

Udskriftsdato: mandag den 22. juni 2026

AFG nr 10281 af 24/03/2015 (Gældende)

Bindende svar - Ejendomsavance

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 14-4870982

Bindende svar - Ejendomsavance

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet kunne fratække udgifter til erstatninger, der betales til lodsejere i forbindelse med nedlæggelse af usikrede jernbaneoverkørsler, som driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, litra a. Selskabet kunne heller ikke afskrive de nævnte udgifter efter afskrivningsloven § 5 C, stk. 2 eller statsskattelovens § 6, litra a.

Skatterådet bekræftede, at udgifterne til kommissarius og landinspektør skattemæssigt skulle behandles på samme måde som de erstatninger, der udbetaltes til lodsejerne.

Endvidere bekræftede Skatterådet, at udgifterne til anlæg af nye grusveje kunne afskrives efter statsskattelovens 6, stk. 1, litra a, med en årlige afskrivningssats på 4 pct., svarende til den maksimale sats for afskrivning på veje, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 14, stk. 3.

Skatterådsmøde 24. marts 2015 - SKM2015. 335. SR

Spørgsmål

1. Kan selskabet fratække udgift til erstatninger, der betales til lodsejerne i forbindelse med nedlæggelse af usikrede jernbaneoverkørsler, som driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, litra a?
2. Hvis der svares "nej" til spørgsmål 1, kan selskabet så afskrive de i spørgsmål 1 nævnte udgifter til erstatninger jf. afskrivningslovens § 5 C, stk. 2?
3. Hvis der svares nej til spørgsmål 1 og 2, kan selskabet så afskrive de i spørgsmål 1 nævnte udgifter til erstatninger jf. statsskattelovens § 6, litra a?
4. Skal udgifterne til kommissarius og landinspektør skattemæssigt behandles på samme måde som de erstatninger, der udbetales?
5. Kan udgiften til nye grusveje afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?
6. Hvis der svares "ja" til spørgsmål 5, kan selskabet så afskrive udgifterne med en sats på 4 % årligt?

Svar:

1. Nej
2. Nej
3. Nej
4. Ja
5. Ja
6. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et jernbaneselskab, der ejes af A og B Kommune. A har kontrakt med spørger og C A/S om driften af en jernbane.

Spørger ejer infrastrukturen på jernbanen. Spørger ejer ligeledes de arealer, hvorpå banen er beliggende. Selskabet har også ansvaret for vedligeholdelse, opgradering og nedlæggelse af overkørsler på banen.

Der er i dag mange overkørsler over jernbanen, heraf er nogle udformet som sikrede overkørsler med blink, klokke og flere steder også med bomme. De resterende overkørsler er usikrede, og disse overkørsler er primært placeret ved private fællesveje og markveje.

Der blev i forbindelse med anlæggelsen af banen ikke tinglyst andre lodsejers vejret til at krydse banen. Fremadrettet vil der blive tinglyst vejret hen over banen for de relevante lodsejere for de overkørsler, der bevares.

Oplysninger om dispositionerne

Trafikstyrelsen har en målsætning om, at alle usikrede overkørsler i Danmark enten skal nedlægges eller sikres. Spørger er i gang med at planlægge en sanering af usikrede, private overkørsler. Saneringen sker i forbindelse med en overordnet målsætning om at forbedre sikkerheden på jernbanen og samtidig skabe bedre arbejdsmiljø for lokoførerne ved at reducere antallet af "nærvædhændelser".

Nedlæggelse af private overkørsler vil påvirke lokaltrafikken og vil særligt medføre ændringer i adgangsforhold til marker og afviklingen af trafikken med landbrugsmaskiner. Der vil således skulle anlægges nye, private veje for at sikre den krydsende lokaltrafik, herunder landbrugstrafikken. Ud over de landbrugsmæssige forhold påvirker nedlæggelsen af overkørslerne også de lokale borgere, der benytter overkørslerne som adgangsveje til det offentlige vejnet.

Erhvervelse af arealer og rettigheder i forbindelse med anlæg af ændrede adgangsveje og ændringer i de nuværende rettigheder skal ske enten ved frivillige aftaler med de enkelte lodsejere eller gennem ekspropriation efter bestemmelserne i statsekspropriationsloven.

Man forventer at indgrebene vil medføre, at spørger skal betale erstatning til nogle lodsejere.

Spørger forventer, at selskabets samlede udgifter i 2014 vedrørende erstatning til lodsejerne vil udgøre ca. 3,7 mio.kr. De samlede udgifter til forberedelse og gennemførelse af projektet, herunder projektering og høring, kommissarius, udbud og entreprenørarbejde, forventes i alt i 2013-2016 at udgøre ca. 20 mio.kr.

Udgifter til forberedelse og gennemførelse af projektet er konsulentydelse, udgifter til kommissarius, udgifter til arealerhvervelser og udgifter til entrepriser.

Konsulentydelse omfatter udgifter til konsulenter, som afholdes i forbindelse med, at der ved nedlæggelsen af overskæringer skal skaffes andre adgangsveje til de enkelte lodsejeres arealer. Dette sker ved at anlægge nye grusveje, der forud for høringer af lodsejere og myndigheder (kommune m.v.) skal planlægges og projekteres. Efterfølgende skal der ske en høring af de berørte lodsejere. Dette gennemføres af Kommissarius i forbindelse med en besigtigelsesforretning.

De nye erstatningsveje (grusveje), anlægges som private fællesveje, hvor drift og vedligeholdelse pålægges de lodsejere, der skal anvende vejene.

Udgifterne til Kommissarius vedrører alene fastsættelsen af størrelsen af de erstatninger, der skal udbetales til lodsejerne.

For så vidt udgifterne til konsulentydelse, er der tale om følgende typer udgifter:

- Udgifter til et landinspektørfirma, som foretager de relevante opmålinger og afsætninger i marken. Endvidere udarbejdelse af besigtigelses- og ekspropriationsmateriale, som anvendes i forbindelse med gennemførelse af ekspropriationsprocessen
- Udgifter til et ingeniørfirma, der udarbejder projektmateriale for de nye erstatningsveje, herunder tegninger, beregninger og udbudsmateriale

Udgifter til Kommissarius omfatter udgifter til Kommissariatet og den ledende landinspektør. Alle aktiviteter i forbindelse med besigtigelsesforretninger og ekspropriationsforretninger gennemføres af Det Jyske Kommissariat.

Udgifter til arealerhvervelser omfatter udgifter til erstatninger til de berørte lodsejere.

Udgifterne til entrepriser omfatter udgifter til entreprenører i forbindelse med anlæggelse af erstatningsveje m.v.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Ifølge statsskattelovens § 6, litra a er der fradrag for udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger. Driftsomkostninger skal afgrænses over for blandt andet anlægs- og etableringsudgifter, som ikke direkte relaterer sig til indkomsten, men derimod til indkomstgrundlaget.

Selskabet får ikke noget egentligt aktiv som modydelse for den erstatning, der ydes til lodsejerne i forbindelse med sletning af overkørsler, ændring af adgangsveje og ændring/aflysning af tinglyste vejretigheder mv., ligesom selskabets indkomstgrundlag heller ikke forøges derved. På denne baggrund, og da saneringen af de usikrede overkørsler sker for at forbedre sikkerheden og skabe et bedre arbejdsmiljø i forbindelse med togdriften, taler det efter spørgers opfattelse for, at betaling af erstatning til lodsejerne kan anses for en driftsudgift, der er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Spørgsmål 2

Udgifterne til infrastrukturanlæg kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens § 5 C, stk. 2. Fast jernbanemateriel er ifølge den juridiske vejledning, afsnit C. C. 2.4.2.4.1.5., især skærver, sveller, skinner, signalanlæg, fjernstyringsanlæg, master og luftledninger.

Der kan efter spørgers opfattelse på den ene side argumenteres for, at udgifterne til erstatninger kan tillægges afskrivningsgrundlaget vedrørende infrastruktur, da udgifterne blandt andet har til formål at forbedre sikkerheden ved at køre tog på sporene. Havde man i stedet for at fjerne overkørslerne f.eks. valgt at forbedre sikkerheden ved at opsætte signalanlæg ved de usikrede overkørsler, ville udgiften efter spørgers opfattelse være afskrivningsberettiget efter denne bestemmelse.

På den anden side kan der argumenteres imod at betragte udgifterne til erstatninger som et tillæg til anskaffelsessummen for infrastrukturanlæg, da selskabet som nævnt under spørgsmål 1 ikke får noget egentligt aktiv som modydelse for erstatningen, bortset fra en mere sikker infrastruktur.

Spørgsmål 3

Hjemmelen til at afskrive på et aktiv, der benyttes erhvervsmæssigt, findes i afskrivningsloven. Der er dog ifølge praksis eksempler på, at der er godkendt afskrivning med hjemmel i statsskattelovens § 6 på aktiver/udgifter, som ikke opfylder betingelsen i afskrivningslovens § 1 om ejerskabet til aktivet.

Højesteret fandt eksempelvis i TfS 1985, 6 HR, at et skibsværfts udgifter til udbygning af en kommunalt ejet sluse var afskrivningsberettigede efter statsskattelovens § 6, litra a. Afskrivningsperioden blev fastsat til 10 år. Højesteret fandt, at udgiften udelukkende var en erhvervsmæssig udgift, der tjente til sikring af værftets fremtidige indkomst, og at udgiften derfor ikke havde en sådan karakter, at den fuldt ud kunne trækkes fra som en driftsomkostning i det år, hvor den var afholdt. Efter det oplyste om værftets forpligtelser i forbindelse med drift og eventuel nedrivning af slusen fandtes udgiften derimod at have en sådan forbindelse med værftets fremtidige indtægtserhvervelse, at udgiften kunne afskrives efter statsskattelovens § 6, litra a.

I SKM2010. 229. SR godkendte Skatterådet ikke, at et erstatningsbeløb, som blev betalt af en vindmølle-ejer for værdiforringelse på naboejendommen, kunne anses som et tillæg til vindmøllens anskaffelsessum, en løbende lejeudgift eller som knyttet til køb af fast ejendom. Efter Skatterådets opfattelse kunne udgiften dog i stedet afskrives efter statsskattelovens § 6, litra a. Længden af afskrivningsperioden blev fastsat til 10 år.

Efter spørgers opfattelse kan der med udgangspunkt i den ovenfor beskrevne praksis argumenteres for, at selskabets udgifter til ekspropriationserstatninger kan afskrives med hjemmel i statsskattelovens § 6, litra a,

- da udgifterne er et udslag af den risiko, der normalt er ved togdrift, dvs. udgifterne er *erhvervsmæssige*,
- spørger afholder udgifterne til ekspropriationserstatningerne for at forbedre sikkerheden og arbejdsmiljøet og for at opfylde Trafikstyrelsens målsætning om nedlægning af alle usikrede overkørsler i Danmark. Udgifterne afholdes for at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomstgrundlag,
- udgifterne er ikke medgået til anskaffelse af aktiver, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven,
- de fremtidige udgifter til vedligeholdelse af overkørsler vil blive reduceret på grund af begrænsningen i antallet af overkørsler.

Spørger mener, at afskrivningsperioden passende kan fastsættes til 10 år, ligesom i TfS 1985, 6 HR og SKM2010. 229. SR.

Spørgsmål 4-6

Efter spørgers opfattelse hænger selskabets udgifter i forbindelse med forberedelse og gennemførelse af projektet vedrørende nedlæggelse af de usikrede jernbaneoverkørsler, herunder udgifter til projektering, høring, kommissarius, udbud og entreprenørarbejde, sammen med udgifterne til erstatning. Spørger mener derfor, at udgifterne skal kvalificeres skattemæssigt på samme måde som erstatningerne. Vi henviser til argumentationen under spørgsmål 1-3.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at selskabet kan fratække udgift til erstatninger, der betales til lodsejerne i forbindelse med nedlæggelse af usikrede jernbaneoverkørsler, som driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, litra a

Lovgrundlag

Statsskatteloven § 6 (Uddrag)

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

1. a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

(....)

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1

§ 1. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Loven gælder ikke for fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej.

Praksis

LSRM 1983, 29 LSR

Landsskatteretten fandt, at aflysning af en servitut på en naboejendom blev anset for delafståelse af fast ejendom, selv om der ikke var tale om afståelse af en middelbar rettighed. Ejeren af en ejendom blev anset for skattepligtig af en erstatning på 25.000 kr., som han modtog for aflysning af en servitut på naboejendommen. Det tidligere Statsskattedirektoratet udtalte under sagens behandling for Landsskatteretten, at den type servitut, som sagen handlede om, skulle tages i betragtning ved vurderingen af såvel den tjenende som den herskende ejendom. Formuegoder, der blev medtaget ved ejendommens ejendomsværdi, skulle også betragtes som fast ejendom i relation til reglerne om fortjeneste ved afståelse. Det gjaldt, uanset om det kunne konstateres, om der konkret havde været taget hensyn til servitutten ved vurderingerne forud for aflysningen af den. Landsskatteretten var enig og beskattede den fortjeneste, der var opnået ved aflysningen af servitutten.

TfS1994, 339

En klager havde ved et tidligere salg af en grund forbeholdt sig en dispositionsret over 7 huse. Denne dispositionsret blev senere afhændet. Dispositionsretten skulle efter Landsskatterettens opfattelse betragtes som en servitut over ejendommen, dvs. en varig middelbar ejendomsret over det solgte. Erhvervelse og afståelse af sådanne rettigheder skulle reguleres skattemæssigt af den dagældende § 2, nr. 13, i lovebekendtgørelsen om særlig indkomstskat (som omhandlede afståelse af fast ejendom) samt ejendomsavancebeskatningsloven

SKM2001. 211. LSR

Der kunne ikke afskrives på en "ulempeerstatning" afholdt i forbindelse med køb af et areal til etablering af en vindmølle. Forholdet var ikke omfattet af Ligningslovens regler om afskrivning på vederlag for udbytteforpagtnings- og lejekontrakter, idet der var tale om overdragelse af fast ejendom. Forholdet var heller ikke omfattet af reglerne om afskrivning som følge af hjemfaldsforpligtelsen.

SKM2001. 551. LSR

Vederlag for ret til at opstille vindmølle skulle medregnes i vederlag for grunden, der havde højere værdi end almindelig landbrugsjord, da der var grundlag for en indtægtsgivende vindmøllevirksomhed. Der kunne afskrives på udgift til vejetablering, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, samt vejret, jf. dagældende ligningslovs § 16F.

SKM2005. 500. HR

Højesteret fandt, at det måtte lægges til grund, at opstillingen og driften af en vindmølle reelt ikke havde påført ejeren af den omliggende ejendom gener - bortset fra færdselsretten - og at der ikke var påført sælgeren andre rådighedsindskrænkninger end dem, der fulgte af, at jordarealet var overdraget. Hele beløbet, hvoraf 5.000 kr. vedrørte jorden og 120.000 kr. var betaling for indskrænkninger og ulemper ved brugsretten, måtte derfor for køberen anses som vederlag for det erhvervede jordareal. Der var derfor ikke grundlag for, at køberen kunne afskrive de 120.000 kr. efter § 16 F, stk. 2, i den dagældende ligningslov (afskrivning på visse rettigheder). Højesteret fandt videre, da det ikke kunne fastslås, om og i givet fald med hvilket beløb, køberen ville lide tab i forbindelse med en senere tilbageskødning af jordarealet, at der

ikke var grundlag for afskrivning af beløbet efter SL § 6, litra a, jf. nu AL § 25, stk.3, sammenholdt med stk. 7, sidste pkt.

SKM2010. 313. SR

Skatterådet fandt, at beløb benævnt "erstatning for rettighederne i henhold til nærværende aftale", lyden- de på 475.000 kr., som et vindmølleselskab udbetalte til lodsejerne i forbindelse med erhvervelse af jordlodder, var omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven. Der var tale om et standardiseret beløb, som var blevet til ved forhandling med lodsejerne, og beløbet var i øvrigt på niveau med, hvad der betales i forbindelse med sædvanlige brugsrets-aftaler. Beløbet skulle bl.a. dække den ulempe for lodsejerne, der bestod i, at møllerne stod midt på en mark, idet landmanden skulle pløje uden om og ikke kunne dyrke jorden. Når henses til det oplyste, fandt Skatterådet ikke, at der var grundlag for at henhøre erstatningsbeløbet til andre forhold end afståelsen af selve parcellen.

SKM2014. 722. SR

Skatterådet kunne bekræfte at den fortjeneste, der var opnået ved modtagelsen af nogle nærmere beskr- evne erstatningssummer i forbindelse med nedlæggelsen af en jernbaneoverskæring, kunne anses for omfattet af skattefritagelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 11.

SKM2015. 27. SR

Skatterådet besvarede en række spørgsmål omkring den skattemæssige behandling af erstatninger som et forsyningselskab udbetalte til hhv. lodsejere og naboer i forbindelse med udskiftning af et forsyningsnet.

Skatterådet fandt bl.a., at de udbetalte erstatninger til lodsejerne skulle behandles efter reglerne i ejen- domsavancebeskatningsloven, idet de var knyttet til en tinglyst deklaration på ejendommene. Udgifterne til bl.a. nærføringserstatning samt erstatning for tab af herlighedsværdi, som blev udbetalt til naboer, kunne afskrives over nettets levetid efter praksis. Skatterådet kunne dermed ikke bekræfte, at spørger kunne afdrage udgifterne til ovenstående efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at udgifterne kunne tillægges anskaffelsessummen for infrastrukturaktivet efter afskrivningslovens § 5C.

Den Juridiske Vejledning, afsnit C. H. 2.1.5.2.2 Afståelse af en varig middelbar rettighed over fast ejendom

Definition af middelbar, varig rettighed over fast ejendom

Se afsnit (C. H. 2.1.3) om definition af middelbare, varige (begrænsede) rettigheder.

Middelbare varige rettigheder over den faste ejendom indskrænker typisk ejerens rådighed over ejen- dommen, fx pante- eller servitutrettigheder over ejendommen. Da tredjemand ikke har en umiddelbar rettighed til ejendommen, kaldes sådanne begrænsede rettigheder også for middelbare rettigheder.

I praksis vil middelbare rådighedsindskrænkninger på fast ejendom typisk vedrøre en bestemt del af den faste ejendom. Hvis fx rådighedsindskrænkningen vedrører et naturopretningsprojekt, vil erstatningen være tilknyttet jorden, mens et erstatningsbeløb som følge af, at der opstilles en vindmølle på naboejen- dommen, normalt vil være tilknyttet boligdelen.

Fortjeneste ved afståelse af middelbar, varig rettighed over fast ejendom

Fortjeneste ved afståelse af middelbare varige (begrænsede) rettigheder over fast ejendom er omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Dette er fastslået ved en række domme fra Højesteret og landsretterne.

Som eksempler kan nævnes:

(...)

Fortjeneste ved afløsning af servitut på naboejendom

Afløsning af en servitut på en naboejendom blev anset for delafståelse af fast ejendom, selv om der ikke var tale om afståelse af en middelbar rettighed. Ejeren af en ejendom blev anset for skattepligtig af en erstatning på 25.000 kr., som han modtog for afløsning af en servitut på naboejendommen. Det tidligere Statsskattedirektoratet udtalte under sagens behandling for Landsskatteretten, at den type servitut, som sagen handlede om, skulle tages i betragtning ved vurderingen af såvel den tjenende som den herskende ejendom. Formuegoder, der blev medtaget ved ejendommens ejendomsværdi, skulle også betragtes som fast ejendom i relation til reglerne om fortjeneste ved afståelse. Det gjaldt, uanset om det kunne konstateres, om der konkret havde været taget hensyn til servitutten ved vurderingerne forud for afløsningen af den. Landsskatteretten var enig og beskattede den fortjeneste, der var opnået ved afløsningen af servitutten. Se LSRM 1983, 29 LSR.

(...)

Afståelsessum

Vederlag eller erstatninger, der modtages ved pålæg af en varig rådighedsindskrænkning over den faste ejendom, anses således skattemæssigt som en afståelsessum ved anvendelse af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Delafståelse

Da der er tale om varige rådighedsindskrænkninger og ikke overdragelse af den fulde ejendomsret til den faste ejendom, skal fortjeneste ved modtagelse af sådanne erstatninger opgøres efter reglerne om delsalg af fast ejendom. Det gælder uanset, om rådighedsindskrænkningen vedrører hele den faste ejendom eller kun en nærmere angiven del af ejendommen.

Den Juridiske Vejledning, afsnit C. H. 2.1.6.5 Erstatnings- og forsikringssummer

Regel

En modtagen erstatning behandles skattemæssigt som det tab, erstatningen ydes for.

(...)

Bemærk

Det fremgår ikke af ordlyden af EBL § 2, stk. 1, at det er en forudsætning for at anvende bestemmelsen, at hele eller dele af ejendommen er afstået.

Pålæg af varige middelbare rådighedsindskrænkninger over fast ejendom

Det fremgår af retspraksis, at fortjeneste ved modtagelse af vederlag for pålæg af varige middelbare rettigheder over fast ejendom skattemæssigt anses for vederlag for delafståelse af den faste ejendom. Fortjeneste ved modtagelse af sådanne vederlag er derfor omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Se afsnit C. H. 2.1.5.2.2 om afståelse af en middelbar varig rettighed over fast ejendom.

Da erstatninger sidestilles med salgssummer ved anvendelse af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, skal fortjeneste ved modtagelse af sådanne erstatninger beskattes efter lovens regler. Se EBL § 2, stk. 1.

Erstatning for ulempe, værdiforringelse eller tab i tilknytning til varige middelbare rådighedsindskrænkninger over fast ejendom

Efter retspraksis kan fortjeneste ved modtagelse af en erstatning for ulempe og lign., der udbetales som supplerende erstatning i forbindelse med en erstatning for rådighedsindskrænkning over den faste ejendom, være omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, selv om den supplerende erstatning i sig selv ikke forudsætter afståelse af den faste ejendom.

(...)

Erstatning for ulempe, værdiforringelse eller tab uden direkte tilknytning til afståelse af fast ejendom

Praksis har videre fastslået, at erstatninger, der ydes som følge af en værdiforringelse af ejendommen eller et forudset tab på ejendommen, uden at værdiforringelsen eller tabet har direkte tilknytning til en handling, der kan sidestilles med afståelse af den faste ejendom, kan være omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven.

Begrundelsen er, at den generelle bestemmelse i EBL § 2, stk. 1, om beskatning af erstatninger i forbindelse med fast ejendom finder anvendelse, uanset om ejendommen er afstået eller ej. Det er dog en forudsætning, at det tab, som erstatningen skal kompensere, har relation til ejendommen som sådan og ikke til driften af ejendommen.

I SKM2009. 446. SR udtalte Skatterådet således i forbindelse med en erstatning for en hævet handel, at det ikke fremgår af bestemmelsens ordlyd (§ 2 i EBL), at det er en forudsætning, at ejendommen er afstået, og bestemmelsen kan anvendes, uanset om ejendommen er afstået eller ej, når det tab, som erstatningen skal kompensere, har relation til den pågældende faste ejendom som sådan og ikke til driften af virksomheden i ejendommen. I sagen blev erstatningen givet, fordi sælgeren ikke kunne afstå ejendommen til anden side til samme pris, som der var aftalt i handlen, der blev hævet.

(...)

Begrundelse

En erstatning beskattes, ifølge praksis, som det, den træder i stedet for.

I SKM2014. 722. SR kom Skatterådet frem til, at den fortjeneste der var opnået ved modtagelsen af en erstatning, som følge af nedlæggelse af jernbaneoverskæringer i overensstemmelse med "det grønne transportforlig" fra 2009, ville være en ekspropriationserstatning og hermed en afståelse af fast ejendom.

Det følger af, at der er tale om en opgivelse af en rettighed over en fast ejendom, som vil forringe ejendommens værdi. Erstatningen knytter sig således til en rettighed, som ejeren af ejendommen havde, men som opgives.

Ifølge praksis er en sådan rettighed over fast ejendom, som har servitutlignende karakter en delafståelse af fast ejendom, jf. Den Juridiske Vejledning, afsnit C. H. 2.1.5.2.2, afståelse af en varig middelbar rettighed over fast ejendom.

Nedlæggelsen af jernbaneoverskæringen i SKM2014. 722. SR er ligesom spørgers nedlæggelserne af jernbaneoverskæringerne en følge af regeringen og forligspartiernes politik om sikring og nedlæggelse af usikrede overkørsler.

Ved nedlæggelse af jernbaneoverskæringer udbetales der erstatning for erhvervelse af arealer og rettigheder i forbindelse med anlæg af ændret adgangsveje og ændringer i nuværende rettigheder til at krydse banen, herunder sletning af overkørsler.

Der er således tale om, at ejendomme beliggende i nærheden af banen har haft en færdselsret på spørgers ejendom. Spørger ejer den jord som banen er beliggende på.

En del af den erstatning, som spørger yder, vedrører nedlæggelsen af overkørslerne. Man kan sammenligne situationen med den situation, hvor en lodsejer har en færdselsret på naboejendommen, jf. SKM2005. 500. HR. Erstatning for færdselsret på en ejendom vil være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler, da der vil være tale om en varig middelbar rettighed over fast ejendom.

Ved nedlæggelsen af overkørslerne bliver spørgers ejendom frigjort fra en forpligtigelse, som påhviler ejendommen nu. Den udbetalte erstatningen for frigørelse fra forpligtigelsen vil alt andet lige medføre en værdistigning som følge af, at ejendommen ikke længere er pålagt forpligtigelsen. Erstatningen betales hermed for ændring af en varig middelbar rettighed over fast ejendom. Betalingen for frigørelsen af forpligtigelsen vil kunne tillægges ejendommens anskaffelsessum.

En opgivelse af servitut på naboejendomme blev i LSRM 1983, 29 LSR anset for at være en delafståelse af fast ejendom for den lodsejer, der afstod servituten. Afståelsen var derfor også i dette tilfælde omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler.

I forbindelse med nedlæggelsen af overkørslerne ændres adgangsveje m.m., hvilket også medfører ændringer i nuværende rettigheder og erhvervelse af nye arealer/rettigheder over arealer i forbindelse med vejanlæg.

Erstatninger udbetalt for ulemper og rådighedsindskrænkninger i tilknytning til erhvervelse af arealer er efter praksis behandlet sammen med erhvervelsen af jorden og således skattemæssigt blevet behandlet efter ejendomsavancebeskatningsloven, jf. SKM2005. 500. HR, SKM2001. 211. LSR, SKM2001. 551. LSR og SKM2010. 313. SR

Erhvervelse af arealer/rettigheder over arealer og erhvervelse af varige middelbare rettigheder over fast ejendom er reguleret skattemæssigt efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. TfS1994, 339 og SKM2015. 27. SR

Skatterådet besvarede i SKM2015. 27. SR en række spørgsmål omkring den skattemæssige behandling af erstatninger som et forsyningsnet udbetaler til hhv. lodsejere og naboer i forbindelse med udskiftning af et forsyningsnet.

Skatterådet fandt, at de udbetalte erstatninger til lodsejerne skulle behandles efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, idet de var knyttet til en tinglyst deklaration på ejendommene. Dette gjaldt også for udgifter til nærføringserstatning, hvor der ikke var tinglyst en rådighedsindskrænkning på ejendommen.

Alene erstatning for tab af herlighedsværdi, som blev udbetalt til naboer, kunne afskrives over nettets levetid efter praksis. Skatterådet kunne dermed ikke bekræfte, at spørger kunne afdrage udgifterne til ovenstående efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at udgifterne kunne tillægges anskaffelsessummen for infrastrukturaktivet efter afskrivningslovens § 5C.

Der er i nærværende sag - ligesom i SKM2015. 27. SR - tale om den skattemæssige kvalifikation af udgifter til udbetalte erstatninger, der for modtageren skal behandles som afståelse af fast ejendom.

Der er også i nærværende sag skattemæssigt tale om udgifter til anskaffelse af en del af en fast ejendom og udgifter til frigørelse fra varige middelbare rettigheder over fast ejendom. Udgiften skal behandles efter reglerne for det aktiv de vedrøre, hvilket i dette tilfælde vil sige reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Fortjeneste og tab opgøres efter denne lov ved realisation.

Dette gælder uanset, om aktivet er erhvervet som et led i den skattepligtiges erhvervmæssige virksomhed.

Udgiften til erstatningen kan derfor ikke betragtes som en driftsomkostning, der kan fradrages ved indkomstopgørelsen efter reglerne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Spørgsmål 2

Hvis der svares nej til spørgsmål 1, ønskes det bekræftet, at selskabet så kan afskrive de i spørgsmål 1 nævnte udgifter til erstatninger jf. afskrivningslovens § 5 C, stk. 2

Lovgrundlag

Afskrivningsloven § 1

Efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervmæssigt af den skattepligtige, samt på visse andre udgifter.

Afskrivningsloven

Kap. 2. Driftsmidler og skibe

Fælles bestemmelser (Uddrag)

§ 2

Stk. 1 Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe afskrives efter reglerne i dette kapitel, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervmæssigt.

(...)

Afskrivningsloven § 5

Stk. 1 Driftsmidler og skibe, som en skattepligtig udelukkende benytter erhvervmæssigt, skal afskrives på en samlet saldo for den enkelte virksomhed, jf. dog § 5 B.

Stk. 2. Indkomstårets afskrivninger foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi opgøres som saldo værdien ved indkomstårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe, der er anskaffet i indkomståret, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler og skibe, der er solgt og leveret i indkomstårets løb. Udgifter til forbedring behandles på samme måde som anskaffelsessummer. Saldoværdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil driftsmidler og skibe anskaffet i tidligere indkomstår er nedbragt ved afskrivninger.

Stk. 3. Afskrivning kan højst udgøre 25 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 2. Udgør den afskrivningsberettigede saldo værdi før indkomstårets afskrivning et grundbeløb på 12.300 kr. (2010-niveau) eller derunder, kan beløbet fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst.

(...)

Afskrivningsloven § 5 C

Stk. 1. Følgende driftsmidler afskrives på en særskilt saldo:

(...)

Stk. 2. Følgende infrastrukturanlæg afskrives på en særskilt saldo:

1. 1) Anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.
2. 2) Anlæg til transmission af radio-, tv- og telekommunikation.
3. 3) Fast jernbanemateriel.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 gælder ikke for aktiver, i det omfang disse afskrives efter kapitel 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på den del af anlæggene m.v., som udgøres af edb-software og edb-hardware.

Stk. 4. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 1 kan højst udgøre 15 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi. I indkomstårene 2008 og 2009 er afskrivningssatsen i 1. pkt. 23 pct., i indkomstårene 2010 og 2011 er afskrivningssatsen 21 pct., i indkomstårene 2012 og 2013 er afskrivningssatsen 19 pct., og i indkomstårene 2014 og 2015 er afskrivningssatsen 17 pct. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 2 kan højst udgøre 7 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi. Reglerne for driftsmidler omfattet af § 5, bortset fra § 5, stk. 4-6, § 5 A og § 6 finder tilsvarende anvendelse.

(...)

Forarbejder

Af bemærkningerne til lovforslaget (L 213-2006-07) fremgår følgende:

Af de almindelige bemærkninger punkt 2.3:

(...)

"Saldoen omfatter også fast jernbanemateriel. Med fast jernbanemateriel menes især skinner, signalanlæg og luftledninger.

Saldoen omfatter ikke infrastrukturanlæg så som broer og landingsbaner, idet disse afskrives som bygninger. Saldoen omfatter heller ikke veje. Veje, der er beliggende i tilknytning til erhvervsmæssigt benyttede afskrivningsberettigede bygninger, kan afskrives sammen med bygningen, når vejen tjener virksomhedens drift.

Saldoen for infrastrukturanlæg foreslås afskrevet med en maksimal afskrivningssats på 7 pct."

(...)

"Til § 2

Til nr. 1

(...)

Det foreslås, at opdelingen af virksomhedens driftsmidler ændres, og at der fremover skal føres op til fire særskilte saldi. Der foreslås forskellige afskrivningssatser for de forskellige saldi. Derved bliver det muligt at skabe en større grad af overensstemmelse mellem de skattemæssige afskrivninger og den faktiske økonomiske værdiforringelse.

Eksempelvis anvender virksomheder inden for visse infrastruktur- og forsyningsområder aktiver, der har en forholdsvis lang levetid, og dermed en tilsvarende lang benyttelsesperiode i virksomheden. Sådanne aktiver vil ved en afskrivningssats på 25 pct. skattemæssigt blive afskrevet væsentlig hurtigere end svarende til den økonomiske værdiforringelse.

Forslaget sigter først og fremmest på driftsmidler, der har karakter af faste anlæg, og som i kraft af teknisk-økonomisk forældelse og fysisk forankring - evt. til en bygning - minder mere om en bygning eller installation end en maskine. Der er typisk tale om driftsmidler, som har en vis størrelse, og som af den grund ikke umiddelbart kan flyttes uden at skulle skilles ad. Driftsmidlerne har således afgørende lighedspunkter med bygninger eller installationer, dog bortset fra, at de efter vurderingspraksis ikke vurderes som enten bygningsbestanddele eller sædvanligt tilbehør.

(...)

Praksis

TfS2000. 199LR

Ligningsrådet tog stilling til den skattemæssige behandling af en række udgifter i forbindelse med opstilling af vindmøller. Herunder om udgifter til etablering af fast kørevej ville kunne indgå i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne. Ligningsrådet fandt at udgifter til etablering af fast kørevej vil ikke kunne indgå i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne.

SKM2001. 551. SR

Landsskatteretten fandt, at vederlaget for retten til at opstille en vindmølle skulle medregnes i vederlaget for grunden, idet sælger ansås for på et tidligt tidspunkt at have accepteret de ulemper og gener, som vindmøllen ville medføre. Da der ville være skabt grundlag for en indtægtsgivende vindmøllevirksomhed finder retten, at handelsprisen for jorden var højere end for landbrugsjord. Retten finder herefter, at anskaffelsessummen for den pågældende parcel udgør 586.953,50 kr. (86.853,50 kr. for areal og 500.000 kr. for erstatning for retten til opstilling og drift af vindmølle på det solgte areal) reduceret med den del af vederlaget, der anses for betaling for vej etablering og vejret. Retten fandt, at en del af erstatningsbeløbet på 500.000 kr. måtte være for etablering af vejen og vejret. Dette beløb kunne afskrives.

SKM2015. 27. SR

Skatterådet besvarede en række spørgsmål omkring den skattemæssige behandling af erstatninger som et forsyningselskab udbetalte til hhv. lodsejere og naboer i forbindelse med udskiftning af et forsyningsnet.

Skatterådet fandt bl.a., at de udbetalte erstatninger til lodsejerne skulle behandles efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, idet de var knyttet til en tinglyst deklaration på ejendommene. Skatterådet kunne bl.a. heller ikke bekræfte, at udgifterne kunne tillægges anskaffelsessummen for infrastrukturaktivet efter afskrivningslovens § 5C.

Den Juridiske vejledning afsnit C. C. 2.4.2.4.1.5 Infrastrukturanlæg og andre driftsmidler med lang levetid

(...)

Reglerne om afskrivning på infrastrukturanlæg sigter først og fremmest på driftsmidler, der har karakter af faste anlæg og som i kraft af teknisk/økonomisk forældelse og fysisk forankring - eventuelt til en bygning - minder mere om en bygning eller installation end om en maskine.

Der vil typisk være tale om driftsmidler, der har en vis størrelse, og som ikke umiddelbart kan flyttes uden at skulle skilles ad. Sådanne driftsmidler har derfor afgørende lighedspunkter med bygninger eller installationer, bortset fra at de efter vurderingspraksis ikke vurderes som enten bygningsbestanddele eller sædvanligt tilbehør.

(...)

Begrundelse

Ved nedlæggelse af jernbaneoverskæringer udbetales der erstatning for erhvervelse af arealer og rettigheder i forbindelse med anlæg af ændret adgangsveje og ændringer i nuværende rettigheder til at krydse banen, herunder sletning af overkørsler.

Afskrivninger giver ejeren af et aktiv ret til at tage et skattemæssigt fradrag for den løbende værdiforringelse af aktivet, som ejeren benytter til en afskrivningsberettiget aktivitet.

Infrastrukturanlæg anses skatteretligt for driftsmidler med særlig lang levetid, se Den juridiske Vejledning, afsnit C. C. 2.4.2.4.1.5 om infrastrukturanlæg og andre driftsmidler med lang levetid.

Infrastrukturanlæg omfatter f.eks. fast jernbanemateriel. Hermed menes især sten (skærver), sveller, skinner, signalanlæg, fjernstyringsanlæg, master og luftledninger, jf. Den juridiske Vejledning, afsnit C. C. 2.4.2.4.1.5.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at saldoen vedrørende infrastrukturanlæg ikke omfatter veje, da disse alene kan afskrives som accessoriske til erhvervsmæssigt benyttet afskrivningsberettigede bygninger.

Tidligere var afskrivning på infrastrukturanlæg omfattet af den generelle bestemmelse om afskrivninger på driftsmidler og skibe i afskrivningslovens § 5. Herefter gjaldt, at driftsmidler og skibe, som en skattepligtig udelukkende benytter erhvervsmæssigt, skulle afskrives på en samlet saldo for den enkelte virksomhed, jf. afskrivningslovens § 5, stk. 1. Ved lov nr. 540 af 6. juni 2007 er det bestemt, at afskrivning af infrastrukturanlæg skal ske på en særskilt konto. Afskrivninger på disse aktiver kan højst udgøre 7 procent af den afskrivningsberettigede saldo værdi.

Ved lovændringen blev opdelingen af virksomhedens driftsmidler ændret, således, at der fremover skal føres op til fire særskilte saldi med forskellige afskrivningssatser. Ændringen blev gennemført for at skabe en større grad af overensstemmelse mellem de skattemæssige afskrivninger og den faktiske økonomiske værdiforringelse.

Erhvervelse af arealer og rettigheder over fast ejendom, er ikke et driftsmiddel der kan afskrives efter afskrivningslovens § 5 C, jf. SKM2015. 27. SR. Erhvervelsen af arealer vil som udgangspunkt ikke udsættes for en værdiforringelse, der kan sammenlignes med den værdiforringelse, som et driftsmiddel udsættes for.

Det fremgår ligeledes af SKM2015. 27. SR, at det hverken efter ordlyden eller forarbejderne til afskrivningslovens § 5, stk. 2, 1. og 2. pkt., fremgår, at udgifter til erhvervelse samt tab ved afståelse af fast ejendom og/eller ekspropriationserstatninger indgår i anskaffelsessummen for driftsmidler.

De erstatninger der udbetales i nærværende sag, er ligesom erstatningerne i SKM2015. 27. SR erstatning for erhvervelse af dels areal og dels varige middelbare rettigheder over fast ejendom, jf. svaret på spørgsmål 1.

Ifølge praksis vil salg af fast ejendom, enten i form af jord eller i form af varige middelbare rettigheder over den faste ejendom skattemæssigt skulle behandles som en delafståelse af fast ejendom for sælgers vedkommende. For den der udbetaler erstatningen, vil der være tale om køb af fast ejendom. Anskaffelsessummer for fast ejendom behandles efter bestemmelserne i ejendomsavancebeskatningsloven. Erstatningen bliver derfor et tillæg til anskaffelsessummen for ejendommen og ikke en udgift, der er afskrivningsberettiget, jf. SKM2001. 551. LSR og SKM2015. 27. SR.

Det er derfor SKATs opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med nej.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "nej".

Spørgsmål 3

Hvis der svares nej til spørgsmål 1 og 2, ønskes det bekræftet, at selskabet så kan afskrive de i spørgsmål 1 nævnte udgifter til erstatninger jf. statsskattelovens § 6, litra a

Lovgrundlag

Statsskatteloven § 6 (Uddrag)

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

1. a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

(....)

Afskrivningsloven § 1 (Uddrag)

Stk. 1. Efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige, samt på visse andre udgifter.

Praksis

SKM2009. 479. VLR.

Det fremgår af dommen, at særligt efter indførelsen af den seneste afskrivningslov i 1998 er anvendelsesområdet for statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, til at foretage skattemæssige afskrivninger blevet begrænset. Det fremgår af forarbejderne til 1998-afskrivningsloven (lov nr. 433 af 26. juni 1998), at formålet med loven bl.a. var at overflytte en række regler for afskrivninger, der fandtes andre steder i skattelovgivningen, til afskrivningsloven, således at afskrivningsreglerne som udgangspunkt blev samlet i én lov, jf. Folketingstidende 1997-98, 2. samling, tillæg A, side 2487. Det fremgår af afskrivningslovens § 1, at der efter reglerne i denne lov kan foretages skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige. På denne baggrund må en ejers adgang til at foretage sådanne afskrivninger på et aktiv, der benyttes erhvervsmæssigt, anses for alene at være reguleret af reglerne i afskrivningsloven og ikke tillige af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Som det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 1, skal udgiften til erstatning for erhvervelse af arealer og rettigheder i forbindelse med anlæg af ændret adgangsveje og ændringer i nuværende rettigheder til at krydse banen, herunder sletning af overkørsler - skattemæssigt behandles som erhvervelse af fast ejendom.

Anskaffelsessummer for fast ejendom behandles efter bestemmelserne i ejendomsavancebeskatningsloven. Fortjeneste eller tab opgøres efter denne lov ved realisation.

I afskrivningsloven er dog hjemlet adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger på visse anskaffelsessummer, som indgår i anskaffelsessummen for den faste ejendom. Det gælder f.eks. visse typer bygningstyper og installationer. Der er ikke i afskrivningsloven hjemmel til at foretage afskrivning på udgifterne til erhvervelse af rettigheder over fast ejendom af den karakter, som er omfattet af nærværende forespørgsel.

Afskrivningsloven er udtømmende for så vidt angår hjemmel til at foretage skattemæssige afskrivninger på aktiver omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven jf. principperne i SKM2009. 479. VLR

Nærværende sag adskiller sig faktuel fra SKM2010. 229. SR. Nærværende sag omhandler nedlæggelsen af jernbaneoverskæringer, der dels medfører en ændring af adgangsveje og dels en ændring i de forpligtelser, der er på den faste ejendom. Der er således tale om, at rettighederne over den faste ejendom ændres og derfor vil erstatningen skulle behandles efter reglerne om køb og salg af fast ejendom i ejendomsavancebeskatningsloven for både køber og sælger.

I SKM2010. 229. SR var der netop ikke sket nogen ændring i rettigheder eller erhvervede arealer over den faste ejendom, erstatningen udbetaltes til. Erstatningen var derimod alene udbetalt for at kompensere et værditab på den faste ejendom, der således ikke var knyttet nogen rettigheder til. På tilsvarende vis blev naboerstatningerne, der ikke var knyttet til en deklaration i SKM 2015.27SR også anset for omfattet af SL § 6, litra a, og kunne afskrives over 10 år, mens alle de erstatninger, der knyttede sig til deklarationer over den faste ejendom samt erstatninger i forbindelse med nærføring, blev behandlet som køb af fast ejendom.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "nej".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at udgifterne til kommissarius og landinspektør skattemæssigt skal behandles på samme måde som de erstatninger, der udbetales.

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningslovens § 1:

Se ovenfor under spørgsmål 1.

Praksis

SKM2008. 967. HR

Højesteret udtalte, at der i afskrivningsgrundlaget for den omhandlede ejendoms bygninger og installationer, kun kan indgå udgifter, der kan knyttes til berigtigelse og gennemførelse af selve købet af de afskrivningsberettigede aktiver.

Da Højesteret lagde til grund, at et udbyderhonorar vedrørte den overordnede strukturering og tilrettelægning af investeringsprojektet, kunne der ikke være tale om en udgift, der kunne knyttes til berigtigelse og gennemførelse af selve ejendoms købet. Højesteret fandt, at der derimod var tale om en etableringsudgift

Udgiften til udbyderhonorar kunne derfor ikke indgå i afskrivningsgrundlaget.

SKM2014. 236. HR

Spørgsmålet i sagen var, om honoraret til en udbyder af et investeringsprojekt skulle indgå i anskaffelsessummen for en ejendom ved opgørelsen af avancen i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 4. Højesteret fastslog, at honoraret ikke kunne henføres til berigtigelsen og gennemførelsen af selve ejendoms købet og derfor ikke skulle medregnes ved opgørelsen af anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningsloven. Investoren var heller ikke omfattet af skattemyndighedernes dagældende praksis vedrørende "brugte anparter".

Med henvisning til SKM2008. 967. HR udtalte Højesteret, at der ikke er holdepunkter for at anlægge en anden bedømmelse af, hvad der indgår i anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningsloven end af, hvad der indgår efter afskrivningsloven.

Begrundelse

I det omfang de afholdte udgifter vedrører udbetaling af erstatninger i forbindelse med erhvervelse af arealer og middelbare rettigheder over fast ejendom, og udgifterne vedrører berigtigelse og gennemførelse af selve erhvervelsen, skal udgifterne efter SKATs opfattelse indgå i den anskaffelsessum, der skal opgøres efter ejendomsavancebeskatningsloven, jf. SKM2008. 967. HR og SKM2014. 236. HR.

De udgifter, der er forventes afholdt til kommissarius, vedrører efter SKATs opfattelse gennemførelsen af erstatningsudbetalingerne. Udgifterne skal derfor tillægges anskaffelsessummen for de arealer og de rettigheder, der erhverves.

Ligeledes finder SKAT, at den del af udgifterne til landlandinspektør, der vedrører erhvervelse af arealer og middelbare rettigheder over fast ejendom skal tillægges anskaffelsessummen for de arealer og de rettigheder, der erhverves.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "ja"

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at udgifterne til anlæg af nye grusveje kan afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

Se ovenfor under spørgsmål 1.

Afskrivningslovens § 14, stk. 1-3

Erhvervsmæssigt benyttede bygninger afskrives særskilt for hver enkelt bygning efter reglerne i dette kapitel.

Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan afskrivning ikke foretages på bygninger, der anvendes til

- 1) kontor,
- 2) virksomhed som pengeinstitut, realkreditinstitut, kreditinstitut, garantifond, forsikringsselskab, værdipapircentral, reguleret marked, fondsmæglerselskab samt lignende virksomhed inden for den finansielle sektor, herunder betalingsformidling,
- 3) drift af postvirksomhed, bortset fra bygninger, hvori der sker postsortering med industrielt præg,
- 4) beboelse eller hertil knyttede formål, bortset fra hoteller og campinghytter samt døgninstitutioner og bygninger, der er omfattet af lov om social service, og som udsættes for et tilsvarende slid, jf. dog nr. 5,
- 5) hoteller og plejehjem, der er opdelt i ejerlejligheder, eller
- 6) hospitaler, fødeklioner, lægeklinikker og -huse, tandlægeklinikker, klinikker for fysioterapi samt anden virksomhed med sygdomsbehandling.

Stk. 3. Uanset stk. 2, nr. 1-3, kan bygninger eller lokaler, der er beliggende i tilknytning til erhvervsmæssigt benyttede bygninger afskrives, når de pågældende bygninger eller lokaler tjener driften af den virksomhed, hvortil de afskrivningsberettigede bygninger anvendes. Under samme betingelser omfatter bestemmelsen i 1. pkt. også udgravninger, veje, gårdspladser, parkeringspladser, hegn eller lignende, dog ikke udgifter til erhvervelse af grund. Uanset stk. 1 kan bygninger eller lokaler, dog bortset fra garager og laboratorier, der er beliggende i tilknytning til erhvervsmæssigt benyttede bygninger, hvorpå der ikke kan afskrives efter stk. 2, heller ikke afskrives, når de pågældende bygninger eller lokaler tjener driften af den virksomhed, hvortil de ikkeafskrivningsberettigede bygninger anvendes. Under samme betingelser omfatter bestemmelsen i 3. pkt. også udgravninger, veje, gårdspladser, parkeringspladser, hegn eller lignende.

Praksis

TfS 1985, 6 HR

Et skibsværft omlagde produktionen fra fiskekuttere til mindre fragtskibe, hvilket gjorde en udbygning af en kommunalt ejet sluse nødvendig. Skibsværftet påtog sig dels at afholde en del af anlægsudgifterne til bygningen af en ny sluse, dels at afholde visse forpligtelser i forbindelse med slusens drift og nedrivning. Højesteret fandt, at udgiften udelukkende var en erhvervsmæssig udgift, der tjente til sikring af værftets fremtidige indkomst, og at udgiften derfor ikke havde en sådan karakter, at den kunne trækkes fuldt ud fra som en driftsomkostning i det år, hvor den var afholdt. Efter det oplyste om værftets forpligtelser i forbindelse med drift og eventuel nedrivning af slusen fandtes udgiften derimod at have en sådan forbindelse med værftets fremtidige indtægterhvervelse, at udgiften kunne afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Årsagen var, at det blev anset for at være uden betydning, at værftet ikke var ejer af slusen, da det udelukkende skyldtes en bestemmelse, som var truffet af en anden offentlig myndighed.

SKM2009. 479. VLR

Der var ikke hjemmel § statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, til at afskrive på et golfbaneanlæg. Landsretten fastslog, at en ejers adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger på et aktiv, der benyttes erhvervsmæssigt, alene må anses at være reguleret af reglerne i afskrivningsloven og ikke tillige af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Retten begrunder dette med, at særligt efter indførelsen af den seneste afskrivningslov i 1998 er anvendelsesområdet for statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, til at foretage skattemæssige afskrivninger blevet begrænset. Det fremgår af forarbejderne til 1998-afskrivningsloven (lov nr. 433 af 26. juni 1998), at formålet med loven bl.a. var at overflytte en række regler for afskriv-

ninger, der fandtes andre steder i skattelovgivningen, til afskrivningsloven, således at afskrivningsreglerne som udgangspunkt blev samlet i én lov, jf. Folketingstidende 1997-98, 2. samling, tillæg A, side 2487. Det fremgår af afskrivningslovens § 1, at der efter reglerne i denne lov kan foretages skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige.

SKM2014. 193. SR

Skatterådet fandt, at et kommunalt kloakselskab skattemæssigt kunne aktivere og afskrive investeringsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, som defineret i bekendtgørelse om spildevandsforsyningsselskabers medfinansiering af kommunale og private projekter vedrørende tag- og overfladevand § 15, stk. 2, til kommunale projekter på A-vej og B-Allé.

SKM2014. 876. SR

Sagen vedrørte et spildevandsforsyningsselskab, der ydede bidrag til medfinansiering af klimatilpasningsprojekter i henhold til Miljøministeriets særlige regler herom.

Rådet kunne ikke bekræfte, at selskabet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, som løbende driftsomkostninger i de enkelte indkomstår kunne fratække betalinger til en kommune, der dækkede kommunens anlægsudgifter.

Skatterådet bekræftede derimod, at selskabets betaling af projektejers anlægsudgift, der vedrører anlæg, som selskabet ikke kunne være ejer af, men som ejedes af projektejer, ville kunne aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Skatterådet bekræftede endvidere, at selskabet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, som løbende driftsomkostninger i de enkelte indkomstår kunne fratække betalinger til projektejer, der dækkede drifts- og vedligeholdelsesudgifter.

Det udtaltes vejledende, at der for denne type udgifter, der vedrører aktiver, som virksomheden ikke selv ejer, fastsættes en passende afskrivningsperiode, der her - med en nærmere begrundelse - normalt vil kunne fastsættes til 25 år.

Begrundelse

Efter det oplyste må det lægges til grund, at den del af udgifterne til landsinspektør, der ikke vedrører erhvervelse af arealer og middelbare rettigheder over fast ejendom, samt udgifterne til ingeniørarbejde og udgifterne til entrepriser hovedsageligt vedrører anlæg af nye grusveje.

Vejene anlægges på jordarealer, der tilhører lodsejerne. Allerede af denne grund, er det udelukket at afskrive udgifterne efter afskrivningsloven SKM. 2009.479. VLR. Endvidere er det efter afskrivningslovens § 14, stk. 3, en betingelse for at afskrive på udgifter til etablering af en vej, at vejen er accessoriske til afskrivningsberettigede bygninger. Dette er ikke tilfældet her.

Udgifterne til anlæg af nye grusveje er afholdt som led i selskabets bestræbelser på at leve op til Trafikstyrelsens målsætning om at nedlægge eller sikre alle usikrede jernbaneoverkørsler i Danmark. Efter SKATs opfattelse har afholdelse af udgifterne derfor en driftsmæssig begrundelse.

Da udgifterne relaterer sig til en flerårig periode findes udgifterne at skulle afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "ja".

Spørgsmål 6

Hvis der svares "ja" til spørgsmål 5 ønskes det bekræftet, om satsen for afskrivning af udgifterne til anlæg af nye veje udgør 4 % årligt.

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a:

Se ovenfor under spørgsmål 1.

Begrundelse

Afskrivninger efter statsskatteloven foretages med samme sats over hele afskrivningsperioden. Afskrivningerne er bundne.

Efter SKATs opfattelse kan den årlige afskrivningssats passende fastsættes til 4 pct. årligt, svarende til den maksimale sats for afskrivning på veje, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 14, stk. 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs afgørelse og begrundelse.