

DOM

Afsagt den 15. november 2017 af Østre Landsrets 22. afdeling
(landsdommerne Lene Jensen, Steen Mejer og Ane Røddik Christensen (kst.)).

22. afd. nr. B-2676-16:

OAB

(advokat Eduardo Panzeri Vistisen)

mod

Skatteministeriet

(Ka. v/advokat Steffen Sværke)

Denne sag, der er anlagt ved retten i Odense, er ved kendelse af 16. november 2016 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøgeren, OAB, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at SKATs afgørelse af 20. januar 2015 vedrørende Bjørnemosen 70-99 er ugyldig, subsidiært at Skatteministeriet skal anerkende, at ejendomsvurderingen for 2000 for Bjørnemosen 70-99 skal genoptages ekstraordinært.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Sagen angår spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderingen for år 2000 vedrørende ejendommen Bjørnemosen 70-99 med henblik på fradrag for grundforbedringer, herunder hvorvidt SKAT med hjemmel i den tidligere skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3, kunne træffe afgørelse om, hvorvidt der er grundlag for ekstraordinær genoptagelse.

Sagen er en del af et større sagskompleks, der omfatter mere end 45.000 sager, hvor SKAT af egen drift har besluttet at vurdere, om der er grundlag for at genoptage blandt andet alle

tidligere afgjorte sager om fradrag for forbedringer, hvor ekstraordinær genoptagelse er blevet afslået.

OAB (Odense Andelsboligforening) erhvervede fra Odense Kommune med overtagelse den 1. december 1998 en 8.459 kvadratmeter stor grund beliggende på Bjørnemosevej i Odense. Kommunen forestod herefter byggemodning af grunden, hvilken delvist blev endeligt betalt af OAB.

Af skødet fremgår blandt andet følgende:

”§ 5

Udover grundkøbesummen skal der af køber betales for tilslutning til fjernvarme, vand og el samt for stikledninger til fjernvarme, el, vand og kloak.

Grundes sælges med adgang til tilstødende vej, og køberen har ret til at benytte gadekloak og forsyningsledninger efter de almindelige regler herom...

Pr. 1/10-98 vil vejen i området være udlagt med kørefast belægning...

§ 6

...

Grunden er omfattet af lokalplan nr. 5-526, som skal respekteres...”

Af Odense Kommunes lokalplan nr. 5-526 fremgår, at kommunevejen Bjørnemosevej udlægges med en bredde på 5,5 meter, og at vejens karakter af snoet landsbygade skal opretholdes.

På grunden opførtes 30 lejeboliger.

Af ejendomsvurderingen for år 2000 vedrørende Bjørnemosen 70-99 fremgår følgende:

”Der er ved den almindelige vurdering pr. 1. januar 2000 foretaget følgende vurdering af ejendommen

...

Ejendomsværdi	15.500.000 kr	Grundværdi	4.544.300 kr
---------------	---------------	------------	--------------

...

De kan klage over vurderingen. Klagen skal være begrundet og sendes til vurderingsrådet **senest den 1. juli 2000**.

Hvis vurderingsrådet er enig i klagen, genoptager rådet sagen, som så afsluttes i vurderingsrådet. Er vurderingsrådet ikke enig i klagen, bliver den sendt videre til afgørelse i skyldrådet.

...

SPECIFIKATIONER

<u>Grundværdi</u>	<u>Beløb</u>
Byggeretspris 30 stk. à 128.000 kr	3.840.000 kr
Kvadratmeterpris 8459 m ² à 160 kr	1.353.440 kr
Nedslag: mgl. udstykn., stort areal	-649.180 kr
Grundværdi i alt	4.544.260 kr
<i>Grundværdi afrundet</i>	<u>4.544.300 kr</u>

<u>Ejendomsværdi</u>	<u>Beløb</u>
Ejendomsværdi	15.561.000 kr
I alt	15.561.000 kr
<i>Ejendomsværdi afrundet</i>	<i>15.500.000 kr</i>

Der blev således ikke givet fradrag for forbedringer i grundværdien for år 2000, ligesom det heller ikke var tilfældet ved ejendomsvurderingerne for 2001-2005.

Den 21. februar 2005 skrev Pauli Rafn på vegne af OAB følgende til ToldSkat Fyn:

”På vegne af lodsejerne, skal jeg herved anmode Vurderingsmyndigheden om at ændre det fastsatte fradrag for forbedringer i overensstemmelse med lov om vurdering af landets faste ejendomme af 18. september 2001, §17 og §18, samt landsskatterettens kendelser af 24. marts 1986 og 28. februar 2002, kapitel 4 i vurderingsprincipperne og vurderingsvejledningen.

Undertegnede vil snarest tilvejebringe nødvendige oplysninger samt dokumentation således at fradraget kan fastsættes korrekt...”

Ved brev af 16. marts 2005 bekræftede ToldSkat modtagelsen af anmodningen om genoptagelse for Bjørnemosen 70-99 samt 18 andre ejendomme ejet af OAB. Det fremgik af brevet, at der eventuelt kunne blive tale om genoptagelse af vurderingerne pr. 1. januar 2001 og frem, og at vurderingen for 2004 ville blive behandlet som en ordinær klagesag. Endelig anmodede ToldSkat parterne om fremsendelse af de fornødne oplysninger og dokumentation til brug for sagens behandling.

Den 26. maj 2005 blev der afholdt et møde om fradrag for forbedringer i Odense Kommune mellem relevante medarbejdere ved skattemyndighederne. Af referatet fremgår blandt andet følgende:

” ...

8. Drøftelse og gennemgang af dokumentationsmateriale omkring andelsboliger. Konkrete eksempler gennemgås:

Der bør i alle tilfælde indhentes en udtalelse fra kommunen f. sv. denne har forestået byggemodningen. Kan tilstrækkelig dokumentation – fra kommunen eller andre – evt. ikke fremskaffes, må fradragsniveauet ansættes skønsmæssigt på det foreliggende grundlag under behørig iagttagelse af erfaringsgrundlaget...”

Den 19. oktober 2007 traf SKAT afgørelse på baggrund af anmodningen om genoptagelse:

”Anmodning om genoptagelse af fradrag for forbedringer for Bjørnemosen 70-98 og 71-99 – afgørelse

På baggrund af brev af 31. august 2005 fra Rafn & Søn vedrørende ovennævnte, har SKAT genoptaget vurderingen for årene 2001 og frem.

Genoptagelsen er sket i henhold til skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, hvorefter SKAT kan genoptage en ansættelse af en fast ejendom, når en klageberettiget senest 1. maj i det 4. år efter vurderingsårets udløb fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen

Der er endvidere gjort indsigelse til agterskrivelsen ved brev af 10. september 2007.

SKAT har forhøjet fradraget for forbedringer til kr. 4.181.100 for året 2001, kr. 4.323.100 for årene 2002 og 2003 og kr. 4.587.900 fra 2005 og frem i henhold til vurderingslovens §§ 17 og 18.

...

Fradraget er gældende i 30 år med udgangspunkt i år 1999, hvor fradraget første gang kunne indrømmes for ejendommen.

Rafn & Søn har i brev af 31. august 2005 til SKAT oplyst, at udgifterne til fradraget for forbedringer på grunden beliggende Bjørnemosen 70-99, samlet kunne opgøres til kr. 8.761.269.

Af de af Rafn & Søn oplyste grundværdiforøgende forbedringer kan SKAT umiddelbart godkende udgifter svarende til kr. 4.587.866.

De godkendte og skønnede udgifter er af SKAT opgjort som følger:

Udgifter i henhold til bilag:

Landinspektør	56.056 kr.
Anlæg af veje	3.430.798 kr.
Tilslutningsbidrag el, vand, kloak	1.101.000 kr.
I alt	4.587.866 kr.
Afrundet	4.587.900 kr.

...

Vejanlæg m.v.

Udgift til vejanlæg opgjort af Rafn & Søn til kr. 4.357.757 er godkendt med kr. 3.430.798.

Udgiften er opgjort af Rafn & Søn på baggrund af udgift til belægningsarbejdet kr. 692.681, udgift til jordarbejdet kr. 749.996, 25 % af udgiften til drift og pladssomkostninger kr. 191.282 og kommunal byggemodning kr. 2.723.798.

Fradrag for vejanlæg gives som hovedregel kun for udgifter til anlæg uden for ejendommen, idet udgifter til anlæg på selve grunden samt pladsbelægninger m.v. anses for at være en del af byggeomkostningerne.

Da ejendommen imidlertid er så stor, at det vil være naturligt at betragte en del af de på ejendommen værende vejanlæg som et hovedanlæg til betjening af dele af ejendommen i tilfælde af udstykning, er det SKATs opfattelse, at der er grundlag for at indrømme et skønsmæssigt fradrag på kr. 707.000 som opført på side 12 i ansøgningskemaet.

Det er SKATs opfattelse, at udgiften til belægningsarbejdet, jordarbejdet og drift og pladssomkostninger i alt kr. 1.633.959 kan godkendes med kr. 707.000 jf. ovenstående.

Det er SKATs opfattelse, denne udgift er medgået til anlæg af parkeringspladser, gangarealer og beplantning. Udgift til anlæg af parkeringspladser, interne gangarealer og beplantning er ikke udgifter af en sådan karakter, at de kan betegnes som en grundforbedring der bevirker en stigning i grundværdien.

Der kan således i alt godkendes kr. 3.430.798 til vejanlæg.

...”

Afgørelsen blev ikke påklaget.

SKAT skrev den 4. februar 2009 til OAB, at grundforbedringsfradraget for Bjørnemosen 70-99 havde været sat for højt, og at fradraget fra og med 2008-vurderingen skulle nedsættes til 1.031.100 kr. Afgørelsen slog imidlertid ikke igennem SKATs system.

Ved mail af 16. februar 2012 anmodede Rafn & Søn på vegne af OAB om genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2008 og frem for Bjørnemosen 70-99 og opgjorde i den forbindelse fradraget til 8.761.269 kr.

SKAT foretog på den baggrund en fornyet behandling af sagen, der resulterede i et forslag til afgørelse af 11. juli 2012, hvorefter grundforbedringsfradraget fastsattes til 1.561.200 kr., hvilket fradrag har påhvilet ejendommen siden 2012.

Rafn & Søn trak herefter ved brev af 13. august 2012 anmodningen om genoptagelse fra og med 2008 tilbage.

På anmodning fra SKAT afgav Kammeradvokaten den 20. november 2012 et responsum om, hvorvidt SKATs praksis, hvorefter der altid nægtedes ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger, når anmodningen om ekstraordinær genoptagelse angik fradrag i grundværdien for forbedringer, var lovlig, samt hvilke genoptagelseskonsekvenser det måtte have, hvis denne praksis var ulovlig.

I responsummet konkluderes det, at SKATs praksis efter Kammeradvokatens opfattelse klart var ulovlig og ansvarspådragende. Det fremgår videre:

”1. SAMMENFATNING OG KONKLUSION

...

SKAT har efter min opfattelse pligt til at genoptage alle de sager, hvor SKAT har afvist ekstraordinær genoptagelse eller undladt at vejlede grundejerne om muligheden for ekstraordinær vurdering, når grundejerne har søgt om og fået ordinær vurdering. Sagens helt særlige omstændigheder skærper SKATs pligt til genoptagelse. Det er henset til de særlige forhold mht. SKATs praksis mv. efter min opfattelse uden betydning for SKATs pligt til at genoptage sagerne, at det nok vil vise sig, at langt de fleste, hvis sager bliver genoptaget, ikke er berettiget til ekstraordinær genoptagelse.

...

11. BETYDNINGEN AF LOV NR. 925/2012

Ovennævnte lov nr. 925/2012 om ændring af skatteforvaltningsloven, som bl.a. ophæver den nugældende § 33, stk. 3, træder i kraft den 1. januar 2013. Det er fastsat i ændringsloven § 3, stk. 10, at den nye § 33 ikke finder anvendelse på sager, hvor anmodning om genoptagelse er modtaget af told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor told- og skatteforvaltningen har besluttet at genoptage sagen inden lovens ikrafttræden. For sådanne sager finder de hidtil gældende regler anvendelse.

Det følge heraf, at SKAT skal behandle verserende genoptagelsesanmodninger efter den nugældende regel i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3. Tidligere afgjorte genoptagelsesanmodninger, som genoptages inden 1. januar 2013, skal dermed også behandles efter den tidligere § 33, stk. 3. I det omfang arbejdet med at fremfinde afgjorte sager, som skal genoptages af SKAT af egen drift, ikke kan afsluttes inden 1. januar 2013, tilsiger en lighedsbetragtning efter min opfattelse, at sagerne i alle tilfælde i relation til overgangsbestemmelsen i § 3, stk. 10, anses for at være under behandling ved den nye lovs ikrafttræden.

...”

Den 28. november 2012 holdt SKAT møde med Kammeradvokaten som opfølgning på responsummet. SKAT var ved mødet blandt andet repræsenteret af direktøren for Ejendomsvurdering. Et udkast til referat fra mødet blev efterfølgende rundsendt mellem mødedeltagerne i SKAT med henblik på bemærkninger, og det endelige beslutningsreferat forelå den 7. december 2012.

Heraf fremgår blandt andet følgende:

”Som følge af den nye lovs § 2, stk. 10 med tilhørende bemærkninger, samt Kammeradvokatens responsum pkt. 11 var der enighed om, at alle genoptagelsesanmodninger SKAT har modtaget inden 1. januar 2013 skal behandles efter gammelt regelsæt. Det gælder både de sager, der er afgjort efter SFL § 33, stk. 2 inden 1. januar 2013 og de sager, der endnu ikke er afgjort af SKAT. Det betyder samtidig, at sager der genoptages ekstraordinært, skal via Skatterådet.”

Skatteministeren orienterede den 25. januar 2013 Folketingets Skatteudvalg om ”korrektion af ulovlig praksis i forbindelse med ekstraordinær genoptagelse i sager om fradrag for forbedringer i grundværdien”. Det fremgår af orienteringen, at SKAT på eget initiativ ville gennemgå samtlige afgjorte genoptagelsessager 10 år tilbage med henblik på i den enkelte sag at vurdere, om der var grundlag for at indstille til ekstraordinær genoptagelse i Skatterådet.

Den 20. januar 2015 traf SKAT afgørelse i sagen vedrørende Bjørnemosen 70-99:

”SKAT har ikke genoptaget vurderingen af jeres ejendom for tidligere år

Vi har tidligere sendt et brev til jer om jeres ejendom Bjørnemosen 70, 5260 Odense S, ejendomsnummer 461-035590.

I brevet mener vi, der ikke er grundlag for at genoptage vurderingerne ekstraordinært for 1999 til 2000, hvor det handler om fradrag i grundværdien for forbedringer.

Vi har ikke fået bemærkninger til brevet fra jer. Derfor sender vi vores afgørelse.

Sagen bliver ikke sendt til Skatterådet.

...

SKATs bemærkninger og begrundelse

I har fået fradrag i grundværdien for forbedringer på 1.561.200 kr. med startår 1999. Startåret ligger før den ordinære genoptagelse. Vi har derfor vurderet jeres mulighed for at få vurderingen genoptaget ekstraordinært.

Vi mener, der ikke er sket objektive fejl eller myndighedsfejl ved fastsættelsen af fradraget i grundværdien for forbedringer. Objektive fejl er fx forkerte opmålinger, og myndighedsfejl er fx fejlindberetninger.

Vi har vurderet væsentligheden. Ændringen af fradraget i forhold til grundværdien ligger over 30-35 %. Det er ifølge praksis en væsentlig fejl. Den beløbsmæssige væsentlighed kan dog ikke alene begrunde, at vurderingen bliver genoptaget ekstraordinært.

Vi har derfor også set på, hvornår der er bedt om at få ændret fradraget i grundværdien for forbedringer i forhold til den oprindelige vurdering.

I har kunnet få fradraget siden 1999 men det er først da I anmoder om ekstraordinær genoptagelse 2005, at I fortæller os, at det fastsatte fradrag er forkert.

I byggemodningsregnskabet fremgår det, at I selv har afholdt nogle af udgifterne til byggemodning, og at Odense Kommune har afholdt resten af udgifterne til byggemodning. I har derfor haft mulighed for at skaffe dokumentation for beløbets størrelse siden byggemodningens afslutning men det er først i 2005, at I fortæller os, at fradraget har været for lavt. Vi kan ikke se i jeres sag, at I har benyttet jer af jeres klagemulighed før 2005.

SKATs foreløbige afgørelse

Efter en samlet vurdering af de faktiske forhold og de oplysninger vi har, mener vi, der ikke er grundlag for at genoptage vurderingerne ekstraordinært efter

skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3. Sagen bliver derfor ikke sendt til Skatterådet.

Jeres bemærkninger

I har ikke haft bemærkninger til den foreløbige afgørelse.

SKATs endelige afgørelse

Vi mener, der ikke er grundlag for at genoptage vurderingerne ekstraordinært.

Sagen bliver ikke sendt til Skatterådet.

...”

Afgørelsen har ikke været indbragt for landsskatteretten.

Forklaringer

Solveig Lund Andersen har afgivet forklaring i sagen.

Solveig Lund Andersen har blandt andet forklaret, at hun har været formand for Odense Kommunes sydvestlige vurderingsråd fra 1992 eller 1993 til 2003, hvor vurderingsrådene blev nedlagt. På et tidspunkt har nogle sekretærer for rådet fortalt hende, at alle sager var blevet smidt ud eller makuleret. Det var en medarbejder, der smed sagerne ud.

Det var vurderingsrådets kompetence at fastsætte fradrag for en grund. Rådet bestod af 3 medlemmer. Afgørelsen blev truffet på grundlag af en indstilling fra sekretariatet. Det forekom sjældent, at rådet ikke fulgte indstillingerne, da det var et meget komplekst sagsområde. Sekretariatet og kommunen havde lavet en aftale om, hvordan fradrag skulle fastsættes, således at det blev gjort ens i hele kommunen. Der var 6 vurderingsråd i Odense Kommune. Hun husker aftalen sådan, at man gik ud fra grundværdien. Nå grundværdien var mere end 200 kr. pr. kvadratmeter, fik man et fradrag på 80 kr. pr. kvadratmeter. Hvis grundværdien var i intervallet 100-200 kr., var fradraget 60 kr. pr. kvadratmeter. Ved en grundværdi på mindre end 100 kr. var fradraget 40 kr. pr. kvadratmeter. Hun kan ikke huske, om der var andre beløb, eller hvornår aftalen blev indgået.

Der blev normalt ikke indhentet dokumentation i forbindelse med fastsættelse af fradrag. Hun har talt med nogle tidligere kollegaer, da hun ikke helt husker priserne for 1999. Fradragene blev således ikke givet på grundlag af de forbedringer, der var lavet. De blev beregnet maskinelt. Hun vidste ikke på daværende tidspunkt, hvordan fradraget blev beregnet.

Vurderingsrådet bad ikke om oplysninger fra grundejerne ved fastsættelse af fradragene. Det kan være forekommet i forbindelse med eventuel besigtigelse af en grund, at rådets medlemmer har stillet spørgsmål til grundejerne, men det var ikke noget, de gjorde fast. De fik ikke nogen dokumentation. Hun kan ikke huske et tilfælde, hvor de har spurgt en grundejer om, hvad han har afholdt i udgifter til forbedringer.

Hun ved ikke, hvorfor de anvendte taksterne. Det var nok for at sikre ensartethed, fordi man ikke havde en procedure for indhentelse af oplysninger.

Hvis man havde fået en forkert vurdering i 2000, kunne man ikke klage over det.

Retsgrundlaget

Indtil 1. januar 2013 havde skatteforvaltningslovens § 33 følgende ordlyd:

”§ 33. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, jf. stk. 4, om foretagelse eller ændring af en vurdering af en fast ejendom senere end den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb. En ændring skal være gennemført senest den 1. oktober samme år.

Stk. 2. En klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, der ønsker at få genoptaget en ejendomsvurdering, skal senest den 1. maj i det fjerde år efter vurderingsårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Stk. 3. Skatterådet kan efter forelæggelse af told- og skatteforvaltningen, jf. § 2, stk. 2, foretage eller ændre en vurdering af en fast ejendom efter udløbet af fristerne i stk. 1 og 2. Skatterådet kan bestemme, fra hvilket tidspunkt ændringen skal følges ved beregningen af indkomstskat, ejendomsværdiskat og kommunal ejendomsskat.

Stk. 4. Skatterådet kan efter indstilling fra told- og skatteforvaltningen i forbindelse med en ændring efter stk. 3 bemyndige told- og skatteforvaltningen til at genoptage vurderingerne af andre ejendomme med samme forhold. Bestemmelsen i stk. 3, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Det er dog en betingelse, at ejendommens ejer senest 3 måneder efter, at Skatterådet har bemyndiget told- og skatteforvaltningen til at genoptage vurderingen, er underrettet om, at vurderingen er udtaget til genoptagelse.”

Bestemmelsen i § 33, stk. 3, var ifølge forarbejderne en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 19, stk. 1.

Ved § 2, nr. 1, i lov nr. 925 af 18. september 2012 om ændring af vurderingsloven og skatteforvaltningsloven blev bestemmelsen affattet således:

”§ 33. En klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, som kan godtgøre, at en vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende faktiske forhold, kan anmode told- og skatteforvaltningen om genoptagelse senest den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalenderår, hvor den fejlagtige vurdering første gang er foretaget. Den klageberettigede skal samtidig over for told- og skatteforvaltningen dokumentere, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan genoptage en vurdering på samme betingelser som nævnt i stk. 1, jf. dog stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan altid foretage en vurdering, hvis en sådan ved en fejl ikke er foretaget.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra en klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering efter udløbet af den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis det konstateres, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, jf. stk. 1, eller hvis vurdering ved en fejl ikke er foretaget. Det er en betingelse for genoptagelse af en foretaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mindst 15 pct. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra en klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering uanset den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis hidtidig praksis endeligt underkendes ved en dom eller ved en kendelse fra Landsskatteretten, eller hvis en praksisændring i andre tilfælde offentliggøres af Skatteministeriet.

Stk. 5. Anmodning om genoptagelse efter stk. 3 og 4 skal indgives til told- og skatteforvaltningen, senest 6 måneder efter at den klageberettigede, jf. § 38, stk. 1, har fået kendskab til det forhold, der begrunder en genoptagelse. Anmodninger efter stk. 4 kan dog altid indgives inden for den frist, der er nævnt i stk. 1. Ved anmodning om genoptagelse efter stk. 3 og 4 skal den klageberettigede samtidig over for told- og skatteforvaltningen dokumentere, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag.

Stk. 6. Genoptagelse efter stk. 1 og 2 tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, som genoptagelsen vedrører.

Stk. 7. Genoptagelse efter stk. 3 tillægges skattemæssig virkning for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen finder sted, medmindre genoptagelsen er til ugunst for ejeren og ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag. I så fald tillægges genoptagelsen skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der er blevet genoptaget.

Stk. 8. Genoptagelse efter stk. 4 tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der har været udtaget til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, henholdsvis fra det tidspunkt, hvor praksisændringen bliver gældende. I tilfælde, hvor genoptagelse som følge af endelig underkendelse af hidtidig praksis ved dom eller kendelse fra Landsskatteretten er til ugunst for andre ejendomme end den, som dommen eller kendelsen vedrører, tillægges genoptagelsen for sådanne ejendomes vedkommende skattemæssig virkning for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelse finder sted.”

Ændringen trådte i kraft den 1. januar 2013, jf. ændringslovens § 3, stk. 1.

Af ændringslovens § 3, stk. 10, fremgår følgende overgangsregler:

”*Stk. 10.* Lovens § 2, nr. 1, finder ikke anvendelse på sager, hvor anmodning om genoptagelse er modtaget af told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor told- og skatteforvaltningen har besluttet at genoptage sagen inden lovens ikrafttræden. For sådanne sager finder de hidtil gældende regler anvendelse.”

Af bemærkningerne til lovforslaget (L198 af 14. august 2012) fremgår om overgangsreglerne, at ”[d]et foreslås præciseret, at sager om genoptagelse af ejendomsvurderinger, som SKAT har under behandling på det tidspunkt, hvor loven træder i kraft, behandles efter skatteforvaltningslovens § 33 i dennes hidtidige affattelse. Sager anses for værende under behandling, når de er modtaget hos SKAT.”

Det retlige grundlag for den skattemæssige vurdering af faste ejendomme var fastsat i lov om vurdering af landets faste ejendomme (vurderingsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 648 af 11. august 1999. I lovens afsnit om fradrag i grundværdien for grundforbedringer er blandt andet følgende bestemt:

”§ 17. Såfremt de fornødne oplysninger foreligger, skal vurderingsrådet ved vurderingen med de af §§ 18-21 følgende begrænsninger give 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.

§ 19. Er der ikke givet fradrag for en grundforbedring ved den efter forbedringens fuldførelse nærmest følgende vurdering, har ejeren ikke krav på fradrag i grundværdien for denne forbedring ved senere vurderinger.

§ 20. Når der ikke er givet fradrag i grundværdien for forbedringer til den ejer, der har foretaget forbedringerne, har en senere ejer kun krav på fradrag for de pågældende forbedringer, såfremt ejendommen ikke har været vurderet i tiden mellem forbedringens foretagelse og ejerskiftet.”

§§ 19 og 20 blev ophævet med virkning fra 1. januar 2001, jf. § 7, stk. 2, i lov nr. 483 af 7. juni 2001.

§§ 17 og 18 blev ophævet pr. 1. januar 2013, jf. lov nr. 925 af 18. september 2012.

Af Den juridiske vejledning 2010-2, afsnit A.A.8.6 om genoptagelse af vurdering af fast ejendom, fremgår blandt andet følgende:

”...

Ekstraordinær genoptagelse

...

Ved bedømmelsen af, hvilke sager, der skal forelægges for Skatterådet, foretager SKAT en samlet individuel vurdering af forholdene. Der lægges blandt andet vægt på, om der er tale om objektive fejl i vurderingerne og/eller myndighedsfejl, at ændringerne er væsentlige og/eller der foreligger særlige omstændigheder i øvrigt.

Som eksempler på objektive fejl eller myndighedsfejl kan nævnes forkert opmålte arealer, bygninger der ikke er medtaget, eller der er medtaget for mange bygninger.

Der kan forekomme tilfælde, hvor fejlen ved vurderingen ikke beror på objektive fejl eller myndighedsfejl, men vedrører vurderingsskønnet. Som eksempel kan nævnes at der er anlagt et forkert niveau for en større eller mindre gruppe af ejendomme eller en fejlagtig bedømmelse af individuelle forhold.

Der kan ikke gives noget eksakt mål for, hvornår en ændring er væsentlig. Hvor det drejer sig om objektive fejl/myndighedsfejl, vil ændringer på mindre end 10-15% af vurderingen som oftest blive betragtet som uvæsentlige. I forbindelse med vurderingsskønnet må der forventes ændringer på mindst 30-35%, før de betragtes som væsentlige. I væsentlighedskriteriet indgår ikke alene beløbsmæssige ændringer. Er der behov for ændring af et større antal ejendomme, vil dette i sig selv kunne betragtes som væsentligt. Det forekommer for eksempel, når alle eller de fleste af ejendommene i en hel udstykning ændres.

...”

I samme afsnit i Den juridiske vejledning 2011-1, som blev offentliggjort den 21. januar 2011, blev følgende tilføjet:

”...

Ekstraordinær genoptagelse

...

Det er Skatteministeriets opfattelse, at beløbsmæssig væsentlighed ikke kan stå alene som begrundelse for ekstraordinær genoptagelse. I en del klager over SKATs afvisning af at forelægge sager for Skatterådet, har man henvist til afgørelsen **SKM2008.1049.SR** som eksempel på ekstraordinær genoptagelse alene på grund af beløbsmæssig væsentlighed. Dette er ikke korrekt. Afgørelsen er desværre ikke gengivet fyldestgørende ved offentliggørelsen. Ud over en beløbsmæssig væsentlighed var der også tale om, at vurderingsmyndigheden havde begået en objektiv fejl med hensyn til, hvad grunden kunne anvendes til efter lokalplanen.

I en nyere afgørelse har LSR fastslået, at man var enig i, at der var tale om beløbsmæssig væsentlighed, men her var det ikke alene tilstrækkeligt grundlag for ekstraordinær genoptagelse. I den pågældende sag havde ejer, men ikke vurderingsmyndigheden, haft kendskab til de forhold, der kunne begrunde ændring, siden 1991 og kendt til at forholdene kunne begrunde ændring. Alligevel havde man først anmodet om genoptagelse i 2005 og fremsendt dokumentation for ændringsbehovet i 2008. LSR lagde også vægt på, at der ikke have været myndighedsfejl ved den oprindelige ansættelse. LSR stadfæstede derfor SKATs afvisning. Se **SKM2010.754.LSR**.

...”

I Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A.A.8.4.3 om de før 1. januar 2013 gældende regler er praksis for ekstraordinær genoptagelse beskrevet. Herom fremgår blandt andet følgende:

"Der skal være vægtige grunde til genoptagelsen. Det kan være tilfældet, hvis ejeren har været afskåret fra at klage tidligere fx. på grund af undskyldelig uvidenhed om fejlen, manglende mulighed for at gennemskue fejlen eller ejer har været vildledt, så han ikke har benyttet sin klagemulighed til tiden.

Ved bedømmelsen af, hvilke sager, der skal forelægges for Skatterådet, foretager SKAT en samlet individuel vurdering af forholdene, hvilket er bekræftet i dommen **SKM2014.91.BR**, hvor det i præmisserne fastslås, at retten kan tiltræde SKATs restriktive fortolkning af **SFL § 33, stk. 3**, således at der skal foreligge vægtige grunde, ligesom ekstraordinær genoptagelse er betinget af, at der foretages en samlet vurdering af sagens individuelle forhold. Disse betingelser var ikke opfyldt. Dommen er anket til Østre Landsret.

Ved SKATs praksis lægges der blandt andet vægt på, om der er tale om objektive fejl i vurderingerne og/eller myndighedsfejl, at ændringerne er væsentlige og/eller der foreligger særlige omstændigheder i øvrigt.

...

Som eksempler på objektive fejl eller myndighedsfejl kan nævnes forkert opmålte arealer, manglende strandbeskyttelsesnotering, bygninger der ikke er medtaget, eller der er medtaget for mange bygninger og byggeretter.

...

Der kan forekomme tilfælde, hvor fejlen ved vurderingen ikke beror på objektive fejl eller myndighedsfejl, men vedrører vurderingsskønnet. Som eksempel kan nævnes at der er anlagt et forkert niveau for en større eller mindre gruppe af ejendomme eller en fejlagtig bedømmelse af individuelle forhold.

Der kan ikke gives noget eksakt mål for, hvornår en ændring er væsentlig. Hvor det drejer sig om objektive fejl/myndighedsfejl, vil ændringer på mindre end 10-15% af vurderingen som oftest blive betragtet som uvæsentlige. I forbindelse med vurderingsskønnet må der forventes ændringer på mindst 30-35%, før de betragtes som væsentlige. I væsentlighedskriteriet indgår ikke alene beløbsmæssige ændringer. Er der behov for ændring af et større antal ejendomme, vil dette i sig selv kunne betragtes som væsentligt. Det forekommer for eksempel, når alle eller de fleste af ejendommene i en hel udstykning ændres.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at beløbsmæssig væsentlighed ikke kan stå alene som begrundelse for ekstraordinær genoptagelse. Der kan dog henvises til **SKM2013.803.SR**, hvor Skatterådet nedsatte vurderingen angående en forretningsejendom, der var vurderet 41 % højere end Landsskatterettens vurdering for de efterfølgende år. I øvrigt kan henvises til afgørelserne i **SKM2013.307.BR** og **SKM2013.308.BR**. Ved sidstnævnte afgørelse fandt byretten yderligere, at ny ejer ikke havde større krav på ekstraordinær genoptagelse end gammel ejer havde på overtagelsestidspunktet.

...

I en nyere afgørelse har Landsskatteretten fastslået, at man var enig i, at der var tale om beløbsmæssig væsentlighed, men her var det ikke alene tilstrækkeligt grundlag for ekstraordinær genoptagelse. I den pågældende sag havde ejer, men ikke vurderingsmyndigheden, haft kendskab til de forhold, der kunne begrunde ændring, siden 1991 og kendt til at forholdene kunne begrunde ændring. Alligevel havde man først anmodet om genoptagelse i 2005 og fremsendt dokumentation for ændringsbehovet i 2008. Landsskatteretten lagde også vægt på, at der ikke have været myndighedsfejl ved den oprindelige ansættelse. Landsskatteretten stadfæstede derfor SKATs afvisning, se **SKM2010.754.LSR**."

Af Vurderingsvejledningen 2004-3, afsnit C.3 om fradrag i grundværdien for forbedringer, som er offentliggjort den 15. juli 2004, fremgår følgende:

” C.3 Fradrag i grundværdien for forbedringer

Under visse betingelser skal vurderingsmyndigheden ved vurderingen give fradrag i grundværdien for forbedringer, der bevirker en stigning i grundværdien, hvad enten forbedringerne består i kapitalanvendelse eller i ejers arbejde, jf. VUL § 17. Fradrag i grundværdien for forbedringer er en selvstændig ansættelse, der foretages i forbindelse med den almindelige ejendomsvurdering eller en årsvurdering, som kan påklages i sædvanlig instansfølge. Ansættelsen af fradraget skal ske ved den første vurdering efter grundforbedringsarbejdets gennemførelse.

...

Øvrige betingelser

...

Bortset fra de i VUL § 38 anførte tilfælde gennemføres de almindelige vurderinger nu uden forudgående henvendelse til ejerne. Trods ordlyden i VUL § 17 må det derfor anses for vurderingsmyndighedens pligt at søge tilvejebragt de oplysninger, der er nødvendige for, at et eventuelt fradrag kan ansættes korrekt. Skulle de fornødne oplysninger ikke være tilgængelige for vurderingsmyndigheden på vurderingstidspunktet, må der tages hensyn til forbedringerne, så snart vurderingsmyndighederne bliver bekendt med dem.

...”

I samme afsnit i Vurderingsvejledningen 2004-4, som var gældende fra den 15. oktober 2004, er følgende sætning udgået i forhold til den tidligere version:

”Ansættelsen af fradraget skal ske ved den første vurdering efter grundforbedringsarbejdets gennemførelse.”

Af Procesvejledningen 2008-3, som blev offentliggjort den 15. juli 2008, fremgår blandt andet følgende:

”G.3 Vurdering af fast ejendom

...

Genoptagelse efter udløbet af fristerne i § 33, stk. 1 og 2.

Efter SFL § 33, stk. 3, kan Skatterådet efter forelæggelse af SKAT ekstraordinært foretage eller ændre en ejendomsvurdering efter udløbet af fristerne i § 33, stk. 1 og 2. Praksis for, hvorvidt en ansættelse indstilles til ekstraordinær ændring i Skatterådet beror på en samlet individuel bedømmelse af forhold som:

- Er ændringen væsentlig? Sikkerheden med hvorledes handelsværdien af en ejendom kan bedømmes på et givet tidspunkt falder jo længere tid der er forløbet siden dette tidspunkt. Der kan ikke gives noget eksakt mål for, hvornår en ændring er væsentlig, men den bedømmes til at skulle overstige et ændringsbehov på 30-35 % af ansættelsen. I særlige tilfælde kan ansættelser indstilles til ændring med lavere procentændring, hvis de nominelle beløb tilsiger dette. Ændringsbehov i denne størrelsesorden vil ofte være affødt af fejl i udøvelsen af vurderingsskønnet, f.eks. forkert anlagt niveau eller fejlagtig bedømmelse af individuelle forhold som tillæg/nedslag.

- Er der objektive fejl i vurderingen eller er der begået myndighedsfejl? I disse fejlsituationer vil der ofte ske indstilling til ændring ved ændringsbehov, der overstiger 10-15 % af vurderingsansættelsen. Der vil være tale om situationer hvor de anvendte arealer er forkert opmålte, der mangler hele bygninger eller der er regnet for mange bygninger med.
- Er der særlige omstændigheder i øvrigt, der kan begrunde en genoptagelse? Dette kan være tilfældet, hvis ejeren har været afskåret fra at klage tidligere - f.eks. på grund af undskyldelig uvidenhed om fejlen, manglende mulighed for at gennemskue fejlen eller ejer har været vildledt, således at han ikke har benyttet sin klagemulighed til tiden.

...”

Procedure

OAB har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokument af 2. oktober 2017, hvoraf blandt andet følgende fremgår:

” 3. ANBRINGENDER

3.1 Den principale påstand

Sagens første spørgsmål – den principale påstand – er en fortolkning af overgangsreglen, og dermed hvilket regelsæt spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse skal vurderes efter: det ’gamle’ eller det ’nye’ regelsæt.

3.1.1 Hvilket organ kan beslutte genoptagelse?

Indtil udgangen af 2012 var genoptagelse af ejendomsvurderinger reguleret af daværende skatteforvaltningslovs § 33, hvor § 33, stk. 3, var hjemmelen for ekstraordinære genoptagelser (... det ’gamle’ regelsæt):

”§ 33. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, jf. stk. 4, om foretagelse eller ændring af en vurdering af en fast ejendom senere end den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb. En ændring skal være gennemført senest den 1. oktober samme år.

Stk. 2. En klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, der ønsker at få genoptaget en ejendomsvurdering, skal senest den 1. maj i det fjerde år efter vurderingsårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Stk. 3. Skatterådet kan efter forelæggelse af told- og skatteforvaltningen, jf. § 2, stk. 2, foretage eller ændre en vurdering af en fast ejendom efter udløbet af fristerne i stk. 1 og 2. Skatterådet kan bestemme, fra hvilket tidspunkt ændringen skal følges ved beregningen af indkomstskat, ejendomsværdiskat og kommunal ejendomsskat.” (mine understregninger)

Ved lov nr. 925 af 18. september 2012 indførtes nye bestemmelser vedrørende genoptagelse af ejendomsvurderinger, herunder ekstraordinær genoptagelse af

ejendomsvurderinger (det 'nye' regelsæt). Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3 vedrørende ekstraordinær genoptagelse blev herefter ændret til ...:

”Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra en klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering efter udløbet af den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis det konstateres, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, jf. stk. 1, eller hvis vurdering ved en fejl ikke er foretaget. Det er en betingelse for genoptagelse af en foretaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mindst 15 pct. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.”
(mine understregninger)

Som det ses, blev reglerne ændret, således at SKAT efter det 'nye' regelsæt nu selv kunne genoptage en ejendomsvurdering ekstraordinært, mens SKAT efter de gamle regler ikke kunne træffe beslutning om ekstraordinær genoptagelse, men skulle forelægge sagen for Ligningsrådet.

Det fremgår af [Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret, Almindelige Emner, 6. udgave, s. 558], at en beslutning om genoptagelse er delt i to beslutninger/afgørelser. Begge disse beslutninger/afgørelser kunne kun træffes af Skatterådet efter det 'gamle' regelsæt, hvorefter Skatterådet kunne beslutte, 1) om der skulle ske genoptagelse, og 2) hvad genoptagelsen skulle føre til, mens SKAT udelukkende kunne beslutte, om en sag skulle indstilles (forelægges) for Skatterådet.

Det var altså kun Skatterådet, der havde kompetence til at beslutte en ekstraordinær genoptagelse efter det gamle regelsæt.

Dette fremgår tydeligt af skattestyrelseslovens § 19, stk. 1, der blev videreført i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3.

Det fremgår således af daværende skattestyrelseslovs § 19, stk. 1...:

”Ligningsrådet kan efter indstilling fra den centrale told- og skatteforvaltning optage ansættelser og vurderinger til påkendelse og kan foretage ændringer deri, jf. dog § 36, stk. 2. Ligningsrådet kan for ejendomsvurderingernes vedkommende bestemme, fra hvilket tidspunkt ændringen skal følges ved skatteberegningen. § 3, stk. 3, 4.-6. pkt., og § 21, stk. 2, anvendes tilsvarende.” (mine understregninger)

Det fremgår af ordlyden i skattestyrelsesloven § 19, stk. 1, at det kun er Ligningsrådet, der kunne genoptage en ejendomsvurdering ekstraordinært. Det samme gjaldt for Skatterådet.

Skatterådet overtog i 2005 Ligningsrådets funktion, og skattestyrelsesloven § 19, stk. 1, blev videreført i skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3...

SKAT kunne derfor efter det gamle regelsæt, der gjaldt indtil 1. januar 2013, *ikke* beslutte at genoptage en ejendomsvurdering ekstraordinært. Dette bestrider Skatteministeriet ikke...

Skatteministeriet gør gældende, at SKAT "traf beslutning om at vurdere, hvorvidt der var grundlag for ekstraordinært at genoptage"...

For mig at se, gør Skatteministeriet ikke gældende, at SKAT traf "beslutning om genoptagelse."

De nye regler om genoptagelse af ejendomsvurderinger trådte i kraft 1. januar 2013. Efter denne dato kunne SKAT *egenhændigt* beslutte at genoptage en ejendomsvurdering ekstraordinært.

3.1.1.1 Ikrafttrædelsesbestemmelsen omfatter ikke Skatterådets beslutninger

Af ikrafttrædelsesbestemmelsens § 3, stk. 10, fremgår...:

"Lovens § 2, nr. 1, [skatteforvaltningslovens § 33] finder ikke anvendelse på sager, hvor anmodning om genoptagelse er modtaget af told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor told- og skatteforvaltningen har besluttet at genoptage sagen inden lovens ikrafttræden. For sådanne sager finder de hidtil gældende regler anvendelse." (mine understregninger)

Parterne er uenige om fortolkningen af denne ikrafttrædelsesbestemmelse.

OAB gør for det første gældende, at ikrafttrædelsesbestemmelsen § 3, stk. 10, ikke vedrører ekstraordinær genoptagelse efter dagældende skatteforvaltningslov § 33, stk. 3. Overgangsreglen nævner kun told- og skatteforvaltningen, ikke Skatterådet. Da skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, vedrører Skatterådets beslutninger om ekstraordinær genoptagelse, og *ikke* told- og skatteforvaltningens afgørelser, kan overgangsbestemmelsen derfor ikke vedrøre ekstraordinær genoptagelse efter dagældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3.

Derfor finder den nye skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3, anvendelse på alle ekstraordinære genoptagelser, der ikke er besluttet af Skatterådet inden 31. december 2012, jf. ikrafttrædelsesbestemmelsens § 3, stk. 1...

OAB gør for det andet gældende, at det er Skatterådets *beslutning* om genoptagelse ..., der er det relevante skæringstidspunkt - ikke SKATs *forelæggelsestidspunkt*. Som der er redegjort for ovenfor i afsnit 3.1.1, havde SKAT slet ikke kompetence til at beslutte, at en sag skulle genoptages – det var kun Skatterådet, der havde denne kompetence, jf. hertil den klare ordlyd af skattestyrelseslovens § 19, stk. 1.

Nærværende sag er først afgjort efter 1. januar 2013, og Skatterådet har slet ikke besluttet at genoptage nærværende sag, hvorfor de nye regler finder anvendelse.

3.1.2 Sagen er ikke identificeret

Yderligere bemærkes, at det i henhold til ikrafttrædelsesbestemmelsens ordlyd er forudsat, at anvendelsen af den daværende § 33, stk. 3, forudsætter en individuel og konkret sagsbehandling i hver enkelt sag, idet der henvises til ”sagen” i ental... Bestemmelsen kan ikke udstrækkes til at omfatte generelle beslutninger om arbejdsgange vedrørende titusindvis af sager. Hvis ikrafttrædelsesbestemmelsen finder anvendelse på sager om ekstraordinær genoptagelse for Skatterådet, kan bestemmelsen kun vedrøre konkrete beslutninger om at foretage genoptagelse eller forelæggelse for Skatterådet. Det forudsætter, at sagerne er identificeret, at de er gennemgået, og at gennemgangen har ført til, at man vil genoptage eller forelægge sagen for Skatterådet.

Dette er ikke sket i nærværende konkrete sag. SKATs beslutning på et internt møde i november 2012 vedrører en beslutning om en hel generel fremgangsmåde i et endnu ikke identificeret sagskompleks. En sådan beslutning har intet konkret eller individuelt med nærværende sag at gøre.

Det fremgår også..., at Kammeradvokaten i sit respons til SKAT finder, at sagerne vedrørende ekstraordinær genoptagelse skal identificeres og genoptages inden 1. januar 2013, hvis de skal være omfattet af de gamle regler om ekstraordinær genoptagelse. Derved anerkender Kammeradvokaten, at man som hovedregel ikke kan anvende de gamle regler.

SKAT kendte ikke til nærværende sag på tidspunktet for den påståede beslutning om at genoptage sagen. Således fremgår det af skatteministerens orientering af 25. januar 2013 ... – efter lovens ikrafttræden – at SKAT ville indlede en undersøgelse af sagskomplekset, at man endnu ikke havde identificeret, hvilke sager det drejede sig om, og at man end ikke kunne anslå omfanget af antallet af sager præcist. SKAT kan derfor ikke have truffet beslutning om at genoptage nærværende sag i december 2012, når man i januar 2013 endnu ikke havde identificeret sagen.

3.1.3 SKAT har ikke genoptaget sagen

Først i december 2014 blev OAB gjort bekendt med, at SKAT behandlede en sag om ekstraordinær genoptagelse, og SKAT traf først 20. januar 2015 afgørelse vedrørende beslutning om afslag på ekstraordinær genoptagelse for nærværende ejendom ...

Det fremgår af SKATs afgørelse, at ”der ikke er grundlag for at genoptage vurderingerne ekstraordinært”...

SKAT har derfor slet ikke besluttet at genoptage ejendomsvurderingen for Bjørnemosen 70-99, og hvis der er sket genoptagelse, er det sket efter 25. januar 2013, hvor sagen blev offentliggjort, da SKAT indtil offentliggørelsen kunne trække beslutningen tilbage.

Betingelserne for anvendelse af de gamle regler i dagældende § 33, stk. 3, er altså ikke opfyldt. SKAT har derfor anvendt en bestemmelse, der ikke længere er gældende, hvorfor SKATs afgørelse er ugyldig. Det udgør den principale påstand i sagen.

3.2 Den subsidiære påstand

Til støtte for den subsidiære påstand gøres gældende, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter de gamle regler er opfyldt.

Skatteministeriet gør ... gældende, at SKATs afgørelse er baseret på relevante hensyn. Det bemærkes, at det fremdragne faktum i sagen ved Østre Landsret, er overordentligt uddybet i forhold til SKATs afgørelse, herunder faktum, der forelå før SKATs afgørelse 20. januar 2015...

Såfremt betingelserne efter praksis er opfyldt, har OAB *krav* på ekstraordinær genoptagelse, jf. [U2005.2451H].

Skatteministeriets anbringende [om, at en ejer af en ejendom ikke har et retskrav på genoptagelse] må forstås således, at der ikke er krav på genoptagelse uden opfyldelse af kriterierne i praksis.

Det er derfor afgørende, at se på kriterierne i administrativ praksis.

Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse før 1. januar 2013 fremgår af cirkulære nr. 76 af 26. april 1996, afsnit 5.3...:

”5.3. Efter indstilling fra Told- og Skattestyrelsen kan Ligningsrådet optage vurderinger til påkendelse og kan foretage ændringer deri (revisioner). Ligningsrådet kan herunder bestemme, fra hvilket tidspunkt en ændring skal have skattemæssig virkning, jf. skattestyrelseslovens § 19, stk. 1.

Revisionsbeføjelsen udøves som led i tilsynet med, at vurdering af fast ejendom sker på behørig og ensartet måde over hele landet, jf. skattestyrelseslovens § 12, stk. 1. Revisioner adskiller sig fra behandling af klager og begæringer om genoptagelser, jf. ovenfor punkt 2 og 3, ved at være iværksat på den tilsynsførende myndigheds foranledning. Revision forudsætter i almindelighed, at der foreligger væsentlige fejl eller afvigelser.

Der kan være anledning til at foretage revision i tre hovedtilfældegrupper:

- hvor klagebehandling viser, at der (tillige) er væsentlige fejl ved ansættelser eller fordelinger, der ikke er påklaget,*
- hvor undersøgelser af bestemte geografiske områder eller med hensyn til visse ejendoms kategorier giver grundlag for det, eller*
- hvor tilsynsmyndigheden på anden måde bliver opmærksom på, at en konkret vurdering er forkert.*

Foretagelsen af en revision beror på en konkret afvejning. I sidstnævnte tilfælde kan der, udover at fejlen eller afvigelsen er væsentlig, lægges vægt på, om det kan tilregnes vurderingsmyndigheden, at der ikke er foretages en korrekt ansættelse eller fordeling.” (mine understregninger)

Parterne er uenige om, hvorvidt den beløbsmæssige afvigelse kan stå alene...

3.2.1 Beløbsmæssige afvigelse kan stå alene

OAB gør gældende, at såfremt den beløbsmæssige afvigelse er væsentlig, dvs. 30-35%, er der krav på ekstraordinær genoptagelse. Der er *ikke* ved beløbsmæssige afvigelser på 30-35% *yderligere* krav om, der foreligger en objektiv fejl. Ordet "eller" i citatet ovenfor i afsnit 3.2 illustrerer dette.

Procentandelen fremgår af SKATs processuelle regler, afsnit G.3., 2008-3 ...:

"Efter SFL § 33, stk. 3, kan Skatterådet efter forelæggelse af SKAT ekstraordinært foretage eller ændre en ejendomsvurdering efter udløbet af fristerne i § 33, stk. 1 og 2. Praksis for, hvorvidt en ansættelse indstilles til ekstraordinær ændring i Skatterådet beror på en samlet individuel bedømmelse af forhold som:

- *Er ændringen væsentlig? Sikkerheden med hvorledes handelsværdien af en ejendom kan bedømmes på et givet tidspunkt falder jo længere tid der er forløbet siden dette tidspunkt. Der kan ikke gives noget eksakt mål for, hvornår en ændring er væsentlig, men den bedømmes til at skulle overstige et ændringsbehov på 30-35 % af ansættelsen. I særlige tilfælde kan ansættelser indstilles til ændring med lavere procentændring, hvis de nominelle beløb tilsiger dette. Ændringsbehov i denne størrelsesorden vil ofte være affødt af fejl i udøvelsen af vurderingsskønnet, f.eks. forkert anlagt niveau eller fejlagtig bedømmelse af individuelle forhold som tillæg/nedslag.*
- *Er der objektive fejl i vurderingen eller er der begået myndighedsfejl? I disse fejlsituationer vil der ofte ske indstilling til ændring ved ændringsbehov, der overstiger 10-15 % af vurderingsansættelsen. Der vil være tale om situationer hvor de anvendte arealer er forkert opmålte, der mangler hele bygninger eller der er regnet for mange bygninger med.*
- *Er der særlige omstændigheder i øvrigt, der kan begrunde en genoptagelse? Dette kan være tilfældet, hvis ejeren har været afskåret fra at klage tidligere - f.eks. på grund af undskyldelig uvidenhed om fejlen, manglende mulighed for at gennemskue fejlen eller ejer har været vildledt, således at han ikke har benyttet sin klagemulighed til tiden." (mine understregninger)*

Heraf fremgår, at grænsen på 10-15% kun gælder ved objektive fejl. Det vil derfor være ulogisk, hvis der ved en fejlprocent på 30-35% *yderligere* stilles krav om en objektiv fejl, hvilket Skatteministeriet ellers gør gældende.

SKAT Processuelle regler, afsnit G.3., 2008-3, ovenfor blev videreført i Den Juridiske Vejledning, afsnit A.A.8.6, 2010-2. Heraf fremgår klart, at såfremt fejlprocenten er 30-35%, stilles der ikke krav om en objektiv fejl...:

”Ved bedømmelsen af, hvilke sager, der skal forelægges for Skatterådet, foretager SKAT en samlet individuel vurdering af forholdene. Der lægges blandt andet vægt på, om der er tale om objektive fejl i vurderingerne og/eller myndighedsfejl, at ændringerne er væsentlige og/eller der foreligger særlige omstændigheder i øvrigt.

Som eksempler på objektive fejl eller myndighedsfejl kan nævnes forkert opmålte arealer, bygninger der ikke er medtaget, eller der er medtaget for mange bygninger.

Der kan forekomme tilfælde, hvor fejlen ved vurderingen ikke beror på objektive fejl eller myndighedsfejl, men vedrører vurderingsskønnet. Som eksempel kan nævnes at der er anlagt et forkert niveau for en større eller mindre gruppe af ejendomme eller en fejlagtig bedømmelse af individuelle forhold.

Der kan ikke gives noget eksakt mål for, hvornår en ændring er væsentlig. Hvor det drejer sig om objektive fejl/myndighedsfejl, vil ændringer på mindre end 10-15% af vurderingen som oftest blive betragtet som uvæsentlige. I forbindelse med vurderingsskønnet må der forventes ændringer på mindst 30-35%, før de betragtes som væsentlige. I væsentlighedskriteriet indgår ikke alene beløbsmæssige ændringer. Er der behov for ændring af et større antal ejendomme, vil dette i sig selv kunne betragtes som væsentligt. Det forekommer for eksempel, når alle eller de fleste af ejendommene i en hel udstykning ændres.” (mine understregninger)

Indtil 20. januar 2011 fremgik det således klart af SKATs praksis, at en væsentlig fejlprocent godt kunne stå alene.

Praksis blev ændret 21. januar 2011, jf. [Den juridiske vejledning 2011-1, afsnit A.A.8.6].

OAB gør gældende, at den ekstraordinære genoptagelse for Bjørnemosen 70-99 skal bedømmes efter praksis fra før 21. januar 2011.

Det fremgår da også af Kammeradvokatens responsum, at det er den dagældende praksis, der finder anvendelse...

Det fremgår da også af Ligningsrådets praksis om ekstraordinær genoptagelse, at Ligningsrådet tillod genoptagelse, selvom der ikke forelå fejl hos skatteforvaltningen, jf. eksempelvis [Ligningsrådets sag 99/03-7053-01643], der vedrørte et skøn over antallet af byggeretter. Landsskatteretten havde ændret skatteforvaltningens skøn fra 40 til 37 byggeretter. Dette medførte ekstraordinær genoptagelse af yderligere to vurderingsår. Selvom der var tale om et vurderingsskøn, blev der tilladt ekstraordinær genoptagelse. Der var ingen objektive fejl, men blot tale om et fejlagtigt vurderingsskøn.

[Ligningsrådets sag 99/02-7053-01485] vedrørte en grund, der efterfølgende viste sig at være kraftigt forurenede, hvilket hverken grundejer eller SKAT havde kendskab til på vurderingstidspunktet. Forureningen kunne ikke klandres SKAT

eller grundejeren. Der blev, på trods af at der ikke forelå nogen fejl, tilladt ekstraordinær genoptagelse af fire vurderingsår. Væsentligheden var ca. 70%.

Tilsvarende i [Ligningsrådets sag 99/03-7053-01536], hvor der også var tale om en forurenede ejendom. Her blev i overensstemmelse med praksis tilladt to års ekstraordinær genoptagelse. Der var heller ikke i denne sag tale om fejl eller andet. Væsentligheden var 35-38%.

Det fremgår også af de nævnte afgørelser, at der efter administrativ praksis normalt gives to års ekstraordinær genoptagelse, jf. [skatteministerens besvarelse af 8. august 2007 af spørgsmål nr. 308 fra Folketingets Skatteudvalg], når betingelserne for ekstraordinær genoptagelse er opfyldt.

Der henvises også til [SKM2013.803SR], hvor væsentligheden var 41% og ingen fejl. Afgørelsen er truffet af Skatterådet 22. oktober 2013, dvs. efter praksisændringen 21. januar 2011, jf. [Den juridiske vejledning 2011-1, afsnit A.A.8.6].

Det bemærkes, at forskellen i nærværende sag for 2001-2003 efter ændringen i [SKATs afgørelse om genoptagelse af 19. oktober 2007] er 92%. En sådan forskel er under alle omstændigheder væsentlig.

SKAT er endvidere enig i, at den beløbsmæssige afvigelse er væsentlig, jf. [SKATs afgørelse om afslag på genoptagelse af 20. januar 2015].

Da der *ikke* kræves en objektiv fejl for, at Skatterådet kan genoptage sager ekstraordinært to år tilbage, og afvigelsen er væsentlig i nærværende sag, skal vurderingsåret 2000 genoptages ekstraordinært.

3.2.1.1 Landsskatteretten kunne ikke påse Ligningsrådets praksis

Skatteministeriet henviser til Landsskatterettens praksis (SKM2010.754.LSR), hvorefter der i væsentlighedskravet ikke alene indgår beløbsmæssige ændringer...

Som nævnt i afsnit 3.2.1 bestrider OAB denne praksis.

Østre Landsret bør yderligere være opmærksom på, at det er Landsskatteretten, der har 'opfundet' praksisændringen beskrevet i afsnit 3.2.1, jf. SKM2010.754.LSR ...

Landsskatteretten havde imidlertid slet ikke kompetence til at bedømme Ligningsrådets praksis vedrørende ekstraordinær genoptagelse, jf. [SKM2004.421LSR].

30. august 2007 konstaterede Landsskatteretten for første gang, at Landsskatteretten havde kompetence til at bedømme Skatterådets praksis vedrørende ekstraordinære genoptagelser, jf. [SKM2007.673LSR]. Praksis vedrørende ekstraordinære genoptagelser indtil denne dato hos både Ligningsrådet og Skatterådet har derfor aldrig været bedømt af Landsskatteretten.

Det står derfor for Landsskatterettens 'egen regning', når Landsskatteretten udtaler, at en beløbsmæssig afvigelse ikke kan stå alene. Ligningsrådet og Skatterådet har indtil i hvert fald 2010 aldrig udtalt noget tilsvarende, og det var som bekendt Ligningsrådet, der var eneste kompetente myndighed vedrørende praksis for ekstraordinær genoptagelse.

Det er derfor også bemærkelsesværdigt, at det anføres i [Den juridiske vejledning 2011-1, afsnit A.A.8.6], at det er "Skatteministeriets opfattelse" og ikke SKATs opfattelse.

Det er under alle omstændigheder tvivlsomt, om Landsskatterettens praksisændring i 2010 har nogen holdepunkter fremadrettet, jf. eksempelvis [SKM2013.803.SR], men det er utvivlsomt, at Landsskatterettens praksisændring ikke kan benyttes bagudrettet, allerede fordi Landsskatteretten ikke havde kompetence til at afgøre spørgsmålet.

3.2.2 Kan fradraget efterfølgende nedsættes?

Skatteministeriet gør imidlertid nu gældende, at fradraget for forbedringer – ulovligt – kan nedsættes, og at den beløbsmæssige afvigelse ikke længere er væsentlig.

Skatteministeriet gør nærmere gældende, at fradraget kan nedsættes til 1.561.200 kr. fra 2012, jf. [ejendomsvurderingen for 2012].

Selv hvis det antages, at Skatteministeriet har ret i, at fradraget for 2012 udgør 1.561.200 kr., udgør dette beløb dog en væsentlig ændring på 34,36%...

3.2.2.1 Hvad er begrundelsen for Skatteministeriets nedsættelse?

Indledningsvis er spørgsmålet, hvordan SKAT er nået frem til de 1.561.200 kr.?

SKAT har godt nok fremsendt et forslag til afgørelse [af 11. juli 2012] for 2008-2010 med det angivne beløb, men SKAT blev nødt til at trække dette forslag tilbage, jf. [ejendomsvurderingerne for 2008 og 2010].

Faktum er dog, at SKAT nedsætter fradraget for 2012-vurderingen til 1.561.200 kr. *uden* orientering om nedsættelsen og selvsagt uden *begrundelse*. I princippet ved vi ikke, hvordan SKAT er nået frem til de 1.561.200 kr. og med hvilken begrundelse.

Vi kan kun forholde os til SKATs tilbagetagne forslag til afgørelse [af 11. juli 2012], som er yderst mangelfuldt allerede fordi grundejeren aldrig har opfyldt partshøringen, da forslaget blev trukket tilbage. SKATs fremgangsmåde vedrørende nedsættelsen er således klart ulovlig, da en lang række forvaltningsregler ikke er opfyldt. Skatteministeriet bestrider da heller ikke, at SKATs forhøjelse for 2012 er ugyldig.

I forslaget er beløbet på 1.561.200 kr. utvivlsomt for lavt, da SKAT alene har medregnet en vejbredde på 5 meter i skønnet i modsætning til de dokumenterede 5,5 meter ([SKATs forslag til afgørelse af 11. juli 2012, s. 4, lokalplan nr. 5-526, s. 12, og mail af 18. august 2017 fra projektleder Gert Holst Hansen til Allan

Ipsen]), ligesom der er udeladt flere fradragsberettigede udgifter, herunder eksempelvis udgifter til fremførsel af el-, vand-, varme og kloakledninger frem til grunden, der efter fast praksis berettiger til fradrag. SKAT har aldrig foretaget en høring omkring dokumentationen for afholdelsen af disse udgifter. SKATs nedsættelse fra 2012 er derfor åbenbart for lav, og skønnet er klart fejlbehæftet.

I selvsamme ulovlige nedsættelse fra 2012 indgår vejen fra 1998 på 580 meter fuldt ud i fradraget for forbedringen *også* fra 2012...

Det bemærkes yderligere, at SKAT i [afgørelse af 19. oktober 2007, s. 4] bl.a. nægtede fradrag for varmeledninger frem til grunden med eksakt samme begrundelse som den, der blev tilsidesat i SKM2009.323.VLR, og som førte til en praksisændring i relation til varmeledningers grundforbedrende karakter, jf. [SKM2009.323VLR].

3.2.2.2 Vejen fra 1998

Som nævnt bestrider Skatteministeriet, at der er fradrag for vejen fra 1998.

...

Skatteministeriet er efter sagens indbringelse for Østre Landsret lodret uenig med SKAT, der anfører følgende i forslaget om nedsættelse til 1.561.200 kr. ([forslag til afgørelse af 11. juli 2012, s. 4]):

”Det skal dog nævnes, at Odense Kommune har oplyst, at der i forbindelse med byggemodningen er anlagt vej på ca. 580 m. Denne vej gives der naturligvis fradrag for.”

Dette naturlige fradrag er nu ikke længere naturligt, jf. Skatteministeriets påstandsdokument...

Bevisbyrden for, at vejen ikke er grundværdiforbedrende påhviler Skatteministeriet, da der i alle SKATs afgørelser og forslag til afgørelse – lovlige og ulovlige – er anerkendt fradrag for vejen. Skatteministeriet kan ikke vende denne bevisbyrde om...

Skatteministeriet gør gældende, at ”allerede fordi der eksisterede en vej... er der ikke længere fradrag”, jf. påstandsdokumentet...

Dette anbringende strider mod administrativ praksis, jf. [SKM2009.696LSR, SKM2010.793LSR og Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit H.A.3.3.2].

3.2.2.3 Stadig væsentlighed

Størrelsen af det af SKAT ulovligt nedsatte fradrag i 2012 på 34,36% er stadig inden for det interval på 30-35%, som anses for en så væsentlig afvigelse, at det efter praksis alene fører til en ekstraordinær genoptagelse.

Skatteministeriets indsigelser vedrørende størrelsen af fradraget for Bjørnemoesvej kan derfor ikke føre til en nægtelse af ekstraordinær genoptagelse, selv for det tilfælde at indsigelserne var berettigede. Hertil kommer, at afvigelsen

blot skal udgøre 10-15 %, hvis vurderingsmyndigheden i forløbet har begået objektive fejl, hvilket er sket i nærværende sag, hvor vurderingsmyndigheden har overset ejendommen og ansat fradrag for forbedringer til 0 kr., jf. afsnit 3.2.3.

3.2.3 Objektive fejl

Uanset den beløbsmæssige væsentlighed, der som nævnt kan stå alene, har vurderingsmyndigheden således begået klare objektive og åbenlyse fejl.

OAB fik således slet ikke tilkendt noget fradrag for Bjørnemosen 70-99 fra første vurderingsår, 2000, mens Bjørnemosen 1-30 og Bjørnemosevej 100-116 fik tilkendt et fradrag for den samme byggemodning fra første vurderingsår. Fejlen er åbenlys og objektiv. Det fremgår af [SKATs afgørelser om ekstraordinær genoptagelse af 22. juni 2016 vedrørende j.nr. 16-0363549] at der foreligger en objektiv fejl, når fradraget for Bjørnemosen 70-99 var ansat til 0 kr., mens Bjørnemosen 1-30 har fået fradrag for byggemodningen samt Bjørnemosevej 100-116. Det er åbenlyst, at en fejlagtig ansættelse af et fradrag til 0 kr. i nærværende sag i kombination med ansættelse af fradrag for søster- og nabogrundene er en klar objektiv fejl.

Det fremgår af Østre Landsrets dom i [SKM2015.201ØLR], at der foreligger en objektiv fejl, når SKAT ikke kan forklare, hvorfor omkringliggende ejendomme ikke behandles ens.

Vurderingsmyndigheden i Odense Kommune har givet et fradrag på nøjagtig 80 kr. pr. kvadratmeter for alle andre ejendomme i udstykningen... Der er derfor ikke tale om individuelle forhold for de andre ejendomme.

Odense Kommune var bekendt med, at der blev foretaget en byggemodning og en sammenlægning af matrikler. Kommunen stod selv for dette. Byggemodningsudgifterne var afholdt af Odense Kommune, og kommunen havde oplysninger om udgifternes afholdelse og størrelse. Vurderingsmyndigheden havde rent faktisk en forpligtelse til at indhente dette materiale allerede ved første grundværdiansættelse, jf. [referat af 27. maj 2005 fra møde om fradrag for forbedringer i Odense]. Vurderingsmyndigheden fulgte således ikke interne retningslinjer, hvilket er en klar fejl.

Det er derfor Vurderingsmyndigheden i form af Odense Kommune, der var nærmest til at kende byggemodningsudgifterne, som kommunen selv afholdt, jf. modsætningsvist Skatteministeriets påstandsdokument...

Der er endvidere begået objektive fejl ved, at SKAT vildledte klager med fejlangivelse i vurderingsvejledningen.

For det første – og mest alvorlige – orienterede SKAT slet ikke om muligheden for ordinær genoptagelse. Frem til 15. oktober 2004 fremgik det af SKATs vurderingsvejledning, at man *ikke* kunne få rettet gamle fradrag for forbedringer, jf. [Vurderingsvejledningen 2004-3, afsnit C. 3], 1. afsnit, sidste punktum, i modsætning til [Vurderingsvejledningen 2004-4, afsnit C. 3], 1. afsnit. En grundejer kunne derfor indtil denne dato ikke ved gennemlæsning af vurderingsvejledningen få kendskab til, at der var mulighed for genoptagelse af

fradrag for forbedringer. Dette er en grov fejl fra SKATs side, og fejlen er helt afgørende for muligheden for overhovedet at anmode om genoptagelse. OAB havde derfor ikke i perioden 2002 til 15. oktober 2004 overhovedet mulighed eller anledning til at anmode om ordinær genoptagelse, da det ifølge SKATs vejledning var umuligt.

Som det fremgår af SKATs afgørelse [af 19. oktober 2007 og den før 1. januar 2013 gældende affattelse af skatteforvaltningslovens § 33], kan der anmodes om ordinær genoptagelse senest 1. maj i de fjerde år efter vurderingsåret udløb.

Såfremt OAB 15. oktober 2004 havde anmodet om ordinær genoptagelse for fradrag for forbedringer, ville OAB kun kunne opnå ordinær genoptagelse til og med 2001, da fristen for ordinær genoptagelse for 2000 udløb 1. maj 2004. OAB har derfor *aldrig* haft mulighed for at anmode om ordinær genoptagelse for 2000 for fradrag for forbedringer i henhold til SKATs vurderingsvejledning. SKATs fejl i vurderingsvejledningen har derfor haft betydning for nærværende sag, jf. modsætningsvist Skatteministeriets påstandsdokument...

Der har ingen betydning, såfremt det lægges til grund, at OAB havde kendskab til udgifterne allerede fra 1999..., da OAB slet ikke kunne anmode om ordinær genoptagelse i 2000, og da det fremgik af vurderingsvejledningen for 2001-2004, at der ikke kunne anmodes om ordinær genoptagelse. Dermed er eventuel passivitet suspenderet, indtil SKAT vejledte korrekt.

Det fremgik heller ikke indtil 14. november 2005 af SKATs processuelle regler, at Ligningsrådet/Skatterådet kunne genoptage ejendomsvurderinger ekstraordinært, jf. [Procesvejledningen 2005 af 15. januar 2005, afsnit G.4] i modsætning til [Procesvejledningen 2005 af 14. november 2005, afsnit G.4]. OAB indgav anmeldelsen om ordinær genoptagelse 21. februar 2005 ..., hvorfor det ikke på indgivelsestidspunktet var klart, at Skatterådet kunne træffe beslutning om ekstraordinær genoptagelse. Det var endvidere slet ikke klart, at ekstraordinær genoptagelse kunne ske på *initiativ af en grundejer*. Det fremgik således af [SKATs processuelle regler 2005-3 af 14. november 2005, afsnit G.4], at ekstraordinær genoptagelse skete på SKATs og Skatterådets foranledning. Også dette var en fejl, der medførte, at OAB ikke kunne vide, at det var muligt at anmode om ekstraordinær genoptagelse.

Skatteministeriet begik også objektive fejl ved ikke at informere om reglerne om ekstraordinær genoptagelse, på trods af at Skatteministeriet var klar over, at netop fradrag for byggemodningsudgifter mv. var et nødlidende område, hvor grundværdierne var klart fejlagtige. Det fremgår af orienteringen i [skatteministerens besvarelse af 25. april 2006 på spørgsmål nr. 223 fra Folketingets Skatteudvalg], at ToldSkat ville have fokus på ejendomme, der var blevet byggemodnet de seneste 30 år. Bjørnemosen 70-99 blev ikke gennemgået med henblik på ekstraordinær genoptagelse. Skatteministeren beordrede endvidere, at Grundejernes Landsforening og Parcelhusejernes Landsforening skulle orienteres, jf. [forelæggelse for skatteministeren af 21. september 2004]. Grundejernes Landsforening blev aldrig orienteret, og Parcelhusejernes Landsforening havde kun ca. 200 medlemmer.

SKAT drøftede med den centrale Told- og Skattestyrelse, at de forskelligartede og forkerte fradrag var et retssikkerhedsmæssigt problem, jf. [referat af 27. september 2005 fra møde om fradrag for forbedringer i Styrelsen].

Der foreligger således en lang række objektive fejl, både konkret for nærværende sag og systemmæssige eller mere generelle fejl.”

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokument af 2. oktober 2017, hvoraf følgende fremgår:

”Anbringender

1. GYLDIGHEDSSPØRGSMÅLET

Det gøres overordnet gældende, at SKAT faktisk i 2012 traf beslutning om at vurdere, hvorvidt der var grundlag for ekstraordinært at genoptage 2000- ejendomsvurderingen for foreningens ejendom Bjørnemosen 70-99, og at SKAT ikke var juridisk forhindret i at træffe en sådan beslutning.

Det indebærer, at vurderingen af, om der er grundlag for ekstraordinært at genoptage 2000- ejendomsvurderingen, skal ske med hjemmel i den før 1. januar 2013 gældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3 ...

Sagen er omfattet af SKATs beslutning ultimo 2012 om at genoptage sagerne i det såkaldte GLEG-kompleks, da sagen på dette tidspunkt var tilstrækkeligt identificeret. SKATs afgørelse er således ikke ugyldig.

OAB har på intet tidspunkt forsøgt at forklare, hvilken interesse foreningen har i sin ugyldighedspåstand. Hvis foreningen får medhold i påstanden, opnår foreningen *nøjagtigt* det samme resultat, som hvis foreningen *ikke* havde stævnet ministeriet, nemlig at foreningens fradrag for grundforbedringer for vurderingsåret 2000 står ved magt.

OABs rådgiver – Rafn & Søn ApS – fører på vegne mange grundejere helt tilsvarende sager og gør også i disse sager gældende, at SKATs beslutning om at vurdere, hvorvidt der er grundlag for at give mere i fradrag for grundforbedringer, er ugyldige. Heller ikke i disse sager redegør Rafn & Søn ApS for, hvilken glæde deres kunder har af denne påstand. Det bemærkes, at grundejernes eneste mulighed for at få ekstraordinær genoptagelse er ved at anvende de før 1. januar 2013 gældende genoptagelsesregler.

SKAT har vurderet genoptagelsesspørgsmålet efter den før 1. januar 2013 gældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3 ... Efter denne kan Skatterådet efter forelæggelse af SKAT foretage eller ændre en vurdering af en fast ejendom efter udløbet af fristerne for ordinær genoptagelse.

Bestemmelsen blev ændret ved lov nr. 925 af 18. september 2012 om ændring af vurderingsloven og skatteforvaltningsloven ... Loven trådte i kraft den 1. januar 2013, jf. § 3. Herefter fik skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, følgende ordlyd:

”Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra en klageberettiget, jf. § 38, stk. 1, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering efter udløbet af den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis det konstateres, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, jf. stk. 1, eller hvis vurdering ved en fejl ikke er foretaget. Det er en betingelse for genoptagelse af en foretaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mindst 15 pct. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.”

Af ændringslovens § 3, stk. 10, til lov nr. 925 af 18. september 2012 ... fremgår, at:

”Lovens § 2, nr. 1, finder ikke anvendelse på sager, hvor anmodningen om genoptagelse er modtaget af told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor told- og skatteforvaltningen har besluttet at genoptage sagen inden lovens ikrafttræden. For sådanne sager finder de hidtil gældende regler anvendelse.”

Af de specielle bemærkninger til lovforslagets § 3, stk. 10 ... fremgår, at sager om genoptagelse af ejendomsvurderinger, som SKAT har under behandling på det tidspunkt, hvor loven træder i kraft dvs. 1. januar 2013, behandles efter skatteforvaltningslovens § 33 i dennes hidtidige affattelse.

SKAT besluttede af egen drift ved et møde den 28. november 2012 ... at genoptage bl.a. alle tidligere afgjorte sager om fradrag for forbedringer, hvor ekstraordinær genoptagelse var blevet afslået. Mødet blev afholdt som opfølgning på Kammeradvokatens respons af 20. november 2012 ...

Beslutningen om generelt at genoptage sagerne blev truffet af personer, som havde den fornødne beslutningskompetence. Daværende produktionsdirektør og medlem af direktionen, Steffen Normann Hansen, godkendte beslutningen, og skattemyndighederne har også handlet og ageret i henhold til beslutningen.

Da SKAT traf beslutningen, var sagen tilstrækkeligt identificeret, idet SKAT på dette tidspunkt af egen drift kunne fremfinde de sager, der var omfattet af beslutningen. Sagerne var i SKATs system på tidspunktet for beslutningen, og sagerne var klart afgrænset. Det er da også ubestridt, at SKAT af egen drift har fremfundet nærværende sag.

Da SKAT traf beslutningen, var sagen dermed under behandling. Det forhold, at der efterfølgende var et ikke ubetydeligt arbejde med de facto at finde det meget betydeligt antal sager frem, ændrer ikke herved. Dette er også fastslået i kompleksets prøvesager ved Landsskatteretten SKM2016.129.LSR og SKM2016.384.LSR ... I begge disse sager var parterne – ligesom OAB – repræsenteret ved Rafn & Søn ApS. SKM2016.129.LSR og SKM2016.384.LSR er ikke indbragt for domstolene.

Derudover skal det fremhæves, at der er tale om et masseadministrationsområde, og sagsporteføljen omfatter ca. 45.000 sager. En generel beslutning var dermed

også en nødvendighed for at sikre en ligelig behandling af alle de omhandlede sager.

Sagerne var desuden så tilstrækkeligt identificeret, at SKAT kunne have meddelt hver enkelt grundejer om beslutningen inden 1. januar 2013, hvis der havde været de fornødne ressourcer. Det er ikke et krav, at grundejerne havde modtaget meddelelse, for at en sag kan anses som under behandling.

Sagerne, herunder denne sag, var derfor på tidspunktet for SKATs beslutning under behandling.

Hertil kommer, at SKATs beslutning om at behandle sagerne medfører en gunstigere behandling af sagerne under de historisk gældende regler end under de nye regler gældende efter 1. januar 2013.

2. DER ER IKKE GRUNDLAG FOR EKSTRAORDINÆR GENOPTAGELSE

Det gøres overordnet gældende, at OAB ikke har dokumenteret, at OAB opfylder betingelserne for ekstraordinær genoptagelse for vurderingsåret 2000.

Bedømmelsen af, om der skal ske ekstraordinær genoptagelse, beror på et forvaltningsretligt skøn, jf. bl.a. UfR2006.1085H ... En ejer af en ejendom har ikke et retskrav på genoptagelse.

I Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A.A.8.4.3 ..., vedrørende de før 1. januar 2013 gældende regler er praksis for genoptagelse beskrevet. Der fremgår bl.a. følgende om ekstraordinær genoptagelse ...:

"Der skal være vægtige grunde til genoptagelsen. Det kan være tilfældet, hvis ejeren har været afskåret fra at klage tidligere fx. på grund af undskyldelig uvidenhed om fejlen, manglende mulighed for at gennemskue fejlen eller ejer har været vildledt, så han ikke har benyttet sin klagemulighed til tiden.

Ved bedømmelsen af, hvilke sager, der skal forelægges for Skatterådet, foretager SKAT en samlet individuel vurdering af forholdene, hvilket er bekræftet i dommen SKM2014.91.BR, hvor det i præmisserne fastslås, at retten kan tiltræde SKATs restriktive fortolkning af SFL § 33, stk. 3, således at der skal foreligge vægtige grunde, ligesom ekstraordinær genoptagelse er betinget af, at der foretages en samlet vurdering af sagens individuelle forhold. Disse betingelser var ikke opfyldt. Dommen er anket til Østre Landsret.

Ved SKATs praksis lægges der blandt andet vægt på, om der er tale om objektive fejl i vurderingerne og/eller myndighedsfejl, at ændringerne er væsentlige og/eller der foreligger særlige omstændigheder i øvrigt

[...]

Som eksempler på objektive fejl eller myndighedsfejl kan nævnes forkert opmålte arealer, manglende strandbeskyttelsesnotering, bygninger der ikke er medtaget, eller der er medtaget for mange bygninger og byggeretter.

[...]

Der kan forekomme tilfælde, hvor fejlen ved vurderingen ikke beror på objektive fejl eller myndighedsfejl, men vedrører vurderingsskønnet. Som eksempel kan nævnes at der er anlagt et forkert niveau for en større eller mindre gruppe af ejendomme eller en fejlagtig bedømmelse af individuelle forhold.

Der kan ikke gives noget eksakt mål for, hvornår en ændring er væsentlig. Hvor det drejer sig om objektive fejl/myndighedsfejl, vil ændringer på mindre end 10-15% af vurderingen som oftest blive betragtet som uvæsentlige. I forbindelse med vurderingsskønnet må der forventes ændringer på mindst 30-35%, før de betragtes som væsentlige. I væsentlighedskriteriet indgår ikke alene beløbsmæssige ændringer. Er der behov for ændring af et større antal ejendomme, vil dette i sig selv kunne betragtes som væsentligt. Det forekommer for eksempel, når alle eller de fleste af ejendommene i en hel udstykning ændres.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at beløbsmæssig væsentlighed ikke kan stå alene som begrundelse for ekstraordinær genoptagelse. Der kan dog henvises til SKM2013.803.SR, hvor Skatterådet nedsatte vurderingen angående en forretningsejendom, der var vurderet 41 % højere end Landsskatterettens vurdering for de efterfølgende år. I øvrigt kan henvises til afgørelserne i SKM2013.307.BR og SKM2013.308.BR. Ved sidstnævnte afgørelse fandt byretten yderligere, at ny ejer ikke havde større krav på ekstraordinær genoptagelse end gammel ejer havde på overtagelsestidspunktet.

[...]

I en nyere afgørelse har Landsskatteretten fastslået, at man var enig i, at der var tale om beløbsmæssig væsentlighed, men her var det ikke alene tilstrækkeligt grundlag for ekstraordinær genoptagelse. I den pågældende sag havde ejer, men ikke vurderingsmyndigheden, haft kendskab til de forhold, der kunne begrunde ændring, siden 1991 og kendt til at forholdene kunne begrunde ændring. Alligevel havde man først anmodet om genoptagelse i 2005 og fremsendt dokumentation for ændringsbehovet i 2008. Landsskatteretten lagde også vægt på, at der ikke have været myndighedsfejl ved den oprindelige ansættelse. Landsskatteretten stadfæstede derfor SKATs afvisning, se SKM2010.754.LSR." (mine understregninger)

Der skal således efter praksis foreligge vægtige grunde, før der gives tilladelse til revision efter udløb af den ordinære genoptagelsesfrist.

Myndighedernes praksis, hvorefter der anlægges en restriktiv fortolkning af skatteforvaltningslovens dagældende § 33, stk. 3, er tiltrådt af domstolene, jf. bl.a. SKM2016.132.ØLR ... (ankedommen af de i SKM2013.307 og 308 BR offentliggjorte domme, der er omtalt ovenfor i citatet fra Den juridiske vejledning). Landsretten henviste til byrettens grunde...

Praksis er i øvrigt saglig, hvorfor den ikke kan tilsidesættes eller udvides, idet myndighederne er overladt kompetencen til at fastlægge en sådan, jf. den ovenfor omtalte UfR2006.1085H ...

I denne sag er SKATs afgørelse ... om, at der ikke er grundlag for at ekstraordinær genoptagelse, baseret på relevante og saglige hensyn i overensstemmelse med praksis for ekstraordinær genoptagelse.

SKAT har gennemgået de relevante hensyn og foretaget en samlet vurdering af sagens konkrete omstændigheder. Der er ikke grundlag for at tilsidesætte denne vurdering.

2.1. Væsentlighedskravet

Ved vurderingen af, om der skal ske ekstraordinær genoptagelse lægges der som anført blandt andet vægt på, om ændringerne af vurderingerne er væsentlige. Som det fremgår ovenfor i punkt 2 gælder efter praksis, når der som her ikke er tale om objektive fejl/myndighedsfejl, at der i væsentlighedskravet ikke alene indgår beløbsmæssige ændringer.

Det følger af Højesteretspraksis, at den, der påberåber sig et fradrag for grundforbedringer, bærer bevisbyrden herfor, jf. senest SKM2017.330.HR ...

I denne sag har SKAT ved afgørelse af 19. oktober 2007 ... oprindeligt indrømmet et fradrag på kr. 4.181.100,- for 2001, kr. 4.323.100,- for 2002 og 2003 samt kr. 4.587.900,- for 2005.

SKAT har efterfølgende konstateret, at disse fradrag var ansat alt for højt. SKAT sendte derfor forslag til afgørelse af 4. februar 2009 ... til OAB, hvor fradraget blev varslet nedsat til kr. 1.031.100,- gældende fra vurderingsåret 2008.

En nedsættelse af fradraget i overensstemmelse med SKATs forslag indebærer, at forskellen mellem fradraget og grundværdien i 2000 på kr. 4.544.300,- ..., falde til 22,69 %, hvilket er under minimumsgrænsen på 30-35 %.

OAB anmodede den 16. februar 2012 ... om genoptagelse af fradragsansættelsen. SKAT udsendte agterskrivelse af 11. juli 2012 ..., hvor fradraget blev foreslået ansat til kr. 1.561.200,-. Dette fradrag har hvilet på ejendommen siden 2012 ... og er ikke påklaget. Det bemærkes i den forbindelse, at gyldigheden af SKATs afgørelse ... ikke er en del af denne sag.

I tilfælde af, at væsentlighedskriteriet beregnes på baggrund af fradraget på kr. 1.561.200,- vil forskellen udgøre 34,36 %. Det bemærkes i den forbindelse, at fradraget er ansat for 2012, mens nærværende sag vedrørende år 2000.

Fradraget på kr. 1.561.200,- indeholder også fradrag for *ekstern vej*. OAB er imidlertid ikke berettiget til fradrag for ekstern vej.

Odense Kommune ombyggede i 1999 den eksisterende kommunevej, Bjørnemosevej. På tidspunktet for denne ombygning var vejen mere end 30 år gammel ... Allerede fordi der eksisterede en vej - som efterfølgende blev ombygget - er der ikke adgang til fradrag.

OAB har desuden ikke godtgjort, at der er udført grundforbedrende arbejder i forbindelse med ombygningen af vejen.

Ombygningen af den eksisterende vej, Bjørnemosevej, bestod bl.a. i at lægge ny asfalt i eksisterende tracé samt at gøre vejen ca. 1,5 meter bredere ...

Af Miljø- og Teknikudvalget i Odense Kommunes dagsorden for mødet vedrørende byggemodningen af område ved Bjørnemosevej ... fremgår, at byggemodningen omfatter et anlæg af ca. 580 meter vej. Af beskrivelsen fremgår det videre ..., at *"Vejanlægget består af ombygning af ca. 350 m. af den eksisterende kommunevej, Bjørnemosevej"*

I lokalplanens punkt 5.1 ... var det forudsat, at *"vejens karakter af snoet landsbygade med uhøjtidelige grønne rabatter skal opretholdes"* (min understregning).

Den eksisterende vej, Bjørnemosevej, har således bevaret sin karakter og sit forløb.

Fradrag for forbedringer efter vurderingslovens dagældende §§ 17 og 18 ... er betinget af, at foranstaltningen har bevirket en stigning i grundværdien.

OAB har ikke godtgjort, at der ved ombygningen af den eksisterende vej er sket en stigning i selve grundens værdi, og handelsværdien af selve grunden dermed er forøget.

Formålet med bestemmelserne om fradrag for forbedringer har været - inden for visse grænser - at friholde de værdistigninger, som er resultatet af ejerens grundforbedringer for beskatning. Ved vurderingen af, om en ekstern vej er fradragsberettiget, lægges der i retspraksis vægt på, om der er andre adgangsveje til grunden, jf. bl.a. SKM2014.434.ØLR ...

Det forhold, at den eksterne vej Bjørnemosevej ved ombygningen i 1999 er blevet gjort bredere, medfører ikke, at der er tale om en fradragsberettiget grundforbedring. Der var allerede på tidspunktet for ombygningen sikret tilstrækkelige adgangsforhold til ejendommen. Udvidelsen af den eksisterende vej er ikke sket for at give plads til mere og gennemkørende trafik ...

Hertil kommer, at udskiftning af en eksisterende asfaltvej ikke berettiger til fradrag. En sådan udskiftning af belægning er foretaget ud fra et genopretningssynspunkt, hvilket ikke er værdiforøgende for ejendommen, jf. bl.a. UfR 2006.2568H ... om oprensning af en forurennet grund.

Desuden er de nye veje, der blev anlagt i forbindelse med byggemodningen af området, jf. luftfotoet fra 1999 og 2014 ..., ikke grundforbedrende for OABs ejendom. Det bemærkes, at det af OAB anførte ... om, at den eksisterende vej ikke kunne anvendes til den nye bebyggelse, bestrides som udokumenteret.

Fradraget for ekstern vej udgør kr. 389.114,-, ud af fradraget på kr. 1.561.300,-. Det resterende fradrag på kr. 1.172.086,- vil i så fald udgøre 25,79 % af grundværdien.

Der foreligger derfor ikke væsentlighed, når forskellen – som den skal – beregnes på baggrund af det fradrag, som OAB rettelig skulle have haft.

OAB har således i en årrække fået et langt højere fradrag, end OAB har været berettiget til.

Under alle omstændigheder kan beløbsmæssig væsentlighed ikke stå alene som begrundelse for ekstraordinær genoptagelse. Det er et krav, at der foreligger yderligere momenter i sagen, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse, jf. SKM2010.754.LSR ... samt Landsskatterettens afgørelser i LSR j.nr. 15-2454057 ..., LSR j.nr. 15-1536812 ..., LSR j.nr. 15-0627351 ... og LSR j.nr. 15-3265305 ... Dette spørgsmål behandles nedenfor under punkt 2.3.

2.2. Ingen objektive fejl eller myndighedsfejl

OAB har ikke godtgjort, at der foreligger sådanne yderligere momenter, herunder objektive fejl eller myndighedsfejl, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse.

OAB har selv haft kendskab til byggemodningsudgifterne på ejendommen.

Det fremgår bl.a. af skødet, at OAB skulle afholde udgifter til tilslutningsafgifter, jf. skødets § 5 ... Af ansøgningseskemaet vedrørende støttet boligbyggeri fremgår, at tilslutningsafgifterne beløber sig til kr. 1.101.000,- ... Ansøgningseskemaet er underskrevet af OAB den 26. april 2001. Derudover har OAB selv forestået etablering af interne veje mv. OAB anmodede om fradrag herfor på kr. 1.633.959,- på baggrund af ”Tilbud J&B Entreprise [...]” ...

OAB må også have været bekendt med kommunens udgifter til byggemodning, jf. bl.a. skødets § 6 ..., hvoraf det fremgår, at lokalplanen ... er udleveret til OAB.

Det er således OAB, som har kendt til de afholdte udgifter på ejendommen, og som dermed også er nærmest til at bære ansvaret for, hvis der ikke er givet korrekte fradrag.

Dette gælder særligt, når der henses til, at OAB er professionel aktør på området for ejendomsadministration eller er ledet af en professionel administrator. OAB har ikke besvaret Skatteministeriets opfordringer (A og B), fremsat i svarskriftet ... og gentaget i duplikken ... og processkrift A ... Det må derfor komme foreningen bevismæssigt til skade med den virkning, at det ved sagens pådømmelse lægges til grund, at OAB som professionel aktør må antages at være bekendt med rettigheder og forpligtelser i forhold til ejendomsbeskatning,

herunder fradrag for forbedringer. Det bemærkes, at ifølge SKATs skrivelse af 16. marts 2005 ... til Rafn & Søn ApS anmodede OAB om ordinær genoptagelse af fradrag for forbedring for 19 ejendomme ejet af OAB, herunder den i sagen omhandlede.

Af de øvrige 18 ejendomme havde 17 af disse fradrag allerede i år 2000... På dette tidspunkt var de ligeledes ejet af OAB. Nogle af disse ejendommers fradrag blev yderligere forhøjet fra 2001 i forbindelse med genoptagelsesansøgningen i 2005.

Det forhold, at der i den tidligere vurderingsorganisations praksis har været en uensartet administration af regelsættet vedrørende fradrag for forbedringer, giver ikke grundlag for, at der skulle foreligge en *generel* mangelfuldhed på området for ejendomsvurderinger, eller at der foreligger myndighedsfejl. OAB skal påvise, at der konkret i nærværende sag er sket en myndighedsfejl, hvilket ikke er påvist.

Hverken det forhold, at naboejendommen matr.nr. 20ba (Bjørnemosen 1) har fået et fradrag for forbedringer i 2000 ... eller det forhold, at ejendommene beliggende Bjørnemoselvej 100-116 har fået et fradrag for forbedringer i vurderingsåret 1999, mens OAB ikke har fået et fradrag, medfører, at der foreligger en åbenlys og objektiv fejl. OAB har peget på disse to forhold i processkrift I ...

At en nabo- eller søsterejendom er tildelt et fradrag, indebærer ikke en objektiv fejl endside en myndighedsfejl. OAB har desuden ikke godtgjort, at de tildelte fradrag også skulle være givet til OAB, eller at Vurderingsmyndigheden burde være klar over, at OAB skulle have et lignende fradrag. Endelig foreligger der ingen oplysninger om, hvad naboejendommene har fået fradrag for.

Når der udføres byggemodning, er det ikke ensbetydende med, at der efterfølgende er ret til fradrag for udgifterne hertil. At en kommune byggemodner et område, og der efterfølgende ikke gives fradrag for forbedringer, indebærer derfor ikke at der foreligger fejl, på trods af, at vurderingsopgaven lå hos kommunerne på dette tidspunkt, jf. bl.a. UfR2006.1085H ...

Det er desuden ikke korrekt, når OAB ..., anfører, at alle grundene i byggemodningsområdet modtog et fradrag for forbedringer i forbindelse med den første vurdering. Hverken matrikel nr. 20 ac (den i sagen omhandlede) eller nr. 20 ao fik et fradrag for forbedringer for ejendomsvurderingen for 2000 ...

Der forelå ikke en forpligtelse for vurderingsmyndigheden til at indhente oplysninger om byggemodning mv. Det er derfor ikke korrekt, når OAB anfører, at Vurderingsmyndigheden ikke fulgte gældende retningslinjer om at indhente oplysninger, som de fremgår af referatet ...

Det fremlagte referat ... er fra et møde afholdt i SKATs regi den 27. maj 2005, og vedrører den proces, der blev sat i gang, efter at SKAT havde overtaget vurderingsopgaven, med henblik på bl.a. at bedømme, om udstykninger, der var byggemodnet inden for de seneste 30 år, havde et korrekt fradrag for forbedringer. Referatet fra dette møde har derfor ingen betydning i relation til spørgsmålet om, hvorvidt der er sket fejl ved de oprindelige vurderinger for den omhandlede ejendom.

Det bestrides desuden, at SKAT har vejledt fejlagtigt i den dagældende Vurderingsvejledning.

OAB anfører ..., at det indtil september 2004 fremgik af vejledningen, at man ikke kunne få rettet gamle fradrag. Af Vurderingsvejledningen 2004-3, afsnit C.3 ..., vedrørende "øvrige betingelser" fremgår det, at såfremt de fornødne oplysninger ikke er tilgængelige for vurderingsmyndigheden på vurderingstidspunktet, så må der tages hensyn til forbedringerne, så snart vurderingsmyndighederne bliver bekendt med dem.

OAB anfører desuden, at ordlyden af Vurderingsvejledningen medførte, at grundejerne ikke vidste, at der var mulighed for ekstraordinær genoptagelse. Dette indebærer ikke, at der foreligger objektive fejl eller myndighedsfejl, jf. bl.a. SKM2016.129.LSR ..., og OAB har da heller ikke godtgjort, at angivelserne i Vurderingsvejledningen konkret har haft betydning for grundværdiansættelsen for den omhandlede ejendom.

Det bestrides endelig, at "Redegørelse om fradrag for forbedringer i grundværdien og GLEG-projektet" af 2. marts 2014 ... sendt til Rigsrevisionen godtgør, at Vurderingsmyndigheden har begået fejl, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse for 2000. Udsagnene i redegørelsen er udokumenterede. Tilsvarende er forelæggelsen for skatteministeren ... samt dennes svar på spørgsmål 223 ... ikke dokumentation for, at der er begået fejl i nærværende sag.

OAB har ikke godtgjort, at der eksisterer en *administrativ praksis*, hvorefter der foreligger en objektiv fejl, når fradraget for Bjørnemosen 70-99 var ansat til kr. 0,-, mens søster- og nabogrunde har fået fradrag for forbedringer.

De påberåbte afgørelser ... er blot udtryk for en konkret bevisvurdering. Allerede derfor kan de ikke være udtryk for en retningsgivende afgørelse. Der er desuden tale om afgørelser, der alle er truffet i det såkaldte GLEG-kompleks, som denne sag ligeledes er en del af, og de omhandlede ejendomme har derfor først fået et fradrag efter afgørelsen i 2016. Også af denne årsag godtgør afgørelserne ikke, at der oprindeligt er begået fejl hos myndighederne.

Det påhviler den skattepligtige, der hævder eksistensen af en fast administrativ praksis, at dokumentere denne, jf. eksempelvis UfR 2011.3305 H ...

OAB har ikke dokumenteret denne påståede praksis.

Den påståede praksis består i 13 afgørelser ... fra SKAT, der alle er dateret den 22. juni 2016, og som alle vedrører bebyggelsen i Anderuplunden, Odense.

Afgørelserne er alle truffet *efter* SKATs afgørelse i nærværende sag, hvor SKAT har nægtet OAB fradrag, og *efter* Landsskatteretten afsagde kendelser i to prøvesager i dette sagskompleks vedrørende ekstraordinær genoptagelse, jf. SKM2016.129.LSR ... og SKM2016.384.LSR ..., hvor Landsskatteretten fandt, at der ikke var grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Allerede af denne grund

kan disse afgørelser ikke statuere en fast administrativ praksis, som OAB kan støtte ret på.

Hertil kommer, at afgørelserne ikke er truffet af den øverste administrative instans jf. UfR1994.792 H ... og UfR 2011.3305 H ...

OAB har derfor ikke godtgjort, at der foreligger yderligere momenter, herunder objektive fejl eller myndighedsfejl, der begrundet ekstraordinær genoptagelse.

2.3. Øvrige omstændigheder

OAB har ikke i øvrigt påvist særlige omstændigheder, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse af OABs ejendomsvurdering for 2000. Det betyder, at det andet krav for at indrømme ekstraordinær genoptagelse ikke er opfyldt.

Som anført af SKAT i den indbragte afgørelse ... har foreningen kendt til udgiftsafholdelsen siden 1999 uden at anmode om fradrag for grundforbedringer. Det må lægges til grund, at foreningen er professionel og at den kendte eller burde have kendt reglerne om fradrag for grundforbedringer.

Dette understøttes af, at 17 af de ejendomme, der fremgår af listen ... allerede havde fået et fradrag for forbedringer i 2000. På dette tidspunkt var de ligeledes ejet af OAB. OAB har derfor både kendt til og anvendt muligheden for at opnå fradrag for forbedringer allerede på dette tidspunkt.

OAB har derfor ikke godtgjort, at SKATs afgørelse af 20. januar 2015 er ugyldig, eller at der er grundlag for at genoptage vurderingen for 2000 ekstraordinært.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Gyldigheden af SKATs afgørelse af 20. januar 2015

Ved lov nr. 925 af 18. september 2012 om ændring af vurderingsloven og skatteforvaltningsloven blev reglerne om grundforbedringsfradrag samt genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 33 ændret. Loven trådte i kraft den 1. januar 2013.

Det fremgår af overgangsreglerne i ændringslovens § 3, stk. 10, at den nye affattelse af § 33 ikke finder anvendelse på sager, hvor anmodning om genoptagelse er modtaget af told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor told- og skatteforvaltningen har besluttet at genoptage sagen inden lovens ikrafttræden. For sådanne sager finder de hidtil gældende regler anvendelse.

Formålet med bestemmelsen er ifølge lovens forarbejder at præcisere, at sager om genoptagelse af ejendomsvurderinger, som SKAT har under behandling på det tidspunkt, hvor loven træder i kraft, behandles efter skatteforvaltningslovens § 33 i dennes hidtidige

affattelse. Det fremgår videre af bemærkningerne, at sager anses for værende under behandling, når de er modtaget hos SKAT.

Den indtil 1. januar 2013 gældende affattelse af § 33, stk. 3, forudsætter en toleddet sagsbehandling i sager om ekstraordinær genoptagelse, hvor først told- og skattemyndighederne behandler sagen med henblik på at vurdere, hvorvidt sagen skal forelægges for Skatterådet, hvorefter Skatterådet i givet fald træffer afgørelse om ekstraordinær genoptagelse.

Overgangsreglerne i ændringslovens § 3, stk. 10, sonderer ikke mellem sagsbehandlingen ved SKAT og i Skatterådet, ligesom forarbejderne angiver, at de hidtidige regler finder anvendelse i sager, som "SKAT" har under behandling på ikrafttrædelsestidspunktet. På den baggrund finder landsretten, at bestemmelsen må forstås således, at de før 1. januar 2013 gældende regler fortsat finder anvendelse ikke blot på sager, der var under behandling i Skatterådet, men tillige for sager om ekstraordinær genoptagelse, der verserede i SKAT på tidspunktet for lovens ikrafttræden med henblik på eventuel forelæggelse for Skatterådet.

Spørgsmålet er herefter, om sagen vedrørende Bjørnemosen 70-99 var under behandling i SKAT den 1. januar 2013.

Det fremgår af beslutningsreferatet fra mødet den 28. november 2012 mellem SKAT og Kammeradvokaten som opfølgning på sidstnævntes responsum af 20. november 2012, at der var enighed om at behandle samtlige sager, som var indkommet før 1. januar 2013, efter det dagældende regelsæt. Beslutningen omfattede dels de sager, som var under behandling på tidspunktet for ændringslovens ikrafttræden, dels de sager som havde været genstand for afgørelse. Det blev således konkret besluttet, at sager om ansættelse af fradrag for forbedringer i grundværdien på baggrund af en anmodning om en ordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, skulle genoptages af SKAT af egen drift med henblik på vurdering af muligheden for ekstraordinær genoptagelse.

Det fremgår af de foreliggende oplysninger om mødet, at SKAT var repræsenteret af personer, der må anses for at have kompetence til at træffe en sådan beslutning, og at mødekredsen i øvrigt var opmærksom på, at beslutningen om genoptagelse skulle være truffet

inden 1. januar 2013, for at de hidtidige – og for borgeren mere gunstige – regler fandt anvendelse.

Landsretten finder herefter, at beslutningen vedrørende genoptagelse blev truffet før 1. januar 2013.

Det forhold, at beslutningen først blev offentliggjort ved skatteministerens orientering af Folketingets Skatteudvalg den 25. januar 2013, og at OAB efter det oplyste først direkte blev orienteret herom i december 2014, kan ikke føre til en anden vurdering. Landsretten lægger i den forbindelse vægt på, at en beslutning om at optage en sag til behandling eller genoptage en sag ikke udgør en afgørelse i forvaltningsretlig forstand, og at en sådan beslutning ikke i almindelighed udløser en pligt til særskilt at underrette borgeren herom med den virkning, at beslutningen først får retskraft herved.

Landsretten finder endvidere, at overgangsreglernes bestemmelse om, at ”sagen” skal have været under behandling den 1. januar 2013, stiller visse krav til identifikationen af de omhandlede sager. Det er imidlertid tilstrækkeligt, at skattemyndighederne på tidspunktet, hvor beslutningen blev truffet, havde de fornødne oplysninger til af egen drift at identificere og behandle de omhandlede sager. Det er ubestridt, at sagen vedrørende Bjørnemosen 70-99 var i SKATs system på tidspunktet, hvor beslutningen blev truffet, og at SKAT rent faktisk af egen drift udfandt sagen.

Herefter findes sagen om ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2000 for Bjørnemosen 70-99 at have været under behandling i SKAT den 1. januar 2013, og afgørelsen af 20. januar 2015 er således med rette truffet efter de indtil 1. januar 2013 gældende regler. Da afgørelsen herefter ikke er ugyldig, frifindes Skatteministeriet for den principale påstand.

Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2000

Det beror på et forvaltningsretligt skøn, om en ejendomsvurdering ekstraordinært skal genoptages efter den tidligere skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3, jf. blandt andet afgørelserne refereret i SKM2006.49H og SKM2007.186Ø.

Landsretten bemærker, at adgangen til ekstraordinær genoptagelse i sagens natur må være snæver, da der er tale om et retsmiddel ud over almindelig klageadgang og ordinær genoptagelse, og hensynet til klarhed på området tilsiger, at en skattesag kun i særlige tilfælde revideres efter udløbet af den ordinære klagefrist og fristen for ordinær genoptagelse.

Ekstraordinær genoptagelse forudsætter efter praksis for det første, at klageren har dokumenteret eller sandsynliggjort, at der var væsentlige fejl eller afvigelser forbundet med den oprindelige ansættelse af grundværdien, herunder fradrag for forbedringer.

Dernæst skal klageren dokumentere eller sandsynliggøre, at der ved ansættelsen er sket objektive fejl, myndighedsfejl eller foreligger lignende forhold, der i øvrigt kan medføre, at der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse. Endelig kan der være forhold, der taler imod ekstraordinær genoptagelse, herunder f.eks. hvis klageren har udvist passivitet, uden at der foreligger undskyldelige omstændigheder.

Landsretten finder, at der ved vurderingen af væsentligheden af afvigelsen skal tages udgangspunkt i fradraget på 1.561.200 kr., som efter SKATs bestemmelse har hvilet på ejendommen siden 2012. OAB har ved henvisning til den seneste og fortsat aktuelle afgørelse truffet af SKAT vedrørende dette fradrag løftet bevisbyrden for fradragets berettigelse. Det forhold, at Skatteministeriet under sagen har gjort gældende, at fradraget bør nedsættes til 1.031.100 kr., kan ikke føre til et andet resultat, da Skatteministeriet ikke har godtgjort, at SKATs afgørelse er forkert, og da det ikke kan pålægges OAB at føre et nærmere bevis for rigtigheden af SKATs afgørelse.

Afvigelsen udgør herefter 34,36 pct., hvilket efter administrativ praksis er væsentligt.

Det forhold, at OAB således har sandsynliggjort at have været berettiget til et grundværdiforbedringsfradrag for 2000, der opfylder kravet om væsentlighed, kan imidlertid ikke i sig selv begrunde ekstraordinær genoptagelse. Der skal således tillige foreligge andre omstændigheder, der taler herfor. Eventuelle myndighedsfejl eller lignende skal i givet fald være sket i relation til den konkrete sag, og en generelt mangelfuld administration på ejendomsvurderingsområdet på dagældende tidspunkt kan således ikke begrunde ekstraordinær genoptagelse af sagen.

Det lægges til grund, at byggemodningen i 1999 vedrørte 4 grunde, hvoraf Bjørnemosen 1-30 og Bjørnemosen 100-116 fik tilkendt et grundforbedringsfradrag fra første vurderingsår, mens de to andre, herunder Bjørnemosen 70-99, ikke fik. Denne omstændighed udgør ikke i sig selv en objektiv fejl, ligesom det ikke har karakter af en objektiv fejl eller myndighedsfejl, at oplysninger om den fradragsberettigende byggemodning ikke indgik i ejendomsvurderingen. Dette gælder uanset, om kommunen forestod og derfor var bekendt med denne, idet vurderingsmyndigheden og Miljø- og Teknikforvaltningen er to forskellige forvaltningsmyndigheder, og der kan ikke ske identifikation mellem disse, uanset at vurderingsmyndigheden på daværende tidspunkt henhørte under kommunen.

OAB har således ikke godtgjort, at der forelå omstændigheder ved fastsættelsen af ejendomsvurderingen for Bjørnemosen 70-99 for 2000, der gav vurderingsmyndigheden anledning til at indhente oplysninger om byggemodningen til brug for vurderingen, hverken fra kommunens Miljø- og Teknikforvaltning eller skattesagerne vedrørende naboejendommene. Det forhold, at der efter dagældende vurderingslovs § 17 ikke var et krav om, at grundejeren anmodede om et fradrag, kan herefter ikke føre til et andet resultat. Følgelig var der heller ikke en pligt til at indhente sådanne oplysninger, og skattemyndighederne har derfor ikke handlet i strid med officialprincippet, herunder som udtrykt i referat af 27. maj 2005 fra møde om fradrag for forbedringer i Odense Kommune.

Landsretten finder, at det lange tidsforløb fra vurderingstidspunktet til begæringen om ændring af vurderingen taler imod ekstraordinær genoptagelse. Allerede i 1999 må OAB antages at have været bekendt med de faktiske og retlige omstændigheder, som kunne begrunde et grundforbedringsfradrag, idet OAB selv afholdt nogle af udgifterne til byggemodningen af grunden og desuagtet ikke på noget tidspunkt før den 21. februar 2005 gjorde skattemyndighederne opmærksom herpå. Landsretten lægger i den forbindelse vægt på, at OAB er en stor boligforening, der ejer mange ejendomme, at det fremgik af ejendomsvurderingen for 2000, at der kunne klages over vurderingen til vurderingsrådet, ligesom det fulgte af lovgivningen, at der fra 2001 var adgang til genoptagelse.

OAB har gjort gældende, at SKAT vildledte og ikke i tilstrækkelig grad vejledte OAB om muligheden for genoptagelse, idet det indtil 15. oktober 2004 fremgik af

vurderingsvejledningen, at ansættelsen af fradrag skulle ske ved den første vurdering efter grundforbedringsarbejdets udførelse, og det først efter den 14. november 2005 udtrykkeligt fremgik af SKATs processuelle regler, at der kunne ske ekstraordinær genoptagelse.

Landsretten skal hertil bemærke, at disse forhold ikke kan anses som objektive fejl eller myndighedsfejl i forbindelse med ansættelsen af fradraget i 2000, men alene kan have betydning ved vurderingen af OABs passivitet.

Landsretten finder det dog ikke godtgjort, at udformningen af vurderingsvejledningen eller de processuelle regler konkret har været årsag til, at OAB, som er en professionel boligforening, ikke tidligere har anmodet om genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2000. Landsretten lægger i den forbindelse vægt på, at det fulgte af lovgivningen, at der var mulighed for genoptagelse, og at det fremgik af samme vurderingsvejledning, at vurderingsmyndighederne må tage hensyn til forbedringer, så snart vurderingsmyndigheden bliver bekendt med dem, hvilket indikerer, at revision kunne forekomme.

På denne baggrund finder landsretten, at der ikke er grundlag for ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderingen for Bjørnemosen 70-99 for år 2000.

Skatteministeriet frifindes herefter tillige for den subsidiære påstand.

OAB skal betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 46.875 kr. Beløbet omfatter udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet er der ud over sagens værdi på 100.000 kr. taget hensyn til sagens omfang, varighed og betydning, samt at Skatteministeriet har udarbejdet en materialesamling.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal OAB betale 46.875 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.