

Andelsboligforeningen STRANDPARKEN 1
Preben Frandsen
Storstrømsparken 18
4760 Vordingborg

Kontakt

Send post til styrelsens digitale
postkasse. Læs mere på
www.skatteankestyrelsen.dk

Telefon 33760909

Sagsbehandler

Rikke Mimi Pedersen
Direkte telefon 33760770

Vores sagsnr. 15-2930531

Dit sagsnr.

09. april 2018

Post fra Skatteankestyrelsen

Du får hermed en kopi af et brev fra Skatteankestyrelsen.

Vi beder dig henvise til Skatteankestyrelsens sagsnummer, hvis du kontakter
os om dette brev.

Med venlig hilsen

Tina Schrøder Lindsel

RAFN & SØN ApS
Tuborg Boulevard 12 Boulevard 12
2900 HellerupHellerup
Att: Maria G. Rosenkilde

Kontakt

Send post til styrelsens digitale
postkasse. Læs mere på
www.skatteankestyrelsen.dk

Telefon 33760909

Sagsbehandler

Rikke Mimi Pedersen
Direkte telefon 33760770

Vores sagsnr. 15-2930531

Dit sagsnr.

9. april 2018

Afgørelse

Der er klaget over SKATs vurdering af ejendommen Storstrømsparken 2-40, 4760 Vordingborg, ejendomsnummer 390-022908. Klagen er indsendt for Andelsboligforeningen STRANDPARKEN 1.

Landsskatteretten har nu truffet afgørelse i sagen. Kopi af afgørelsen vedlægges.

Vejledning om sagsanlæg

Afgørelsen kan indbringes for domstolene senest 3 måneder efter afgørelsens dato. Reglerne om domstolsprøvelse fremgår af skatteforvaltningslovens §§ 48-49.

Sagen skal indbringes for byretten som 1. instans. Stævningen skal sendes til den byret, hvor den skattepligtige har hjemting, når sagen anlægges. Byrettens adresse fremgår af domstolens hjemmeside: www.domstol.dk. Stævningen skal udtages mod Skatteministeriet, Nicolai Eigtsveds Gade 28, 1402 København K.

Med venlig hilsen

Tina Schrøder Lindsel

Afgørelse

fra

Landsskatteretten

9 APR. 2018

Sagsnr. 15-2930531

I afgørelsen har deltaget: Pernille Helenius Bruun, Torsten Schack Pedersen og Otto Brøns-Petersen

Klager: Andelsboligforeningen STRANDPARKEN 1

Klage over: SKATs afgørelse af 15. juni 2015

Ejendomsnummer: 390-022908

Beliggenhed: Storstrømsparken 2-40, 4760 Vordingborg

Klagen vedrører afslag på forelæggelse for Skatterådet af ekstraordinær genoptagelse af ansættelsen af fradrag for forbedringer i grundværdien ved vurderingerne 1998-2007 i henhold til dagældende § 33, stk. 3 i skatteforvaltningsloven.

Landsskatterettens afgørelse

Retten finder, at det er med rette, at SKATs afgørelse om ekstraordinær genoptagelse er truffet efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, som bestemmelsen var udformet før den 1. januar 2013.

Retten finder ikke, at SKATs afgørelse er behæftet med en formel mangel i form af manglende opfyldelse af officialmaksimen.

Retten finder ikke grundlag for at pålægge SKAT at forelægge sagen for Skatterådet med henblik på ekstraordinær genoptagelse efter den tidligere skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3.

Faktiske oplysninger

Ejendommen, beliggende Storstrømsparken 2-40, 4760 Vordingborg, matrikelnummer 33bp, Ore Vordingborg jorde, er overtaget af foreningen den 1. juli 1990

Bebyggelsen på ejendommen er opført i 1991.

Grundværdien for foreningens ejendom i de omhandlede vurderingsår udgør:

1998:	1.395.700 kr.
1999:	1.558.100 kr.
2000:	1.558.100 kr.

2001:	1.731.400 kr.
2002:	1.731.400 kr.
2003:	2.250.900 kr.
2005:	3.029.000 kr.
2007:	4.068.500 kr.

Ejendommen er ikke vurderet for 2004 og 2006.

Ejendommen blev vurderet første gang i 1991. Fradrag for forbedringer i grundværdien på 488.000 kr. blev indsat ved vurderingen 1990 med startår 1989. Disse oplysninger stammer fra opslag i Statens Salgs- og Vurderingsregister.

I de omhandlede vurderingsår, 1998-2007, er der således ansat fradrag for grundforbedringer med 488.000 kr.

Foreningen har ved genoptagelsesansøgning af 27. oktober 2011, anmodet om yderligere fradrag for grundforbedringer, jf. dagældende vurderingslovs §§ 17 og 18.

Foreningens repræsentant har ved brev af 18. september 2012 med bilag opgjort en samlet påstand om fradrag for forbedringer i grundværdien på 1.275.454 kr.

SKAT har ved afgørelse af 29. april 2015 ændret fradrag for forbedringer i grundværdien fra 488.000 kr. til 578.900 kr. i vurderingsårene 2008, 2010 og 2012. Et fradrag på 488.000 kr. med startår 1989 og et fradrag på 90.900 kr. med startår 1991.

Ved klage af 17. juli 2015 indbragte foreningens repræsentant SKATs afgørelse for Landsskatteretten.

Den 1. januar 2017 ændredes organiseringen af klagemyndighederne på området og alle klager vedrørende fradrag for udgifter til grundforbedringer behandles herefter af vurderingsankenævnene i stedet for Landsskatteretten, jf. Lov nr. 1665 af 20/12/2016 om ændring af skatteforvaltningsloven og ligningsloven.

Landsskatteretten traf ikke afgørelse i sagen inden den 1. januar 2017.

Nævnet har ikke på nuværende tidspunkt truffet afgørelse i klagesagen.

SKATs afgørelse

SKAT har afslået at forelægge sagen for Skatterådet med henblik på ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderingerne for årene 1990 til 2007.

Som begrundelse herfor er anført:

"I har fået fradrag i grundværdien for forbedringer på 578.900 kr., med startår 1989 og 1991. 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 for forbedringer. Objektive fejl er fx forkerte opmålinger, og myndighedsfejl er fx fejlindberetninger.

Vi har lavet en vurdering af væsentligheden. Ændringen af fradraget i forhold til grundværdien ligger under 30-35 %. Det er ifølge praksis ikke en væsentlig fejl.

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

I har ejet ejendommen siden 1990, men iflg. SKATs oplysninger, er det først i forbindelse med anmodningen om ordinær genoptagelse den 27. oktober 2011, at I gør SKAT opmærksom på, at I mener, at det ansatte fradrag i grundværdien for forbedringer ikke har været korrekt.

Iflg. skødet punkt 9 er det oplyst, at sælger har afholdt alle udgifter til byggemodning, da I overtager ejendommen.

I har derfor haft mulighed for at indhente disse oplysninger hos sælger.

I har dermed haft mulighed for at gøre vurderingsmyndigheden opmærksom på det for lave fradrag i grundværdien for forbedringer, på et tidligere tidspunkt. Vi kan ikke se i sagen, at I forud for anmodningen om ordinær genoptagelse den 27. oktober 2011 har givet udtryk for, at de tidligere vurderinger har været fejlagtige eller benyttet jer af klagemuligheden.

Vi har taget den særlige betydning for fremtidige skattebetalinger, en ekstraordinær genoptagelse kan have i forhold til grundskatteløftet, med i den samlede vurdering af væsentligheden.

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 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."

SKAT har i forbindelse med nærværende sags behandling supplerende udtalt:

"Rafn & Søn ApS mener, at det er i strid med officialprincippet, at SKAT behandler ekstraordinær genoptagelse før den ordinære genoptagelse er endeligt afsluttet.

Officialprincippet opstiller et krav om, at den pågældende sag er tilstrækkelig oplyst til, at der kan træffes en rigtig afgørelse.

SKAT anser det ikke for problematisk i forhold til klagesystemet, at der behandles ekstraordinær genoptagelse inden den ordinære sag er endeligt afsluttet. Den ekstraordinære genoptagelsessag omhandler hverken de samme vurderinger eller det samme spørgsmål, som den ordinære sag. Den ordinære sag omhandler størrelsen på fradrag for forbedringer i vurderingen 2008 og frem, mens den ekstraordinære sag omhandler muligheden for, at få ekstraordinært genoptaget vurderingerne for 1990-2007.

Tidsmæssig bagkant

Rafn & Søn ApS mener, at perioden vedrørende ekstraordinær genoptagelse ikke bør gå længere tilbage end 1998.

SKAT mener ikke, at der i Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3 er krav til fastsættelse af en restriktiv periode.

Når det er den samme ejer i hele perioden for en eventuel ekstraordinær genoptagelse, fastsætter SKAT perioden efter følgende principper.

Periodens første år er det seneste af nedenstående:

- Dato for anmoders overtagelse af ejendommen
- Fradragets startår
- Første vurderingsår

Periodens sidste år er året, der støder op til perioden for den ordinære genoptagelse. I denne sag anser SKAT således, at perioden for en eventuel ekstraordinær genoptagelse vil være 1990-2007, da anmoder overtager ejendommen i 1990.

SKAT er af den opfattelse, at der ikke er noget i denne sag der kan godtgøre en ekstraordinær genoptagelse. SKAT anser sagen for tilstrækkeligt oplyst til, at den rigtige afgørelse kan træffes.

Der henvises i øvrigt til SKATs begrundelser for afslag på ekstraordinær genoptagelse i vores afgørelse af 15. juni 2015."

Foreningens opfattelse

Foreningens repræsentant har nedlagt påstand om ophævelse af SKATs afgørelse. Ifølge foreningens repræsentant er SKATs afgørelse ugyldig, idet SKATs behandling uretmæssigt tager udgangspunkt i regler, der blev ophævet med virkning fra 1. januar 2013, ligesom afgørelsen er i strid med grundlæggende forvaltningsretlige principper, herunder officialprincippet.

Subsidiært er der nedlagt påstand om, at SKAT pålægges at indstille til ekstraordinær genoptagelse af vurderingerne 1998-2007 medfør af skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3 (ophævet pr. 1. januar 2013), mere subsidiært en eller flere af de pågældende vurderinger.

Til støtte herfor er anført:

"DEN RETLIGE VURDERING OG ANBRINGENDER – PRINCIPAL PÅSTAND

Med virkning fra 1. januar 2013 blev der ved lov nr. 925 af 18. september 2012 (en del af skattereformen) indført nye bestemmelser vedrørende mulighed for genoptagelse af ejendomsvurderinger, herunder ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger.

I lovens § 3, stk. 10 er det anført:

"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."

For sager der var igangværende ved lovens ikrafttræden pr. 1. januar 2013 gælder altså, at de hidtidige genoptagelsesregler finder anvendelse.

Den indklagede afgørelse er truffet efter 1. januar 2013, hvor de nye regler som udgangspunkt finder anvendelse. SKAT har imidlertid i sagsbehandlingen taget udgangspunkt i den afskaffede bestemmelse i § 33, stk. 3, som blev afskaffet pr. 1. januar 2013. Som forklaring herpå har SKAT i sagsfremstillingen anført følgende:

"Skatteforvaltningslovens § 33 er ændret ved lov nr. 925 af 18. september 2012 med virkning fra 1. januar 2013. Anmodninger modtaget før 1. januar 2013 eller beslutninger vedrørende forelæggelser for Skatterådet truffet før 1. januar 2013 skal efter denne ændringslov § 3, stk. 10 behandles efter de regler, der var gældende før 1. januar 2013."

SKAT er altså af den opfattelse, at nærværende sag er omfattet af de sager, der nævnes i § 3, stk. 10. Det er imidlertid ikke tilfældet.

For at SKAT kan anvende den dagældende bestemmelse i Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3 i gennemgangen af sagerne, skal et af de to krav i ændringsloven utvivlsomt være opfyldt, hvilket de ikke er.

Klager har således ikke anmodet om ekstraordinær genoptagelse inden 1. januar 2013 og SKAT har derfor ikke modtaget en anmodning om ekstraordinær genoptagelse eller anmodning om forelæggelse for Skatterådet inden 1. januar 2013.

SKAT har endvidere ikke besluttet sig for at genoptage sagen eller forelægge den for Skatterådet inden 1. januar 2013. Det fremgår således af Skatteministerens orientering af 25. januar 2013, at man først skal til at identificere sagerne, og at man end ikke kan anslå omfanget af antallet af sager præcist. Følgelig kan der naturligvis ikke forinden og allerede inden 1. januar 2013 være truffet afgørelse om hverken genoptagelse eller forelæggelse i denne sag.

Betingelserne for anvendelse af de gamle regler i dagældende § 33, stk. 3 jf. ændringslovens § 3, stk. 10 er således ikke opfyldt.

Som bilag 2 og bilag 3 fremlægges e-mails fra SKAT af hhv. 1. november 2013 og 4. november 2013, hvori SKAT supplerende forklarer, at der efter deres opfattelse er hjemmel til at anvende de gamle regler jf. § 3, stk. 10, idet SKAT traf en intern beslutning om at gennemgå sagerne i "sagskomplekset" på et internt møde i december 2012.

At en hjemmel opstår herved, må klart afvises. Interne beslutninger på interne møder om at gennemgå en række sager med henblik på at vurdere om de skal genoptages, er ikke omfattet af de sager der er nævnt i § 3, stk. 10. Bestemmelsens ordlyd kan kun læses sådan, at den vedrører konkrete beslutninger om at foretage genoptagelse eller forelæggelse for Skatterådet. Dette 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 i sagens natur ikke tilfældet i den konkrete sag. Den påståede interne beslutning på et internt december-møde i SKAT vedrører en beslutning om en hel generel fremgangsmåde i et endnu ikke identificeret sagskompleks og har konkret intet med nærværende sag at gøre. Desuden har SKATs gennemgang ført til et afslag på at forelægge sagen for Skatterådet. Allerede af denne grund kan sagen ikke være omfattet af § 3, stk. 10 der stiller som krav, at SKAT har besluttet sig for at forelægge sagen.

Det er for så vidt naturligt, at gennemgangen af sagerne tager sit udgangspunkt i den dagældende bestemmelse, således at grundejerne stilles som om, at SKAT ikke i første omgang havde handlet ulovligt og ansvarspådragende og derfor burde SKAT have bedt Folketinget om at sikre den fornødne hjemmel til at behandle sagerne efter de dagældende regler ved lov.

Dette har SKAT ikke gjort. Afgørelsen er derfor uden hjemmel og skal derfor ophæves på grund af ugyldighed.

DEN RETLIGE VURDERING OG ANBRINGENDER – SUBSIDIÆR PÅSTAND

Såfremt Landsskatteretten måtte finde, at SKAT har hjemmel til at anvende reglerne der var gældende før 1. januar 2013, gøres det subsidiært gældende, at afgørelsen er i strid med grundlæggende forvaltningsretlige principper, hvilket fører til afgørelsens ugyldighed og hjemvisning til fornyet behandling ved vurderingsmyndigheden.

Officialprincippet er princippet om, at en offentlig myndighed har pligt til at indhente alle relevante oplysninger i en sag, før der træffes afgørelse. Officialprincippet betyder, at SKAT skal sikre, at en sag er tilstrækkeligt oplyst til, at der kan træffes en rigtig afgørelse. SKAT skal derfor sørge for, at alle relevante oplysninger fremskaffes og inddrages i sagen. Dette gælder både vedrørende de faktiske og de retslige forhold. Officialprincippet er en forvaltningsretlig grundsætning og en garantiforskrift, hvorfor forvaltningens manglende overholdelse heraf medfører ugyldighed.

I nærværende sammenhæng betyder officialprincippet, at SKAT skal sikre, at sagen er tilstrækkeligt oplyst til, at der kan træffes en rigtig afgørelse. Det vil sige at SKAT skal sørge for, at alle relevante oplysninger fremskaffes og inddrages i sagen, hvilket både omfatter faktiske og retslige forhold.

Vurderingen af om der skal indrømmes ekstraordinær genoptagelse efter de frem til 1. januar 2013 gældende regler beror på en helhedsvurdering af forskellige forhold.

Dette følger også af bilag 1, hvor SKAT konkret anfører:

”Skatterådet kan efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3 genoptage ejendomsvurderinger ekstraordinært, når SKAT indstiller sådan genoptagelse. Ejere af ejendomme har ikke et retskrav på, at skattemyndighederne anvender denne mulighed i alle tilfælde.

Skattemyndighederne foretager en konkret samlet afvejning af de forhold, der taler for henholdsvis imod genoptagelse. Kun i helt særlige tilfælde indstilles til ekstraordinær genoptagelse”.

Tilsvarende fremgår af den juridiske vejledning afsnit A.A.8.2.3.10, hvoraf blandt andet fremgår: 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.

En af de ting der indgår i helhedsvurderingen, er afvigelser i vurderingsskønnet. I den juridiske vejledning afsnit A.A.8.2.3.10 fremgår således:

”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.”

Som bilag 4 fremlægges notat af 2. marts 2014 fra Steen Thomas Groth-Olsen, tidligere SKAT medarbejdere i GLEG-projektet. Her fremgår det at SKAT alene har fundet anledning til at genoptage 4 ud af 3.000 behandlede sager om ekstraordinær genoptagelse pr. 14. januar 2014, hvilket findes stærkt problematisk.

Der kan formentlig ikke være tvivl om, at barren for hvornår ekstraordinær genoptagelse skal indrømmes dermed er sat alt for højt.

Derudover angives der at SKAT anfører deciderede usandheder om kendskabet til fradragets sammensætning og den tidligere praksis herom. Det oplyses at SKAT har procedure for at der ikke må indhentes supplerende oplysninger til brug for sagsbehandling, på trods af at dette er en forudsætning for tilvejebringelse af et korrekt grundlag for sikring af at afgørelse sker på et korrekt materielt grundlag.

Herunder anses det ligeledes for stærkt problematisk, at SKAT tilsyneladende konstruerer anbringender, som for eksempel at påpege at der ikke er væsentlighed, hvis det oprindelige fradrag er ansat til kr. 0 (en afvigelse kan ikke måles i procent, hvis det ene udgangspunkt for målingen er 0). Disse forhold kan medføre afgørelsernes ugyldighed, idet afgørelsen derved foregiver at være truffet på et kendt grundlag, selvom det ikke er tilfældet.

Når SKAT gennemgår 25.000-30.000 sager med henblik på en vurdering af, om der ekstraordinært skal ske genoptagelse af fradrag for forbedringer skyldes det, at ansættelsen af fradrag for forbedringer anses for omfattet af vurderingsskønnet.

Det er derfor helt afgørende, væsentligt og centralt, hvor stor forskel der er på det oprindeligt ansatte fradrag for forbedringer og det korrekte fradrag for forbedringer, der ansættes i forbindelse med den ordinære genoptagelsesbehandlings afslutning.

Når en genoptagelsessag er åbnet og igangværende bliver det aktuelle fradrag et foreløbigt fradrag, indtil det endelige fradrag fastsættes ved fradragssagens afslutning. Dette er et rodfæstet princip indenfor vurderingsretten og følger også af forarbejderne til lov nr. 925 af 18. september 2012, hvor det af bemærkningerne til lovforslaget fremgår:

”Ejeren af en ejendom anmoder i 2012 om genoptagelse af sin vurdering fra 2009. Ejeren påstand er, at grundforbedringsfradraget er beregnet forkert. Dette fradrag blev eksempelvis beregnet i 1997. SKAT skal så genoptage denne gamle vurdering for at konstatere, om fradraget i 1997 blev beregnet korrekt. Når fradragets størrelse i 1997 er blevet endeligt fastslået – efter behandling af eventuelle klager til vurderingsankenævn og Landsskatteretten og i sidste instans behandling ved domstolene – skal fradraget indgå i grundlaget for 2009-vurderingen og følgende vurderinger, indtil fradraget udløber.”

Den ordinære genoptagelsesbehandling var ikke afsluttet da SKAT traf den indklagede afgørelse. Afgørelsen i den ordinære sag er derimod anket. Henset til, at der i skønnet af, hvorvidt en sag er egnet til ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, indgår en væsentlighedsvurdering som baseres på, hvor meget fradraget er blevet forhøjet med - er det åbenlyst at SKATs skøn ikke foretages på hverken et relevant eller fuldt ud oplyst grundlag, idet det korrekte fradrag endnu ikke er endeligt fastlagt.

Det gøres derfor gældende, at SKAT ikke overholder officialprincippet, når skønnet over, hvorvidt en sag kan genoptages, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, foretages inden den ordinære sag er endeligt afgjort, idet skønnet derved ikke foretages på et oplyst eller relevant grundlag. Skønnet bliver derfor ugyldigt.

Det følger direkte af officialprincippet, at SKAT har en pligt til at afvente sagens endelige udfald, således at skønnet netop kan foretages på et fuldt oplyst og relevant grundlag. SKAT skulle derfor have afventet den ordinære genoptagelses afslutning, før man foretog en behandling af den ekstraordinære genoptagelse.

Supplerende bemærkes, at det administrative klagesystem og de processuelle regler forbundet hermed også taler klart imod SKATs fremgangsmåde. Det er således næppe hensigten med klagesystemet, at den ordinære genoptagelsessag nu ligger til pådømmelse i vurderingsankenævnet, mens den ekstraordinære sag, der er afledt af den ordinære sag, nu ligger til behandling i Landsskatteretten. Reglerne tager altså ganske enkelt ikke højde for SKATs utraditionelle og ukonventionelle fremgangsmåde.

Afslutningsvist bemærkes, at SKAT ifølge officialprincippet også har pligt til at sagerne behandles enkelt, hurtigt og mest økonomisk.

Den af SKAT valgte fremgangsmåde gør det muligt for SKAT indledningsvist at komme igennem puklen på 25.000-30.000 sager hurtigt. Det er imidlertid hverken den enkleste eller mest økonomiske – og i sidste ende heller ikke den hurtigste behandling. Tværtimod.

SKATs behandling indebærer, at klager tvinges til at indbringe sagen for Landsskatteretten, selvom der alene foreligger en midlertidig afgørelse. Herved kompliceres sagsbehandlingen betydeligt. Økonomisk set kan det heller ikke svare sig at behandle sagen, før den er færdig. Hvis der klages til Landsskatteretten som i denne sag, bør sagen under alle omstændigheder hjemvises af hensyn til instansrækkefølgen, hvis fradraget ændres, da der så foreligger nye oplysninger. Hvis en grundejer ikke klager skal SKAT af egen drift foretage en ny behandling, hvis fradraget ændrer sig. Gentagne behandlinger af samme sag er alt andet end den mest økonomiske.

Tidsmæssigt fører det heller ikke til nogen ændringer, da sagen under alle omstændigheder skal behandles igen, når det endelige fradrag er fremfundet.

Den valgte fremgangsmåde strider derfor også mod officialprincippet for så vidt angår pligten til at foretage den hurtigste, enkleste og mest økonomiske sagsbehandling.

Endvidere noteres det at SKAT har hemmeligstemplet Kammeradvokatrapport af 20. november 2012, jf. bilag 4. Det vurderes at rapporten er essentiel og bør indgå i sagsbehandlingen af denne sagsportefølje. Det er således særdeles relevant i forhold til behandlingen af disse sager, på hvilken baggrund Kammeradvokaten har erklæret SKATs sagsbehandling for ulovlig og på hvilken baggrund SKAT har besluttet at gennemgå de pågældende sager. Klagers partsrepræsentant har fået afslag på aktindsigt i den pågældende rapport. Det er klagers opfattelse, at Landsskatteretten bør indhente rapporten til brug for sagsbehandlingen af denne sagsportefølje.

Desuden hæftes der ved det der også er anført i klagerne om, at borgerne er vildledt, idet SKAT allerede i 2004 blev klar over, at der var noget galt, men undlod at informere borgerne herom. Samme opfattelse deles tilsyneladende af Steen Thomas Groth-Olsen, tidligere SKAT medarbejder.

Endelig angives der i bilag 4 at SKAT har skiftet praksis vedrørende den tidsmæssige udstrækknings bagkant, hvilket dog også fremgår af de mange høringssvar. Der fastholdes at bagkanten bør være året 1998, svarende til den mulighed som klager lovhistorisk har haft for at genoptage sit fradrag. Det bør ikke blive tillagt klager genoptagelsesmulighed udover det man gennem tiden har haft.

På ovenstående baggrund skal SKATs afgørelse ophæves på grund af ugyldighed og sagen hjemvises Til Vurderingsmyndigheden med pålæg om at behandle sagen, når den ordinære genoptagelsessag er afsluttet.

DEN RETLIGE VURDERING OG ANBRINGENDER – MERE SUBSIDIÆR PÅSTAND

Såfremt Landsskatteretten måtte finde, at SKAT har hjemmel til at foretage behandling efter de dagældende regler, og at SKATs afgørelse ikke er truffet i strid med officialprincippet, anmodes Landsskatteretten om at foretage realitetsbehandling af sagens materielle indhold, når den ordinære genoptagelsessag er afsluttet, idet klager ikke med udgangspunkt i det påståede fradrag i den ordinære sag og den store forhøjelse der allerede er godkendt, er enig i, at der ikke skal ske ekstraordinær genoptagelse i denne sag."

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har i afgørelse af 15. juni 2015 afslået at forelægge sagen for Skatterådet med henblik på ekstraordinær genoptagelse.

I medfør af skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, har Landsskatteretten herefter kompetence til at afgøre, om sagen skal forelægges for Skatterådet. Der kan herved henvises til Landsskatterettens kendelse af 30. august 2007, offentliggjort i SKM2007.673.LSR.

SKATs afgørelse er truffet i henhold til genoptagelsesbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, som denne var formuleret før 1. januar 2013. Denne bestemmelse lyder således:

“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, ejendoms-værdiskat og kommunal ejendomsskat.”

Det tilkommer efter denne bestemmelse SKAT at forelægge sagen for Skatterådet i de situationer, hvor fristerne i stk. 1 og 2 er udløbet, hvis der skal ændres eller foretages vurdering af en fast ejendom.

Landsskatteretten har forstået det sådan, at foreningens repræsentant har nedlagt principal påstand om, at SKATs afgørelse er ugyldig, hvorfor afgørelsen skal ophæves, og sagen skal hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.

Til støtte for sin principale påstand har foreningens repræsentant i første række gjort gældende, at afgørelsen uretmæssigt tager udgangspunkt i regler, der blev ophævet med virkning fra 1. januar 2013. I anden række har foreningens repræsentant gjort gældende, at SKATs afgørelse er ugyldig som følge af en formel mangel ved afgørelsen i form af manglende opfyldelse af officialmaksimen.

Endvidere har retten forstået det sådan, at foreningens repræsentant har nedlagt subsidær påstand om, at retten pålægger SKAT at forelægge sagen for Skatterådet med henblik på ekstraordinær genoptagelse.

Ad ugyldighed som følge af anvendelsen af den tidligere skatteforvaltningslov § 33, stk. 3

Landsskatteretten har ved afgørelse af 21. december 2015, offentliggjort i SKM2016.129.LSR, truffet afgørelse om samme påstand. Retten fandt efter en samlet vurdering, at det er med rette, at SKATs afgørelse om ekstraordinær genoptagelse er truffet efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, som denne var formuleret før den 1. januar 2013. Dette er tiltrådt af Østre Landsret i dom af 15. november 2017.

SKAT har i nærværende sag ligeledes truffet afgørelse efter skatteforvaltningslovens dagældende § 33, stk. 3, og da situationen i nærværende sag er sammenlignelig med situationen i SKM2016.129.LSR samt ovennævnte Østre Landsretsdom, er det korrekt, når SKATs afgørelse om ekstraordinær genoptagelse er truffet efter dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3.

Ad ugyldighed som følge af formel mangel ved afgørelsen i form af manglende iagttagelse af officialmaksimen

Landsskatteretten har ved afgørelse af 8. juni 2016, offentliggjort i SKM2016.384.LSR, truffet afgørelse om samme påstand. Retten fandt, at det forhold, at SKAT havde truffet afgørelse vedrørende ekstraordinær genoptagelse uden at afvente en endelig afgørelse vedrørende spørgsmålet om ansættelsen af fradrag for forbedringer for de senere vurderingsår, ikke medførte, at afgørelsen var behæftet med en formel mangel i form af manglende opfyldelse af officialmaksimen.

SKAT har i nærværende sag ligeledes truffet afgørelse vedrørende ekstraordinær genoptagelse uden at afvente en endelig afgørelse vedrørende spørgsmålet om ansættelsen af fradrag for forbedringer for de senere vurderingsår, og da situationen i nærværende sag er sammenlignelig med situationen i SKM2016.384.LSR, anses SKATs afgørelse i nærværende sag ikke at være behæftet med en formel mangel i form af manglende opfyldelse af officialmaksimen.

Ad den subsidiaire påstand

Som anført ovenfor, har Landsskatteretten forstået det sådan, at foreningen har nedlagt subsidier påstand om, at SKAT pålægges at forelægge nærværende sag for Skatterådet med henblik på ekstraordinær genoptagelse af vurderingerne for 1998-2007.

Foreningen har ikke et retskrav på at få sagen forelagt for Skatterådet. Det beror på et forvaltningsretligt skøn, om en ejendomsvurdering ekstraordinært skal genoptages efter den dagældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3. Dette fremgår bl.a. af Højesterets dom af 9. januar 2006 og Østre Landsrets dom af 9. marts 2007, offentliggjort i henholdsvis SKM2006.49.HR og SKM2007.186.ØLR.

Ved vurderingen af, om der kan ske ekstraordinær genoptagelse, anlægges en restriktiv fortolkning af dagældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3, således at der skal foreligge vægtige grunde, før der gives tilladelse til genoptagelse efter udløbet af den ordinære frist. I den forbindelse foretages der en samlet vurdering af sagens individuelle forhold.

Det indgår som et moment ved vurderingen, om der ved ejendomsvurderingen er sket en væsentlig fejl eller afvigelse, hvilket som udgangspunkt vil sige en ændring på mindst 30 - 35 % i forhold til den oprindelige vurdering for samme år. Ved myndighedsfejl eller fejl i en ansættelses objektive grundlag kan ændringer på 10-15 % anses for væsentlige. Herudover kan det have betydning, om der foreligger yderligere momenter. Det kan bl.a. få betydning, om en ejer i betydelig grad er blevet vildledt og dermed ikke har benyttet sin klage mulighed.

Disse forhold fremgår f.eks. af SKATs Juridiske Vejledning, og disse forhold er tiltrådt som relevante og saglige af Østre Landsret i domme af 3. marts 2015 og 18. februar 2016, offentliggjort i henholdsvis SKM2015.201.ØLR og SKM2016.132.ØLR. Af sidstnævnte dom, der vedrører fejl i vurderingsskønnet, fremgår også, at grundejerens fremtidige skattebetalinger kan være et forhold, som kan inddrages i vurderingen.

Der kan tillige være forhold, der taler imod ekstraordinær genoptagelse, herunder hvis klageren har udvist passivitet, uden at der foreligger undskyldelige omstændigheder i denne sammenhæng, jf. bl.a. ovennævnte Højesterets dom.

Da der er tale om en helhedsvurdering, kan en væsentlig beløbsmæssig ændring ikke i sig selv kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse, jf. Østre Landsretsdom af 15. november 2017.

Det retlige grundlag for afgørelser om ansættelse af fradrag for forbedringer i grundværdien på tidspunktet for både den oprindelige og efterfølgende ansættelser, var den dagældende vurderingslovs §§ 17 og 18.

Dagældende §§ 17 og 18 havde følgende ordlyd:

"§ 17. Såfremt de fornødne oplysninger foreligger, skal der ved vurderingen med de af §§ 18-21 følgende begrænsninger gives fradrag i grundværdien for forbedringer, der bevirker en stigning i grundværdien, hvad enten forbedringerne består i kapitalanvendelse eller i ejers arbejde.

§ 18. Fradrag i grundværdien for forbedringer må kun gives i det omfang, hvori forbedringerne må antages at virke værdiforøgende ved ansættelse af grundværdien, og må ikke overstige de af ejeren anvendte bekostninger, heri medregnet værdien af ejers eget arbejde.

Stk. 2. Fradrag må ikke gives for forbedringer, som er fuldført længere tilbage end 30 år - for skov, der vurderes i henhold til § 15, stk. 1-3, dog 60 år - før vurderingen."

Ligeledes indeholdt vurderingsloven indtil 1. januar 2001 følgende bestemmelser i §§ 19 og 20:

"§ 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."

Der er ved ansættelsen af fradrag for forbedringer i reglen tale om et bevisskøn over de fremlagte dokumenterede byggemodningsudgifter. Det påhviler ejeren at fremlægge de fornødne oplysninger for vurderingsmyndigheden til brug for fradragsansættelsen, jf. bl.a. Højesterets dom af 19. marts 2004, offentliggjort i SKM2004.162.HR.

Ved vurderingen af om der foreligger væsentlighed, bemærker retten, at det følger af dagældende vurderingslovs § 17, at der alene indrømmes fradrag for grundforbedringer, der medfører en stigning af grundens værdi i ubebygget stand.

Henset til den nære sammenhæng mellem fradragsansættelsen og den ansatte grundværdi, jf. ordlyden i den ovennævnte bestemmelse, er det rettens opfattelse, at en væsentlig afvigelse i ansættelsen af fradrag for forbedringer må vurderes i forhold til den ansatte grundværdi. Der henvises herved til Landsskatterettens afgørelse af 21. december 2015, offentliggjort i SKM2016.129.LSR. Denne praksis er fulgt af Østre Landsret i dom af 15. november 2017.

I nærværende sag udgør forhøjelsen af fradraget for grundforbedringer 90.900 kr., som set i forhold til grundværdien på 1.395.700 kr. i 1998 udgør ca. 7 %. Forhøjelsens andel af grundværdien i de efterfølgende år er lavere.

Om myndighedsfejl og fejl i fradragsansættelsens objektive grundlag bemærker retten, at eventuelle fejl skal være sket i relation til den konkrete sag, og at der ved vurderingen heraf skal tages udgangspunkt i en konkret bedømmelse af den ansættelse, der er foretaget vedrørende den påklagede ejendom. Dette følger bl.a. Østre Landsret i dommen af 15. november 2017, hvor Østre Landsret samtidig fastslår, at en generelt mangelfuld administration på ejendomsvurderingsområdet på dagældende tidspunkt ikke kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse. Der henvises endvidere til Landsskatterettens afgørelse af 21. december 2015, offentliggjort i SKM2016.129.LSR. Landsskatteretten bemærker, at det ikke i sig selv er en fejl fra myndighedernes side, at der på en ejendom ikke er ansat fradrag for forbedringer, eller at det ansatte fradrag på tidspunktet for byggemodningen er meget lavt.

Retten kan konstatere, at bebyggelsen på ejendommen er opført i 1991, og ejendommen er byggemodnet senest på dette tidspunkt. Der er ved vurderingen i 1990 ansat fradrag for forbedringer i grundværdien med 488.000 kr.

Retten finder det ikke dokumenteret, at vurderingsrådet for Vordingborg Kommune, ved sin ansættelse af fradraget for den konkrete ejendom, har tilsidesat kravene til vurderingsmyndighedens skøn. Der er for den konkrete ejendom ansat et fradrag på tidspunktet for den første vurdering efter byggemodningen, og der foreligger ikke for retten oplysninger, som understøtter, at det oprindeligt ansatte fradrag skulle være behæftet med en myndighedsfejl, eller at der i øvrigt er fejl ved vurderingsmyndighedens behandling på det pågældende tidspunkt.

Det er herefter rettens opfattelse, at der ikke er påvist en konkret myndighedsfejl i forhold til ansættelsen af fradrag for forbedringer for foreningens ejendom, som kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse af vurderingerne for 1998-2007 for den påklagede ejendom.

Først den 27. oktober 2011 har foreningen anmodet om genoptagelse af fradragsansættelsen, og de faktiske oplysninger blev først fremlagt for vurderingsmyndighederne den 18. september 2012. Det er, som også bemærket ovenfor, bl.a. en betingelse for godkendelse af et fradrag for forbedringer, at ejer er i stand til at dokumentere bekostningen af byggemodningsudgifterne. I nærværende sag er det foreningen, der har haft kendskab til de forhold, som kunne begrunde en ændring af fradraget.

Retten bemærker, at der dermed er forløbet 20 år fra byggemodningen af ejendommen frem til tidspunktet for anmodningen om genoptagelse, hvilket må betegnes som meget lang tid. Uanset der gennem en længere periode har været begrænsninger i muligheden for at få ændret fradragsansættelsen, og der i en periode eventuelt har været en misvisende angivelse i SKATs Vurderingsvejledning om adgangen til at få ændret en fradragsansættelse, er der fortsat gået meget lang tid mellem tidspunktet for byggemodningen og tidspunktet for foreningens anmodning om genoptagelse. Det lange tidsforløb taler ikke for genoptagelse, og der kan herved henvises til SKM2006.49.HR og Østre Landsrets dom af 15. november 2017, og SKM2017.708.ØLR.

Retten bemærker i øvrigt, at en eventuel afledt betydning for foreningens fremtidige skattebetalinger kan være relevant i nærværende sammenhæng, jf. SKM2016.132.ØLR.

Retten finder efter en samlet vurdering ikke grundlag for at pålægge SKAT at forelægge nærværende sag for Skatterådet efter den tidligere skatteforvaltningslovs § 33, stk. 3, med henblik på ekstraordinær genoptagelse. Retten har herved lagt særlig vægt på, at der ikke er sket konkrete myndighedsfejl, ligesom der er gået meget lang tid fra byggemodningen af ejendommen og frem til tidspunktet for anmodningen om genoptagelse.

Ud fra det foreliggende er der endvidere ikke grundlag for at antage, at der foreligger en væsentlig beløbsmæssig afvigelse ved ansættelse af fradrag for forbedringer. Det forhold, at der kan foreligge væsentlige beløbsmæssige afvigelser ved ansættelsen af fradraget for forbedringer i grundværdien, kan ikke i sig selv føre til andet resultat, når der ikke i øvrigt foreligger en myndighedsfejl eller en objektiv fejl i ansættelsens grundlag, og de oplysninger, der ligger til grund for bevisskønnet over ansættelsen af fradrag for forbedringer i hele perioden har været kendt af foreningen. Det samme gælder i forhold til en eventuel afledt betydning for de fremtidige skattebetalinger.

Retten stadfæster herefter SKATs afgørelse.



Pernille Bruun
Chefkonsulent

Rikke Mimi Pedersen
Sagsbehandler

Vejledende medholdsvurdering

Skatteankestyrelsen skal komme med en udtalelse om, i hvilket omfang der er givet medhold i klagen. Medholdsvurderingen har betydning for, i hvilken grad klageren kan få omkostningsgodtgørelse af udgifter til rådgivning under klagesagen. Medholdsvurderingen er kun vejledende. Ansøgning om omkostningsgodtgørelse skal sendes til SKAT, som træffer afgørelsen.

Skatteankestyrelsen udtaler følgende:

Der er ikke givet medhold i det påklagede forhold.

Afgørelsen sendes til

Andelsboligforeningen STRANDPARKEN 1, Preben Frandsen, 4760 Vordingborg

RAFN & SØN ApS, Tuborg Boulevard 12, 2900 Hellerup

SKAT