordelt den på de 4 veje efter grundenes arealer på i alt 223.798 kvm, svarende til 13 kr. pr. kvm.

RP har opgjort de samlede byggemodningsudgifter for Y1 til 6.384.563 kr. samt udgifter til stianlæg, fællesarealer, grønne områder og beplantning mv. til 445.078 kr. RP har beregnet fradrag for en vejstrækning på 835 m og fordelt udgiften på 230 ejendomme med et samlet grundareal på 209.944 kvm. Dette giver et fradrag for vejanlæg m.m. på 21,91 kr. pr. kvm og for stier og grønne områder på 1,53 kr. pr. kvm, altså i alt 23,44 kr. pr. kvm.

Vurderingsankenævnet kan tilslutte sig vurderingsmyndighedens opgørelse af de samlede fradragsberettigede udgifter til en fødevej på 605 m i en bredde på 7 m og en fundering som almindelige fødeveje. Der er således et samlet fradrag på 2.782.395 kr., som skal fordeles på grundene på de 4 veje Y2, Y3, Y4 og Y5.

Ud fra de foreliggende oplysninger om grundenes arealer på de 4 veje, finder ankenævnet, at fradraget skal fordeles på 209.944 kvm, hvilket giver et fradrag pr. kvm på 13,25 kr.

På baggrund heraf har Vurderingsankenævnet godkendt følgende udgifter som fradragsberettigede:

Tilslutningsafgift til kloak pr. grund	20.000 kr.
Tilslutningsafgift til el pr. grund	10.375 kr.
Tilslutningsafgift til vand pr. grund	19.446 kr.
Tilslutningsafgift til vand pr. grund	17.913 kr.
I alt	67.734 kr.

Det resterende er fordelt pr. kvm grund:

Vejanlæg	3.231.158 kr.
Omkostninger	681.860 kr.
Y1, fødevej	436.865 kr.
I alt	4.349.883 kr.

4.349.883 kr. / 32.971 kvm = 131,93 kr., afrundet 132 kr. pr. kvm.

På baggrund af disse beregninger er klageren blevet indrømmet fradrag for grundforbedringer med kr.177.954, afrundet kr. 178.000.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om yderligere fradrag for udgifter til anlæggelse af en ekstern vej med 28.390 inklusiv moms.

Subsidiært påstår klageren fradraget forhøjet mest muligt efter Landsskatterettens skøn.

Ved klageskrivelse / supplerende processkrift af 19. marts 2009 gjorde repræsentanten blandt andet følgende gældende til støtte for den nedlagte påstand:

»Det fremgår af sagens oplysninger, at vejanlægget er 1.159 m langt. Af oversigtskort fremgår, at fødevejen alene tjener fire parcelhusudstyknings med et samlet areal på 259.676 kvm. Udgiften til vejanlægget fremgår af deltaljeret specifikation af anlægsregnskabet for »Fordelingsvej Y1«. Af 16. december 2004. Heraf fremgår, at de samlede omkostninger til selve vejen har udgjort kr. 5.716.922, svarende til kr. 7.146.152 inklusiv moms. Fordelt pr. kvm grund, der betjenes af vejen, udgør omkostningerne således kr.

28 pr. kvm (afrundet). Der begæres fradrag i overensstemmelse med de faktisk afholdte udgifter til anlæg af vejen.

Vurderingsmyndigheden og vurderingsankenævnet har kun godkendt et forholdsmæssigt fradrag svarende til en vejlængde på 605 meter. Denne beskæring af udgiften er formodentlig baseret på en opmåling af vejens længde fra Y7 og op til den sidste indkørsel til parcelområdet, såfremt man kommer kørende fra Y7. Derved godkender man ikke fradrag for de »sidste« 554 meter, der skaber adgang til området fra Y8.

Det bestrides, at fradrag kan nægtes for en del af udgiften til vejanlægget. Vejanlægget, som et hele skaber adgang til ejendommen fra to retninger, og at forbindelsen med det offentlige vejnet gennem Y8 ikke skulle være en grundforbedring forekommer ikke korrekt. Under alle omstændigheder må en sådan betragtning være støttet på en subjektiv vurdering af, om det i givet fald er den ene eller den anden vejadgang, der er en grundforbedring. Det forekommer utænkeligt, at adgangen til parcelhus området alene sker gennem Y7.

Da det samtidig er konstateret, at grundejeren har betalt for hele vejanlægget, gøres det gældende, at udgiften til hele vejanlægget berettiger til fradrag i grundværdien.«

Ved supplerende processkrift af 13. juli 2011 gjorde repræsentanten, til støtte for den nedlagte påstand, gældende:

»Der er i den konkrete sag tvist om kapitalanvendelsens udstrækning og dermed fradragets størrelse i forbindelse med klagers andel af anlægsudgifterne til etablering af fødevejen Y1, der er markeret på vedlagte luftfoto (bilag 4).

Der har under sagens behandling været enighed om, at vejen er 1.159 meter lang og 8 meter bred.

Vejen er blevet anlagt af Y6 i forbindelse med kommunens byggemodning af lokalplanområdet og frasalgt af de enkelte byggegrunde. Der har på denne baggrund været enighed mellem klager og de underliggende instanser om, at kommunen må antages at have overvæltet anlægsudgiften på køberne af grundene i lokalplanområdet forholdsmæssigt efter grundstørrelse, og at udgiften hertil berettiger til fradrag efter vurderingsloven § 17.

Der har under sagens behandling været enighed om, at vejanlægget er 1.159 meter langt. Der er imidlertid ikke enighed om, hvor stor en del af udgiften til vejanlægget, der berettiger til fradrag.

Af luftfotoet (bilag 4) fremgår det, at fødevejen tjener boligerne på 4 veje: Y2, Y3, Y4 og Y5.

Vurderingsmyndigheden og vurderingsankenævnet har kun godkendt et forholdsmæssigt fradrag svarende til en vejlængde på 605 meter. Denne beskæring af udgiften er formodentlig baseret på en opmåling af vejens længde fra Y7 og op til den sidste indkørsel til parcelområdet, såfremt man kommer kørende fra Y7. Derved godkendes der ikke fradrag for de »sidste« 554 meter, der skaber adgang til området fra Y8.

Det bestrides, at fradrag kan nægtes for en del af udgiften til vejanlægget. Vejanlægget som et hele skaber adgang til ejendommen fra to retninger, og at forbindelsen med det offentlige vejnet gennem Y8 ikke skulle være en grundforbedring forekommer ikke korrekt. Under alle omstændigheder må en sådan betragtning være støttet på en subjektiv vurdering af, om det i givet fald er den ene eller den anden vejadgang, der er en grundforbedring. Det forekommer utænkeligt, at adgangen til parcelhusområdet alene sker gennem Y7.

Da det samtidig er konstaterbart, at grundejerne har betalt for hele vejanlægget, gøres det gældende, at udgiften til hele vejanlægget berettiger til fradrag i grundværdien.

Det samlede grundareal for grundene på de ovennævnte veje udgør 209.944 kvm (bilag 5). Udgiften til vejanlægget fremgår af detaljeret specifikation af anlægsregnskab for »Fordelingsvej Y1« af 16. december 2004 (bilag 6). Heraf fremgår, at de samlede omkostninger til selve vejen har udgjort 5.716.922 kr., svarende til 7.146.152 kr. inklusiv moms. Fordelt pr. kvm grund, der betjenes af vejen, udgør

omkostningerne således 34 kr. pr. kvm (afrundet). Der anmodes om fradrag i overensstemmelse med de faktisk afholdte udgifter til anlæg af vejen.

Vurderingsankenævnet har indrømmet fradrag på samlet 436.865 kr. vedr. Y1 for grundene i klagers udstykning, Y3. Dette beløb har vurderingsankenævnet fordelt efter grundareal for de nævnte ejendomme, der samlet udgør 32.971 kvm. Da klagers ejendom udgør et grundareal på 835 kvm, er der således indrømmet fradrag for udgifter til anlæg af Y1 på 11.064 kr. ($436.865 \text{ kr.} / 32.971 \times 835$).

Som ovenfor anført fremgår det imidlertid af specifikationen over anlægsudgiften, at udgiften til anlæg af Y1 udgjorde 7.146.152 kr. inkl. moms. Da dette svarer til 34 kr. pr. kvm grund, der betjenes af vejen, og da klagers grund udgør 835 kvm, anmodes der om fradrag herfor med 28.390 kr. ($34 \text{ kr.} \times 835$).«

Rettens kontor har, i foreløbig indstilling, indstillet stadfæstelse af vurderingsankenævnets afgørelse. Repræsentanten har til dette bl.a. anført:

»Anmodning om retsmøde

Klager er enig med Landsskatterettens kontor i, at sagen er principiel, og anmodningen om retsmøde jf. Landsskatterettens forretningsordens § 12, stk. 1, nr. 1 fastholdes derfor, medmindre der gives fuldt medhold.

Ad vejareal

Dette afsnit i kontorets indstilling vedrører ikke blot et spørgsmål om, hvor stort et vejareal, der kan gives fradrag for. Det indebærer derimod en stillingtagen til 1) om det er en forbedring af klagers grund, at der skabes adgang mod nord og 2) om det udgør en forbedring af klagers grund, at der er adgang for kollektiv trafik/bustrafik.

1) vejadgang mod nord

I forbindelse med realiseringen af lokalplan 60 anlagde den daværende Y6 vejen Y1, der løber fra Y7 mod syd til Y8 mod Nord. Y1 giver adgang for de langs Y1 ved samme anledning anlagde boligområder Y2, Y3, Y4 og Y5.

Vurderingsmyndigheden og vurderingsankenævnet har lagt til grund, at Y1 er anlagt af Y6, og at Y6 har overvæltet de hermed forbundne anlægsudgifter på køberne af byggegrunde i de fire boligområder, herunder klager, der ejer en ejendom i Y3.

De underliggende myndigheder har således indrømmet fradrag i grundværdien efter vurderingslovens § 17, idet de har vurderet, at Y1 som adgangsgivende vej udgør en forbedring af klagers grund.

Dette er der enighed om.

Uenigheden består i, at de underliggende myndigheder og Landsskatterettens kontor kun opfatter de sydligste 605 meter af vejen for en forbedring af grunden. Landsskatterettens kontor formulerer det således, at »kun 605 meter kan anses for at betjene udstykningerne«.

Landsskatterettens kontor har ikke i indstillingen oplyst, hvilke hensyn der medfører, at den nordlige del af Y1 - den del af vejen, der skaber adgang til Y8 - ikke betjener udstykningerne på Y1.

Landsskatterettens kontor har imidlertid under sagens behandling oplyst, at »der ikke kan stilles krav om, at der skal være adgang fra hver side.«

Bemærkningen er ikke gentaget i kontorindstillingen, hvorfor klager antager, at kontoret ikke (længere) finder bemærkningen relevant. For det tilfælde, at kontoret eller Landsskatteretten uanset dette måtte overveje at lægge vægt på den citerede betragtning, gøres det gældende, at der ikke er tale om, at klager »stiller krav om«, at der skal være vejadgang fra to sider. Dette ville jo nødvendigvis indebære, at der ikke var grundlag for fradrag i sager, hvor en vej alene gav adgang til én side.

Klager gør alene gældende, at det afgørende for retten til fradrag blot er, om en given foranstaltning udgør en forbedring af grunden eller ej. I relation til vejanlæg, er det afgørende kriterium ved denne vurdering efter administrativ praksis, at vejen skaber adgang til grunden. I nærværende sag, hvor vejen helt åbenlyst

skaber adgang til grunde både fra nord og syd, udgør derfor også den nordlige del af vejen en forbedring af grunden, hvorfor klager også er berettiget til fradrag for udgifter til anlæg af denne del af Y1.

Det er således en forbedring af grunden, at der er mulighed for vejadgang mod nord. Det forekommer ganske vilkårligt, at det alene skulle være vejadgang sydpå mod Y7, der skulle udgøre en forbedring af grunden. Vejadgang mod nord er således den naturlige rute til den hele nordlige del af Y6 og landevejene mod Y9.

Kontorets indstilling på dette punkt er da også i strid med Landsskatterettens hidtidige praksis, idet der kan henvises til eksempelvis følgende kendelser, hvor der blev indrømmet fradrag for hele vejens længde selvom den gav adgang til flere sider:

- kendelse af 5. december 2008 vedr. Y10 (vej gav adgang mod både syd og vest)
- kendelse af 28. marts 2011 vedr. Y11 (vejene gav adgang mod alle fire verdenshjørner)
- kendelse af 31. marts 2011 vedr. Y12 (vej gav adgang mod både nord og syd)

2) adgang for kollektiv trafik/bustrafik

Der henvises i kontorets indstilling til, at vurderingsankenævnet har skønnet over vejens »funderingsforhold«.

Desværre anføres det ikke i kontorindstillingen, hvad dette forhold medfører, men landsskatterettens kontor har tidligere under sagens behandling henvist til, der skal foretages en reduktion i fradragets beløbsmæssige størrelse på 60 kr. pr. kvm ud fra den betragtning, at Y1 er bedre funderet end andre veje, idet Y1 er beregnet til gennemkørende bustrafik, og at der alene kan stilles krav om, at der kan køre personbiler.

Klager antager, at det er dette forhold, der henvises til med det i kontorindstillingen anførte.

Kontorets synspunkt forekommer ganske absurd og uforståeligt, idet det medfører en art doktrin om, at der alene kan indrømmes fradrag for den mindst mulige forbedring. Dette skyldes, at kontorets opfattelse indeholder en stillingtagen til, hvor god en vej, man kunne nøjes med.

Heroverfor gøres det gældende, at Landsskatteretten alene skal tage stilling til, om en given foranstaltning er en forbedring - ikke om det er en stor forbedring eller en lille forbedring. Der kan i den forbindelse henvises til, vurderingsvejledningen, hvor det anføres, at:

»Der kan ikke ses bort fra de af ejer faktisk afholdte udgifter med den begrundelse, at de skønnes højere eller lavere end normalt. Et skøn af den sidstnævnte art kommer dog til anvendelse i tilfælde, hvor værdiforøgelsen ved en forbedring må bedømmes i sammenhæng med, hvad normale omkostninger ved en pågældende forbedring må antages at være på vurderingstidspunktet, det vil sige i tilfælde, hvor værdien af et uforbedret areal væsentligt er bestemt ud fra den formodede salgspris for arealet i forbedret stand med fradrag af skønnede forbedringsomkostninger m. v. Et sådant synspunkt vil det ofte være naturligt at anlægge, f.eks. for arealer, der overgår fra anvendelse som landbrug til anvendelse som byggegrunde.«

Der kan på ingen måde være grundlag for at tilsidesætte Y6's skøn over, om adgang for bustrafik og dermed offentlig transport ikke skulle udgøre en forbedring af klagers grund. Vejen skal naturligvis også være dimensioneret til kørsel med renovationskøretøjer, brandbiler etc.

Der er ingen hjemmel til en sådan begrænsning af fradragsretten, idet det eneste relevante i denne sammenhæng er, om vejen udgør en forbedring. Det udgør helt utvivlsomt en forbedring af grunden, at der er forbindelse til kollektiv trafik/bustrafik. Bus nr. 200 kører i øvrigt hver ca. halve time (og i hele vejens længde).

Landsskatterettens kontors bemærkninger om bedre fundering af Y1 som følge af vejens anvendelse til bustrafik forekommer således ganske ubegrundet. Indstillingen er da også på dette punkt i direkte modstrid med Landsskatterettens hidtidige praksis.

I ovennævnte kendelser vedr. Y10 og Y11 er der endog mere intensiv bustrafik på de veje, som Landskatteretten indrømmede fradrag for - vel at mærke uden nogen reduktion i beløbet som følge af, at vejene også i disse sager naturligvis var dimensioneret til bustrafikken.

Ad moms

I sagen er det dokumenteret, at Y6 har afholdt udgifter til anlæg af Y1 på 5.716.922 kr. ekskl. moms svarende til 7.146.152 kr. inkl. moms.

Det af de underliggende myndigheder ansatte og af Landsskatterettens kontor indstillede fradrag er baseret på en forholdsmæssig opgørelse af udgiften uden tillæg af moms, idet de underliggende myndigheder og Landsskatterettens kontor er af den opfattelse, at Y6 har fået refunderet momsen fra den såkaldte momsudligningsordning og derfor må formodes ikke at have haft nogen nettomomsudgift at overvælte på klager.

Klager er ikke enig i denne betragtning, idet det i sagen er dokumenteret, at Y6 i den relevante periode havde nettomomsudgifter på 21,25 % på bygge- og anlægsarbejder omfattet af momsrefusionsordningen, idet udbetalt refusion på i alt 139 mio. kr. blev modsvaret af indbetalte bidrag til ordningen på Ca. 121 mio. kr.

I øvrigt fastholdes det, at det ikke i sagen er dokumenteret på nogen måde, at Y6 rent faktisk har fået momsudgifterne ifm. anlæg af Y1 refunderet i momsrefusionsordningen.

Endelig skal der henvises til det i nævnte brev anførte om, at der ikke i f.eks. Landsskatterettens praksis findes eksempler på, at Landsskatteretten har anlagt en tilsvarende begrænsning i fradragsretten for grundforbedringsudgifter hvor en kommune har afholdt udgiften, og hvor grundejeren betaler herfor som en del af købesummen for grunden. Såfremt Landsskatteretten måtte vælge i kendelsen at foretage fradrag for moms, gøres det derfor gældende, at der vil være tale om en praksisændring.

Dette støttes ud over det allerede anførte af, at Landsskatterettens 7. kontor ifølge kontorchef Peter Birk Petersen aktuelt har udsat den videre behandling af »mange andre sager« på udfaldet af nærværende sag.

Da der vil være tale om en praksisændring, der helt åbenbart vil være til ugunst for borgeren, er der ikke hjemmel til at ændre praksis med nærværende sag. Der kan henvises til Skatteministeriets juridiske vejledning 2012-2, afsnit A.A.7.1.5, hvor det anføres, at »Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.«

Der er ikke afgivet noget varsel om en sådan praksisændring, hvorfor det vil være uden nogen form for hjemmel at ændre praksis i nærværende sag med tilbagevirkende kraft 11 år tilbage i tiden til vurderingen 2001, der er det første genoptagelsesår, som er omfattet af sagen.

Der henvises i øvrigt i det hele til det i mit brev af 31. august 2012 anførte (vedlagt denne skrivelse).«

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Vurderingslovens §§ 13, stk. 1, 17 og 18 har følgende ordlyd:

»§ 13. 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.

§ 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.

Desuden bemærker retten, at det ifølge gældende praksis er den, der ønsker et fradrag, der har bevisbyrden for fradragets berettigelse. Dette følger bl.a. af Højesterets afgørelse af den 19. marts 2004, offentliggjort i SKM2004.162.HR.

Vejareal

Vurderingsankenævnet har godkendt fradrag for en del af udgiften til anlæg af ekstern vej, idet kun 605 meter kan anses for at betjene udstykningerne. Endvidere har vurderingsankenævnet skønnet over vejens bredde samt vejens funderingsforhold.

Retten er ikke enig med ankenævnet i, at der er grundlag for at nedsætte fradraget for anlægsudgiften som følge af vejens bredde og funderingsforhold. Imidlertid indgår der i den af ankenævnet godkendte anlægsudgift også udgifter, til bl.a. »grønne områder«, hvilket efter praksis ikke anerkendes som en fradragsberettiget udgift. Retten godkender derfor ikke yderligere fradrag.

Landsskatteretten stadfæster således vurderingsankenævnets afgørelse på dette punkt.

Moms

I henhold til lov nr. 212 af 16. maj 1984 om udligning af visse kommunale og amtskommunale udgifter til merværdiafgift og om det kommunale momsfond med senere ændringer, som var gældende frem til 1. januar 2007, kunne kommuner og amtskommuner opnå refusion for de udgifter, der var afholdt til betaling af moms.

Den omhandlede eksterne vej blev anlagt og de omhandlede grunde udstykket i perioden 1990-2002.

Retten må efter de nævnte dagældende regler om momsrefusion være af den opfattelse, at den omhandlede udgift til moms må anses for at være afløftet til momsrefusionsordningen og retten finder ej heller, at daværende Y6 overordnet har finansieret sine bidrag til momsrefusionsordningen, idet disse bidrag anses for at være finansieret af staten via regulering af balance/bloktilskuddet fra staten til kommunen.

Idet kommunen således ikke har afholdt udgifter til betaling af moms, har kommunen ej heller kunnet overvælte en sådan udgift på klageren, hvorfor fradrag ikke kan godkendes.

Med denne begrundelse stadfæster Landsskatteretten den af vurderingsankenævnet truffene afgørelse.