

HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 27. november 2018

Sag 244/2017

(2. afdeling)

Civica (tidligere Odense Andelsboligforening, OAB)

(advokat Eduardo Vistisen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 22. afdeling den 15. november 2017.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Lene Pagter Kristensen, Marianne Højgaard Pedersen, Michael Rekling, Jens Kruse Mikkelsen og Lars Apostoli.

Påstande

Appellanten, Civica, har gentaget sin subsidiære påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at ejendomsvurderingen for 2000 for Bjørnemosen 70-99 skal genoptages ekstraordinært.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om stadfæstelse.

Anbringender

Civica har for Højesteret frafaldet sin principale ugyldighedspåstand for landsretten og det tilhørende anbringende om, at SKAT med urette ikke havde anvendt skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, således som denne bestemmelse var affattet med virkning fra den 1. januar 2013. Skatteministeriet har for Højesteret frafaldet anbringendet om, at ændringen af vurderingen af grundværdien ikke kan anses for væsentlig.

Civica har anført navnlig, at der for Bjørnemosen 70-99 foreligger en væsentlig afvigelse på 30-35 % mellem den oprindelige og den korrekte ansættelse af grundværdien, som i sig selv begrunder, at ejendomsvurderingen skal genoptages ekstraordinært.

Hertil kommer, at der også foreligger andre omstændigheder i form af objektive myndighedsfejl, som indebærer, at ejendomsvurderingen skal genoptages ekstraordinært.

Det udgør således en usaglig forskelsbehandling mellem Bjørnemosen 70-99 og andre ejendomme i samme byggemodningsområde, at ejendommene Bjørnemosen 70-99 og Bjørnemosen 40-69 ikke fik tildelt et oprindeligt fradrag for forbedringer i grundværdien for 2000, mens ejendommene beliggende Bjørnemosen 1-30 og Bjørnemosevej 100-116 fik tildelt et generelt byggemodningsfradrag på 80 kr. pr. m². Det forhold, at SKAT i 2007 egenhændigt genoptog sagsbehandlingen for de andre ejendomme i byggemodningsområdet, da SKAT fandt, at Bjørnemosen 70-99 havde ret til fradrag, viser, at der er fast praksis for, at alle ejendomme i et byggemodningsområde skal behandles ens.

Det udgør endvidere en objektiv fejl, at Bjørnemosen 70-99 blev placeret i et forkert grundværdiområde og med forkert planmæssig anvendelse. Det betød, at vurderingsmyndigheden ikke via planregistret fik oplysninger om, at ejendommen nu blev anvendt til boligformål, hvilket krævede væsentlige byggemodnende foranstaltninger. At der er tale om en objektiv fejl dokumenteres af, at grundværdiområde og planmæssig anvendelse blev ændret, da Bjørnemosen 70-99 i 2007 fik tilkendt et oprindeligt fradrag for forbedringer med virkning fra 2001.

Administrativ praksis fra Ligningsrådet og Skatterådet understøtter, at ejendomsvurderingen for Bjørnemosen 70-99 skal genoptages ekstraordinært i henhold til den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3. Det fremgår af de fremlagte afgørelser fra Skatterådet, at objektive myndighedsfejl og grove fejlskøn har ført til ekstraordinær genoptagelse.

I henhold til vurderingslovens § 5 er det vurderingsmyndighedens opgave at fastsætte fradrag for forbedring og at oplyse sagen. Vurderingsmyndigheden havde pligt til at afdække, om Civica havde ret til fradrag for forbedringer omfattet af den dagældende vurderingslovs § 17,

selv om Civica var i besiddelse af nogle af de relevante oplysninger. Skatteministeriets anbringende om det modsatte er i strid med lovens ordlyd og åbenbart ulovligt. For udgifter, som kun vurderingsmyndigheden havde kendskab til, og som andre ejendomme i byggemodningsområdet fik fradrag for, skal der i alle tilfælde tillades ekstraordinær genoptagelse. Odense Kommunes ejendomsskattekontor havde oplysninger om byggemodningen, bl.a. fordi kommunen havde fastsat procedurer for, at ejendomsskattekontoret fik informationer om byggemodning til brug for bl.a. ejendomsvurdering. Det forhold, at andre ejendomme i samme byggemodningsområde oprindeligt fik fradrag for forbedringer, dokumenterer, at vurderingsmyndigheden var bekendt med byggemodningen.

Det forhold, at Civica ikke har klaget over den oprindelige grundværdivurdering, taler ikke imod ekstraordinær genoptagelse i denne sag. Civica har ikke forud for 2000 klaget over fradrag for forbedringer, og det er hverken dokumenteret eller sandsynliggjort, at Civica som almentnyttet boligselskab var bekendt med – eller burde have været bekendt med – det retlige grundlag for fradrag for forbedringer.

Skatteministeriet har anført navnlig, at Civica ikke har godtgjort, at Civica opfylder betingelserne for ekstraordinær genoptagelse for vurderingsåret 2000. Bedømmelsen af, om der skal ske ekstraordinær genoptagelse, beror på et forvaltningsretligt skøn. Der er ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs afgørelse i sagen, som er baseret på relevante og saglige hensyn i overensstemmelse med praksis for ekstraordinær genoptagelse.

Ekstraordinær genoptagelse efter den dagældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3, kan ikke opnås, blot fordi der er tale om en større beløbsmæssig afvigelse mellem ansættelsen og den rigtige grundværdi. Civica har ikke godtgjort, at der foreligger sådanne yderligere momenter, herunder objektive fejl eller myndighedsfejl, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse.

Civica har forud for 2000 klaget over grundværdiansættelsen på andre ejendomme, og Civica har derfor været bekendt med rettigheder og forpligtelser i forhold til ejendomsbeskatning, herunder fradrag for forbedringer. Civica har endvidere haft kendskab til byggemodningsudgifterne på ejendommen, og Civica må også have været bekendt med Odense Kommunes udgifter til byggemodning. Civica er herefter nærmest til at bære ansvaret for, at der ikke er givet korrekte fradrag. Der forelå ikke en forpligtelse for vurderingsmyndigheden til at ind-

hente oplysninger om byggemodning mv., og det bestrides som udokumenteret, at der skulle være sket orientering om den foretagne byggemodning fra Odense Kommunes Teknik- og Miljøforvaltning til vurderingsmyndigheden.

Civica har ikke godtgjort, at der eksisterer en administrativ praksis, der medfører, at foreningen er berettiget til ekstraordinær genoptagelse. Det forhold, at der 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. Det forhold, at en kommune byggemodner et område, og at der efterfølgende ikke gives fradrag for forbedringer, indebærer ikke, at der foreligger fejl på trods af, at vurderingsopgaven lå hos kommunerne på dette tidspunkt. Hverken det forhold, at ejendommene Bjørnemosen 1-30 fra vurderingsåret 2000 eller ejendommene Bjørnemoselvej 100-116 fra vurderingsåret 1999 har fået fradrag for forbedringer, mens Civica ikke har fået et fradrag, medfører, at der foreligger en åbenlys og objektiv fejl. Det forhold, at Civicas ejendom har været placeret i et forkert grundværdiområde, er uden betydning i relation til vurderingen af, om der skal ske ekstraordinær genoptagelse. Hverken oplysninger om en ejendoms grundværdiområde eller plantype har nogen betydning for vurderingen af, om en grundejer har godtgjort, at betingelserne for at opnå fradrag for forbedringer er opfyldt. Det bestrides, at SKAT har vejledt fejlagtigt i den dagældende Vurderingsvejledning. Civica har haft en lovfæstet adgang til at klage over en vurdering. Det skal komme Civica til skade, at foreningen ikke har påklaget vurderingen rettidigt.

Supplerende sagsfremstilling

Odense Kommune vedtog i 1996 lokalplan nr. 5-526 for et område beliggende ved Bjørnemoselvej. Lokalplanen førte til ændring af områdets anvendelse ved etablering af tre storparceller og ni parcelhusgrunde beliggende Bjørnemosen 1-30, Bjørnemosen 40-69, Bjørnemosen 70-99 og Bjørnemoselvej 100-116 (kun lige numre).

I forbindelse med etableringen af de anførte ejendomsparceller forestod Odense Kommune den overordnede byggemodning af området. Civica erhvervede fra Odense Kommune med overtagelse den 1. december 1998 ejendommen beliggende Bjørnemosen 70-99. Odense Kommunes Ejendomsafdeling orienterede ved brev af 8. april 1999 kommunens Ejendoms-

skattekontor, der også fungerede som sekretariat for vurderingsrådet, om overdragelsen, og meddelte, at storparcellen var solgt med henblik på opførelse af almene boliger.

Ved ejendomsvurderingen for vurderingsåret 2000 blev Bjørnemosen 1-30 (storparcel) og Bjørnemosevej 100-116 (parcelhusgrunde) af Vurderingsrådet for Odense sydvestlige vurderingskreds tildelt et standardiseret fradrag i grundværdien for forbedringer på 80 kr. pr. m². Bjørnemosen 1-30 var placeret i grundværdiområde 40049 med planmæssig anvendelse ”boligområde med parcelhuse i byzone”. Det er oplyst, at der for Bjørnemosevej 100-116 var angivet samme planmæssige anvendelse. Bjørnemosen 40-69 og Bjørnemosen 70-99 fik ikke et tilsvarende fradrag for forbedringer i grundværdien. Bjørnemosen 40-69 og 70-99 var registreret under grundværdiområde 46015 med planmæssig anvendelse ”område til offentlige formål i byzone”. De anførte oplysninger fremgik af de ejendomsvurderingsmeddelelser, som blev sendt til de respektive ejere.

Det fremgår endvidere, at Bjørnemosen 40-69 og Bjørnemosen 70-99 bevarede gamle ejendoms- og matrikelnumre fra de hidtidige kolonihaveejendomme i området.

Civica har under skriftvekslingen for Højesteret opfordret Skatteministeriet til at oplyse, hvorfor Civicas ejendom og den anden storparcel (Bjørnemosen 40-69) ikke fik tilkendt et fradrag for forbedringer for 2000. Skatteministeriet har hertil svaret, at vurderingsopgaven på daværende tidspunkt lå hos kommunerne, og at Vurderingsstyrelsen ikke er i besiddelse af oplysninger vedrørende fradragsansættelsen for disse ejendomme.

Civica anmodede i sin endelige anmodning om genoptagelse af 31. august 2005 om at få fradrag i grundværdien for forbedringer fem år tilbage. SKAT genoptog i den anledning ved afgørelse af 19. oktober 2007 ejendomsvurderingen for Bjørnemosen 70-99, og ejendommen blev tildelt fradrag i grundværdien for forbedringer for årene 2001 og frem. I forbindelse med denne ændring blev Bjørnemosen 70-99 overflyttet til grundværdiområde 40049 med planmæssig anvendelse ”boligområde med parcelhuse i byzone”. Der er ikke i afgørelsen nogen omtale af spørgsmålet om genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2000.

For Højesteret er oplyst nærmere om indførelse af maskinelle vurderingssystemer til brug for ejendomsvurderinger. De maskinelle vurderingssystemer blev indført ved 17. almindelige

vurdering i 1981. Det indebar bl.a., at udsendelse af vurderingsskemaer til ejerne ophørte, og at grundværdisystemet og forslagssystemet blev indført. Grundværdierne blev herefter beregnet maskinelt på grundlag af opdeling af landet i grundværdiområder, foretaget af de lokale vurderingsmyndigheder.

Siden 1981 er foretaget en række udbygninger af de maskinelle systemer. Det kommunale planregister blev etableret i 1986 og gjort obligatorisk fra 1990. Planregistret indeholder oplysninger tilvejebragt af kommunerne om bl.a. zonekode, generel plankode og specifik plankode. Disse oplysninger indgår herefter i den maskinelle beregning af grundværdier.

Civica har for Højesteret fremlagt utrykt administrativ praksis fra Ligningsrådet og Skatterådet. Fra Ligningsrådets praksis er fremlagt ansættelses- og revisionsager afgjort i 2004. Fra Skatterådets praksis er fremlagt afgørelser truffet i perioden 2014-2017 om ekstraordinær genoptagelse af fradrag i grundværdien for forbedringer.

I forbindelse med, at staten overtog vurderingen af landets faste ejendomme fra de kommunale vurderingsråd, nedsatte SKAT en ERFA-gruppe om fradrag for forbedringer. Af et referat fra gruppens møde den 25. august 2005 fremgår bl.a.:

”Overordnet set er der på området for fradrag for forbedringer væsentlige retssikkerhedsmæssige problemstillinger.

Iøjnefaldende er det blandt andet, at reglerne såvel historisk som aktuelt ikke forvaltes på ensartet vis. Det konstateres, at til trods for at regelsættet har været gældende i adskillige årtier, at kommunerne (der tidligere var behandlende myndighed) har administreret ud fra 3 forskellige måder. Et ganske underordnet antal af kommunerne har tilnærmelsesvist administreret i overensstemmelse med gældende ret, hvor man – så vidt ses – har vurderet de enkelte sager konkret, og blandt andet på basis af iagttagelse af fornøden dokumentation herefter har truffet afgørelse. Den anden og overvejende del af kommunerne har tilsyneladende truffet afgørelse uden iagttagelse af dokumentationskravet og har således foretaget en skønsmæssig ansættelse – et forhold, der er klart uhjemlet. Endelig må det konstateres, at en del af kommunerne ganske enkelt ikke har haft kendskab til reglernes eksistens.

Det er ERFA-gruppens konstatering, at dette forhold medfører væsentlige problemer i forhold til tesen om ”ensartethed i forvaltningens afgørelse[r]”, idet det blandt andet er forbundet med vanskeligheder at indhente relevant dokumentation i forbindelse med den daglige sagsbehandling. Enten kan dokumentationen ikke indhentes, da den ikke eksisterer, eller også er dokumentationen mangelfuld, idet der f.eks. henvises til, at et aktuelt fradrag er ansat ud fra princippet om ”et slag på tasken”.”

Retsgrundlag

Skatteforvaltningsloven mv.

Den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, (lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011) havde følgende ordlyd:

”§ 33.

...

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.”

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 2004-05, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 130, s. 3573):

”Til § 33

...

Efter stk. 3 har Skatterådet mulighed for ekstraordinært at foretage eller ændre en ejendomsvurdering efter udløbet af fristerne i stk. 1 og 2. Bestemmelsen er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 19, stk. 1.”

I den tidligere skattestyrelseslov (lov nr. 824 af 19. december 1989) havde § 19, stk. 1, følgende ordlyd:

”§ 19. 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.”

Af bemærkningerne til lovforslagets § 23, der i den vedtagne lov blev § 19, anføres bl.a. (Folketingstidende 1989-90, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 6, sp. 244):

”Til § 23

Efter forslaget's stk. 1 har Ligningsrådet hjemmel til at foretage ansættelser, vurderinger og ændringer heraf i konkrete revisionssager, som forelægges for rådet med indstilling

af den centrale told- og skatteforvaltning. Ligningsrådet kan i denne forbindelse træffe beslutning om, fra hvilket tidspunkt en vurdering skal have skattemæssig virkning. Bestemmelsen skal sammenholdes med forslaget § 18, stk. 3 og 4, og svarer til § 14, stk. 2, 2. pkt., og § 15, stk. 1, 2., 3. og 5. pkt., i den gældende lov.
...”

I den forudgående skattestyrelseslov (lovbekendtgørelse nr. 573 af 14. november 1984) var § 15, stk. 1, 2., 3. og 5. pkt. sålydende:

”§ 15... Anser statsskattedirektoratet en ansættelse (vurdering) for urigtig, og finder ændring ikke sted i medfør af stk. 2 eller 3, forelægger direktoratet sagen for det pågældende amtsligningsråd eller ligningsrådet, der er berettiget til at ændre ansættelserne. Dette gælder dog ikke i det omfang, landsskatteretten ved kendelse har taget stilling til en ansættelse eller en vurdering... For ejendomsvurderingernes vedkommende kan rådet træffe bestemmelse om, fra hvilket tidspunkt den af rådet foretagne eller på rådets foranledning af vedkommende skyldråd foretagne ændring af ansættelsen skal tages til følge ved skatteberegningen.”

Af cirkulære nr. 76 af 26. april 1996 om vurderingsmyndighedernes og told- og skatteregionernes adgang til at foretage nye vurderinger af fast ejendom og til at ændre tidligere foretagne vurderinger fremgår bl.a.:

”1. Vurdering i første instans

1.1. Vurdering af en fast ejendom foretages af vurderingsrådet i første instans.

...

5. Revision af vurderinger af fast ejendom

5.1. Told- og Skattestyrelsen fører tilsyn med, at vurdering af fast ejendom sker på behørig og ensartet måde over hele landet, jf. skattestyrelseslovens § 12, stk. 1.

Told- og Skattestyrelsen udarbejder forud for en almindelig vurdering en plan for denne og for tilsynet med vurderingsarbejdet. Endvidere forsyner Told- og Skattestyrelsen vurderingsmyndighederne med oplysninger til brug for vurderingen og giver dem anvisninger med hensyn til fremgangsmåden og tilrettelæggelsen og gennemførelsen af selve vurderingen. Disse planer og anvisninger forelægges Ligningsrådet. Således godkendte planer og anvisningerne skal følges af vurderingsmyndighederne, jf. skattestyrelseslovens § 13.

5.2. Told- og Skattestyrelsen skal undersøge rigtigheden af vurderingsrådenes og skyldrådernes afgørelser. Dette sker efter regler, der udarbejdes af Told- og Skattestyrelsen og godkendes af Ligningsrådet, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 1.

Den lokale told- og skatteregion fører på Told- og Skattestyrelsens og Ligningsrådets vegne tilsynet med, at vurderingen af fast ejendom sker på behørig og ensartet måde in-

denfor skyldkredse, hvor regionen fører det statslige tilsyn med vedkommende skyldråd, jf. skattestyrelseslovens § 16, stk. 1.

Told- og skatteregionen har adgang til indsigt i vurderingsmyndighedernes konkrete arbejde, herunder til at deltage i vurderings- og skyldrådernes møder og forhandlinger uden stemmeret og til at udtage vurderingssager til gennemgang, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 2 og 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 foretaget en korrekt ansættelse eller fordeling.”

Cirkulæret blev ophævet ved skrivelse nr. 9001 af 2. januar 2007 i forlængelse af fusionen af de kommunale og statslige skatteforvaltninger pr. 1. november 2005.

Det relevante afsnit af Juridisk Vejledning 2010-2 og 2011-1 er gengivet i landsrettens dom.

Vurderingsloven

I den dagældende vurderingslov (lovbekendtgørelse nr. 648 af 11. august 1999) var § 17 sålydende:

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

ringer, der bevirker en stigning i grundværdien, hvad enten forbedringerne består i kapitalvendelse eller i ejers arbejde.”

Bestemmelsens første led blev affattet ved lov nr. 310 af 10. juni 1976, jf. ændringslovens § 1, nr. 17:

”I § 17 ændres ”Såfremt ejerne i skemaet har givet de fornødne oplysninger” til: ”Såfremt de fornødne oplysninger foreligger for vurderingsmyndighederne”.”

I bemærkningerne til § 17 hedder det bl.a. (Folketingstidende 1975-1976, 2. samling, tillæg A, sp. 2577):

”Til § 1, nr. 17.

Forslaget er en følge af, at de for vurderingen nødvendige oplysninger i vidt omfang vil kunne fås fra bygnings- og boligregistret, når dette er etableret.”

I cirkulære nr. 57 af 19. april 1989 om registrering af kommuneplaner, lokalplaner, byfornyelsesbeslutninger, varmeplaner og andre offentligretlige rådighedsindskrænkninger, der vedrører ejendomme beliggende i delområder af kommunen, hedder det bl.a.:

”§ 1. De fleste kommuner har foretaget en registrering af oplysninger om planlagt anvendelse, bebyggelsesprocent, mv. i det såkaldte ”foreløbige planregister”. Registreringen blev foretaget på baggrund af de foreliggende plandokumenter i forbindelse med kommuneplanarbejdet.

Stk. 2. Oplysningerne blev anvendt i forbindelse med 18. almindelige ejendomsvurdering. Kommunen kunne alternativt vælge at registrere tilsvarende oplysninger i det såkaldte ”grundværdisystem” ...

§ 2. ...

Stk. 2. Ved næste almindelige ejendomsvurdering, som planlægges gennemført i 1992, vil der ikke være indberetning til grundværdisystemet, idet aktuelle oplysninger om planforhold i stedet indberettes til planregistret og derefter overføres herfra til ejendomsvurderingsopgaven. Kun i undtagelsestilfælde vil der kunne ske direkte indberetning til grundværdisystemet (rettelser af konstaterede fejl og lignende).

...

§ 5. Planregistret forudsættes løbende ajourført, når kommunen udarbejder nye lokalplaner, byfornyelsesbeslutninger mv.”

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Odense Kommune vedtog i 1996 lokalplan nr. 5-526 for et område beliggende ved Bjørnemo-sevej. Lokalplanen førte til ændring af områdets anvendelse ved etablering af tre storparceller og ni parcelhusgrunde. I forbindelse med etableringen af de anførte ejendomsparceller fore-stod Odense Kommune den overordnede byggemodning af området.

Odense Andelsboligforening (nu Civica) erhvervede fra Odense Kommune med overtagelse den 1. december 1998 den ene storparcel på 8.459 m², som efter bebyggelse med almene leje-boliger fik adressebetegnelsen Bjørnemosen 70-99.

Ved ejendomsvurderingen for vurderingsåret 2000 blev Bjørnemosen 1-30 (storparcel) og Bjørnemo-sevej 100-116 (parcelhusgrunde) af Vurderingsrådet for Odense sydvestlige vurde-ringskreds tildelt et standardiseret fradrag i grundværdien for forbedringer på 80 kr. pr. m². Bjørnemosen 1-30 var placeret i grundværdiområde 40049 med planmæssig anvendelse ”bo-ligområde med parcelhuse i byzone”. Det er oplyst, at der for Bjørnemo-sevej 100-116 var angivet samme planmæssige anvendelse. Bjørnemosen 40-69 (storparcel) og Civicas ejendom på Bjørnemosen 70-99 fik ikke et tilsvarende fradrag for forbedringer i grundværdien. Disse ejendomme var registreret under grundværdiområde 46015 med planmæssig anvendelse ”om-råde til offentlige formål i byzone”.

SKAT genoptog i 2007, efter at Civica i 2005 havde anmodet om genoptagelse fem år tilbage, ejendomsvurderingen for Bjørnemosen 70-99 i medfør af den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, om ordinær genoptagelse, og ejendommen blev tildelt fradrag i grundværdien for forbedringer for årene 2001 og frem. I forbindelse med denne æn-dring blev Bjørnemosen 70-99 overflyttet til grundværdiområde 40049 med planmæssig an-vendelse ”boligområde med parcelhuse i byzone”. Der er ikke i afgørelsen nogen omtale af spørgsmålet om genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2000.

Kammeradvokaten afgav den 20. november 2012 et responsum, hvorefter det var ulovligt, at der hidtil altid var blevet nægtet ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger, når an-modningen angik fradrag i grundværdien for forbedringer, jf. de tidligere bestemmelser i vur-

deringslovens § 17 og § 18. SKAT (nu Vurderingsstyrelsen) gennemgik herefter alle afgjorte genoptagelsessager 10 år tilbage med henblik på at vurdere, om der var grundlag for at indstille til ekstraordinær genoptagelse i Skatterådet efter den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3.

SKAT besluttede ved afgørelse af 20. januar 2015 ikke at sende sagen vedrørende Bjørnemosen 70-99 til Skatterådet, da man ikke fandt, at der var grundlag for at genoptage ejendomsvurderingen for 1999-2000 ekstraordinært. SKAT begrundede afgørelsen med, at der ikke var sket objektive fejl eller myndighedsfejl, og at ændringen af fradraget for forbedringer ville indebære en beløbsmæssigt væsentlig ændring, men at dette ikke alene kunne begrunde genoptagelse.

Sagen angår for Højesteret, om Civica er berettiget til ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderingen for 2000 for ejendommen Bjørnemosen 70-99 efter den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3.

Civica har anført, at en væsentlig beløbsmæssig afvigelse efter administrativ praksis har kunnet begrunde ekstraordinær genoptagelse, uden at der har foreligget andre omstændigheder. Civica har endvidere anført, at der foreligger en objektiv myndighedsfejl, *når* ejendomme i en udstykning ikke har fået tildelt fradrag for forbedringer, mens flere andre ejendomme har fået sådant fradrag, *når* Civicas ejendom er placeret i det forkerte grundværdiområde og med forkert planmæssig anvendelse, eller *når* vurderingsmyndigheden ikke har overholdt officialmaksimen (undersøgelsesprincippet), idet man ikke af egen drift har indhentet de oplysninger, der er nødvendige for at ansætte fradraget for forbedringer korrekt.

Generelt om ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering

Den før 2013 gældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3 – som svarer til den før 2005 gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 19, stk. 1 – indeholdt ikke nogen nærmere angivelse af betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af en ejendomsvurdering.

Som det fremgår af Højesterets dom af 9. januar 2006 (UfR 2006.1085) blev skattestyrelseslovens § 19, stk. 1, før sammenlægningen af de kommunale og statslige skatteforvaltninger

anvendt som led i det statslige tilsyn med, at vurderingen af fast ejendom skete på behørig og ensartet måde over hele landet, og der var således tale om en statslig revisionsbeføjelse, som ikke gav den enkelte skatteyder noget retskrav på revision af vurderinger af fast ejendom. Det følger af dommen, at det beroede på et skøn, om en ejendomsvurdering skulle optages til revision i medfør af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 19, stk. 1, og at der således navnlig var spørgsmål om at vurdere, om de hensyn, der havde begrundet SKATs afgørelse, var relevante og saglige.

Højesteret finder, at der også med skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, frem til udgangen af 2012 var overladt SKAT et betydeligt skøn over, hvilke hensyn der kunne inddrages ved bedømmelsen af, om der var grundlag for at indstille til Skatterådet, at der skete ekstraordinær genoptagelse af en ejendomsvurdering.

Efter Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 76 af 26. april 1996 forudsatte revision (ekstraordinær genoptagelse) efter den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 19, stk. 1, i almindelighed, at der forelå væsentlige fejl eller afvigelser. Cirkulæret nævner som én af tre hovedtilfældegrupper, at den statslige tilsynsmyndighed (Told- og Skattestyrelsen) bliver opmærksom på, at en konkret vurdering er forkert. Det anføres, at en revision beror på en konkret afvejning, og at der i den anførte hovedtilfældegruppe, ud over at fejlen eller afvigelsen er væsentlig, kan lægges vægt på, om det kan tilregnes vurderingsmyndigheden, at der ikke er foretaget en korrekt ansættelse eller fordeling.

Højesteret finder, at cirkulæret må forstås sådan, at ekstraordinær genoptagelse efter den beskrevne praksis altid forudsatte en konkret afvejning, og at der i denne afvejning kunne indgå andre hensyn end den beløbsmæssige afvigelse mellem den korrekte grundværdi med fradrag for forbedringer og den oprindeligt ansatte grundværdi.

I SKATs Juridiske Vejledning 2010-2, pkt. A.A.8.6, anføres det, at ekstraordinær genoptagelse ikke er en yderligere klagemulighed, og at der skal være vægtige grunde til genoptagelsen. Det anføres endvidere, at der ved bedømmelse af, hvilke sager der skal forelægges Skatterådet med henblik på ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, foretages en samlet vurdering af forholdene, og at der bl.a. lægges 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. I SKATs Juridiske Vejledning 2011-1 er det i samme afsnit som noget nyt tilføjet, at beløbsmæssig væsentlighed efter Skatteministeriets opfattelse ikke kan stå alene som begrundelse for ekstraordinær genoptagelse.

Højesteret finder, at det anførte ikke kan anses for en skærpelse af praksis i forhold til, hvad der fulgte af 1996-cirkulæret. Højesteret finder endvidere, at Civica ikke har godtgjort en herfra afvigende fast administrativ praksis ved de fremlagte konkrete afgørelser fra Skatterådet og Landsskatteretten.

Højesteret finder herefter, at det som anført i Juridisk Vejledning må bero på en samlet individuel bedømmelse af forholdene, om der skal ske ekstraordinær genoptagelse, og at der i den forbindelse kan lægges vægt på, om der er tale om objektive fejl i vurderingerne, myndighedsfejl, væsentlig beløbsmæssig afvigelse eller særlige omstændigheder i øvrigt. Højesteret finder endvidere, at en væsentlig beløbsmæssig afvigelse ikke i sig selv kan begrunde ekstraordinær genoptagelse.

Den konkrete sag

Det fremgår af sagens oplysninger, at Civicas ejendom Bjørnemosen 70-99 – ligesom en anden storparcel – var registreret i et andet grundværdiområde end de øvrige ejendomme i udstykningsområdet og med forkert planmæssig anvendelse ("offentlige formål" i stedet for "boligområde"), og at disse oplysninger blev rettet, efter SKAT i 2007 efter Civicas anmodning herom i 2005 genoptog ejendomsvurderingen for 2001 og fremefter. Det fremgår endvidere, at alene disse to storparceller bevarede gamle ejendoms- og matrikelnumre fra de hidtidige kolonihaveejendomme i området. Disse to storparceller fik i modsætning til de øvrige parceller i udstykningsområdet ikke et oprindeligt fradrag for forbedringer.

Civica har anført, at dette er de mest sandsynlige forklaringer på, hvorfor deres ejendom ikke fik et oprindeligt fradrag for forbedringer i 2000.

Skatteministeriet er blevet opfordret til at oplyse, hvorfor Civicas ejendom og den anden storparcel ikke fik tilkendt fradrag for forbedringer for 2000. Skatteministeriet har hertil svaret, at vurderingsopgaven på daværende tidspunkt lå hos kommunerne, og at Vurderingsstyrelsen ikke er i besiddelse af oplysninger vedrørende fradragsansættelsen for disse ejendomme.

Henset hertil finder Højesteret det tilstrækkeligt godtgjort, at det forhold, at to af storparcellerne – i modsætning til de øvrige parceller i udstykningsområdet – ikke fik fradrag for forbedringer i 2000, skyldes et ikke retvisende oplysningsgrundlag i de it-systemer, der understøttede det kommunale vurderingsråds ejendomsvurdering, og at der således foreligger en myndighedsfejl.

Ved den samlede vurdering af, om der er grundlag for ekstraordinær genoptagelse, lægger Højesteret vægt på, at der foreligger en myndighedsfejl, og at en ekstraordinær genoptagelse med den seneste ansættelse af fradraget til 1.561.200 kr. vil indebære en nedsættelse af den oprindeligt ansatte grundværdi på 4.544.300 kr. svarende til knap 35 %.

Civica kunne i 2000, hvor man modtog meddelelse om ejendomsvurderingen for dette år, have bemærket, at der ikke var givet fradrag i grundværdien for forbedringer, men først i 2004-05, da Civica fik sagkyndig bistand, blev de opmærksomme på det manglende fradrag. Efter ændringen af vurderingslovens § 17 i 1976 gik man gradvis væk fra at bygge ejendomsvurderingen på ejerens indberetninger i takt med den stigende automatisering af sagsoplysningen og it-understøttelse af ejendomsvurderingen. Henset hertil og til de foreliggende oplysninger om kommunernes administration af reglerne finder Højesteret, at der ved den samlede afvejning ikke kan lægges afgørende vægt på, at Civica ikke havde benyttet den ordinære klageadgang. Det udelukker derfor ikke ekstraordinær genoptagelse, at Civica ikke gjorde indsigelse imod ejendomsværdiansættelsen før 2005.

Højesteret finder derfor, at Civica er berettiget til at få genoptaget ejendomsvurderingen for 2000.

Konklusion

Højesteret tager herefter Civicas påstand til følge.

Sagsomkostninger

Ud over sagens værdi er der ved fastsættelse af sagsomkostninger taget hensyn til sagens karakter og arbejdets omfang. Sagsomkostningerne er fastsat til dækning af advokatudgift for begge retter med 100.000 kr. og af retsafgift for begge retter med 4.200 kr., i alt 104.200 kr.

Thi kendes for ret:

Skatteministeriet skal anerkende, at ejendomsvurderingen for 2000 for Bjørnemosen 70-99 skal genoptages ekstraordinært.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale 104.200 kr. til Civica. Sagsomkostningsbeløbet skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.