

Kammeradvokaten

11. APRIL 2011

J.nr.: 12-3147 KLH/PET/kl

Bodil Søes Petersen
pet@kammeradvokaten.dk
Direkte +45 72 30 72 28
Mobil +45 25 10 05 40

Indenrigs- & Sundhedsministeriet
Att.: Kontorchef Søren H. Thomsen
Slotsholmsgade 10-12
1216 København K

Ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, og § 1, stk. 6 – grundskatteloftet

I forlængelse af min udtalelse af 22. marts 2010 til SKAT, Koncerncentret, vedrørende forståelsen og konsekvenserne af § 1, stk. 5, i lov om kommunal ejendomsskat (vedrørende fradrag for forbedringer) har Indenrigsministeriet anmodet om min vurdering af ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, og § 1, stk. 6.

I min udtalelse af 22. marts 2010 vedrørende § 1, stk. 5, udtalte jeg blandt andet, at det af bestemmelsen følger, at der - i alle tilfælde, hvor der er sket ændringer i fradrag for forbedringer - skal ske omberegning af grundskatteloftet, og at dette - som følge af den metode, som efter loven skal anvendes ved omberegningen - indebærer, at der i de tilfælde, hvor der gives et nyt fradrag for forbedringer på grunden, beregnes et lavere grundskatteloft end formålet med omberegningen - nemlig at skabe et korrekt sammenligningsgrundlag med årets aktuelle vurdering - berettiger til.

På den baggrund er der nu gennemført en lovændring, således at der ved nye fradrag for forbedringer ikke sker en omberegning af "grundskatteloftet" i ejendomsskattelovens § 1, stk. 2, nr. 2.

Jeg har forstået, at Indenrigsministeriet ønsker belyst, om ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, skal forstås sådan, at der ved beregningen af grundskatteloftet i de af bestemmelsen omhandlede situationer, hvor SKAT har foretaget en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18, skal ske fradrag for forbedringer, om dette i givet fald tilsvarende indebærer, at grundskatteloftet bliver lavere end formålet med at skabe et korrekt sammenligningsgrundlag med årets aktuelle vurdering berettiger til, samt om ejendomsskattelovens § 1, stk. 6, vedrørende ændrede fritagelser fører til, at grundskatteloftet kan beregnes til en tilsvarende uhensigtsmæssig lav værdi.

Jeg konkluderer i indstillingen, at der ved omberegning efter § 1, stk. 4, af grundskatteloftet på baggrund af en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18, skal ske fradrag for forbedringer, at der ved ændrede fritagelser ved grundskyld efter §§ 7 og 8 skal ske omberegning af grundskatteloftet, således at der korrigeres for de ændrede fritagelser, jf. § 1, stk. 6, og at hverken en korrekt anvendelse af § 1, stk. 4, eller § 1, stk. 6, indebærer, at grundskatteloftet bliver lavere, end formålet med at skabe et korrekt sammenligningsgrundlag med årets aktuelle vurdering berettiger til.

Jeg har udarbejdet udtalelsen sådan, at den kan læses uafhængigt af min omtalte udtalelse af 22. marts 2010 vedrørende § 1, stk. 5.

1. Retsgrundlag

Af lov om kommunal ejendomsskat fremgår det af § 1, stk. 1, at der af de i en kommune beliggende faste ejendomme, for hvilke der i medfør af lov om vurdering af faste ejendomme er foretaget en ansættelse af grundværdien, til kommunen svares en afgift, der benævnes grundskyld. § 1, stk. 2-6, har følgende ordlyd:

"Stk. 2. Den kommunale grundskyld pålignes de afgiftspligtige ejendomme med en bestemt promille af den afgiftspligtige grundværdi. Ved den afgiftspligtige grundværdi forstås den laveste af følgende værdier:

- 1) *Ejendommens grundværdi efter fradrag for forbedringer, således som disse beløb er fastsat ved de i afsnit C og D i lov om vurdering af landets faste ejendomme omhandlede ansættelser, og reduktion for fritagelser for grundskyld efter §§ 7 og 8.*
- 2) *Den afgiftspligtige grundværdi for ejendommen, der dannede grundlag for påligningen af grundskyld det foregående skatteår, forhøjet med en reguleringsprocent."*

Stk. 3. Reguleringsprocenten, jf. stk. 2, nr. 2, opgøres som den skønnede stigning i det samlede kommunale udskrivningsgrundlag for skatteåret tillagt 3 pct. Den skønnede stigning for udskrivningsgrundlaget fastsættes af finansministeren med tilslutning fra Folketingets Finansudvalg. Reguleringsprocenten kan højst udgøre 7 pct.

Stk. 4. For nye grunde som nævnt i stk. 2 og grunde som nævnt i stk. 2, hvor der er sket ændring af ejendommens areal, anvendelse eller planforhold, og hvor vurderingsmyndighederne har foretaget en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18, anvendes denne ansættelse efter fradrag for forbedringer og reduktion for fritagelser for grundskyld som udgangspunkt for beregningen af det afgiftspligtige

grundlag efter stk. 2, nr. 2. Ved beregningen fremskrives ansættelsen for det seneste år, hvor grundværdien efter fradrag for forbedringer og reduktion for fritagelser for grundskyld, jf. stk. 2, nr. 1, udgjorde den afgiftspligtige grundværdi, til skatteårets niveau, med reguleringsprocenten for de mellemliggende år, jf. stk. 3. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvor en ejerlejligheds fordelingstal ændres, og hvor vurderingsmyndighederne har foretaget en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16.

Stk. 5. For afgiftspligtige grunde som nævnt i stk. 2, hvor der er sket ændring af fradraget for forbedringer, anvendes grundværdien med det ændrede fradrag for forbedringer som udgangspunkt for beregningen af det afgiftspligtige grundlag efter stk. 2, nr. 2. Ved beregningen fremskrives ansættelsen for det seneste år, hvor grundværdien efter fradrag for forbedringer og reduktion for fritagelser for grundskyld, jf. stk. 2, nr. 1, udgjorde den afgiftspligtige grundværdi til skatteårets niveau, med reguleringsprocenten for de mellemliggende år, jf. stk. 3.

Stk. 6. For afgiftspligtige grunde som nævnt i stk. 2, hvor der er sket ændring af fritagelser for grundskyld efter §§ 7 og 8, anvendes grundværdien med de ændrede fritagelser som udgangspunkt for beregningen af det afgiftspligtige grundlag efter stk. 2, nr. 2. Ved beregningen fremskrives ansættelsen for det seneste år, hvor grundværdien efter fradrag for forbedringer og reduktion for fritagelser for grundskyld, jf. stk. 2, nr. 1, udgjorde den afgiftspligtige grundværdi til skatteårets niveau, med reguleringsprocenten for de mellemliggende år, jf. stk. 3."

Af forarbejderne til ejendomsskattelovens bestemmelser om grundskatteloftet fremgår det, at lovforslaget blev fremsat (i oktober 2002) med det formål at begrænse stigningen i ejendomsskatterne for grundejere ved at indføre et loft over, hvor meget den enkelte grundejers grundskyld ved uændret grundskyldspromille kan stige i det enkelte år. Regeringen anså de meget store stigninger i grundskylden, som ville blive konsekvensen af de stigende grundværdier, for uacceptable. Det anføres videre, at der med forslaget indføres en stigningsbegrænsning for de enkelte år, således at den afgiftspligtige grundværdi alt andet lige højst kan stige svarende til stigningen i udskrivningsgrundlaget for indkomstskat tillagt 3 %, dog maksimalt 7 % årligt, også selv om grundens aktuelle vurdering stiger mere. Hermed sikres det, at stigningen i den enkelte families grundskyld ikke kommer ud af takt med den almindelige prisudvikling.

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget anføres det, at den afgiftspligtige grundværdi findes ved at sammenholde ejendommens aktuelle grundværdi med den afgiftspligtige grundværdi, som dannede grundlag for påligning af grundskyld i det foregående skatteår opskrevet med reguleringsprocenten. Det laveste af disse beløb udgør herefter skatteårets afgiftspligtige grundværdi. Året efter vil denne afgiftspligtige grundværdi, opskrevet med

reguleringsprocenten, blive sammenlignet med skatteårets aktuelle grundværdi, og den laveste af disse værdier vil på ny udgøre årets afgiftspligtige grundværdi.

Det foregående skatteårs afgiftspligtige grundværdi opskrevet med reguleringsprocenten udgør med andre ord et loft på ligningen af grundskyld i skatteåret.

Videre anføres følgende (under punkt 2.2):

"Omberegning ved ændring af grundens størrelse, anvendelse m.v.

Ved ændring af grundens størrelse, anvendelse eller øvrige karakteristika, f.eks. ændrede planforhold, eller en ejerlejligheds fordelingstal, eller når en grund, der ikke hidtil har været vurderet, bliver vurderet, sker der en omberegning af grundværdien, som sikrer, at selve ændringen af grundens forhold giver anledning til ny skatteberegning. Loftet for grundskyld tilpasses ved omberegningen de ændrede forhold, således at selve ændringen af grundens forhold f.eks. en overgang fra landzone til byzonestatus kan give anledning til en ændret grundskyld, mens grundværdien efter ændringen på ny er underlagt stigningsbegrænsningen. Omberegningen sker af tekniske grunde med udgangspunkt i det seneste år, hvor den faktiske grundværdi har ligget til grund for påligningen af grundskyld.

Fradrag for forbedringer og fritagelser

På tilsvarende vis vil der blive foretaget en omberegning i forbindelse med ændringer i fradrag for forbedringer på den enkelte grund eller i omfanget af fritagelser efter lovens §§ 7 og 8.

Sigtet hermed er ligeledes, at selve ændringen i den afgiftspligtige grundværdi, der er en følge af en ændring vedrørende fradrag for forbedringer eller fritagelser, skal føre til en ændret grundskyld, mens den afgiftspligtige grundværdi efter ændringen påny er undergivet stigningsbegrænsningen.

Omberegningen foretages som med ændrede forhold for grunden i øvrigt, jf. ovenfor"

Under punkt 3 fremgår indledningsvis:

"3. Ændringer i vurderingsloven

Vurdering ved ændring af grundens størrelse, anvendelse m.v.

Efter forslaget skal vurderingsmyndighederne - til brug for den i afsnit 2.2 omtalte omberegning - i forbindelse med en almindelig vurdering eller en omvurdering af grunden foretage en yderligere ansættelse af grundværdien efter ændringen, men i niveau som om vurderingen var foretaget i det år, hvor der senest har været sammenfald mellem den aktuelle grundværdi og den afgiftspligtige grundværdi".

Fra bemærkningerne til de enkelte bestemmelser skal fremhæves følgende:

Til nr. 2 (ejendomsskattelovens § 1):

"Stk. 4 omhandler de situationer, hvor der opstået en ny ejendom, eller hvor der er sket ændring af en bestående ejendoms areal, anvendelse eller planforhold m.v., eller hvor en ejerlejligheds fordelingstal er ændret, og hvor vurderingsmyndighederne på den baggrund har foretaget en ansættelse efter de foreslåede bestemmelser i vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18, jf. lovforslagets § 2, nr. 8. I disse tilfælde anvendes vurderingsmyndighedernes ansættelse som udgangspunkt for beregning af den afgiftspligtige grundværdi efter § 1, stk. 2, nr. 2, i lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme.

Beregningen sker på grundlag af en ansættelse af grundværdien efter ændringen, men i prisniveauet for det år, hvor den aktuelle grundværdi, jf. § 1, stk. 2, nr. 1, i lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme, som affattet ved lovforslagets § 1, nr. 1, senest har ligget til grund for påligningen af grundskyld. Denne grundværdi opreguleres til det aktuelle skatteår med reguleringsprocenten for de mellemliggende år og udgør herefter loftet for grundskyld i dette år.

Den afgiftspligtige grundværdi for det år, hvor grundens størrelse, anvendelse eller planforhold ændres, er herefter den laveste af 1) den aktuelle grundværdi efter ændringen og 2) den opregulerede grundværdi, jf. ovenfor.

Herved får den prisstigning eller det prisfald, der er en følge af, at grundens størrelse, anvendelse eller planforhold ændres, indvirkning på beregningen af den afgiftspligtige grundværdi. Derimod får den almindelige udvikling i prisniveauet ikke større virkning, end stigningsbegrænsningen tillader.

Til belysning af omberegningsreglen kan anføres følgende eksempel. Der tages udgangspunkt i en grund, hvorpå der ikke er sket prisstigninger i perioden 2002-2006. Det vil sige, at den foreslåede stigningsbegrænsning ikke har haft virkning noget år, og at den aktuelle grundværdi i 2006 er sammenfaldende med den afgiftspligtige grundværdi. Hvis den aktuelle grundværdi i perioden 2007-2012 herefter stiger med 20 pct. årligt, vil den foreslåede stigningsbegrænsning have virkning i alle disse år. Udgangspunktet for stigningsbegrænsningen vil være den aktuelle grundværdi for 2006, der er det år, hvor der senest har været sammenfald mellem den aktuelle grundværdi og den afgiftspligtige grundværdi.

Hvis grunden i 2011 udstykes i to parceller, vil der for hver af parcellerne skulle foretages en ansættelse af grundværdien i 2006-niveauet. Denne grundværdi opreguleres dernæst til 2011-niveau med reguleringsprocenten for de mellemliggende år.

Den afgiftspligtige grundværdi for 2011 af en parcel udgør herefter den laveste af henholdsvis den aktuelle grundværdi for parcellen og den fremskrevne vurdering for parcellen".

Samtidig med indførelsen af ejendomsskattelovens bestemmelser om ejendomsskatte loftet indførtes i vurderingsloven som nye bestemmelser § 33, stk. 16-18. Af disse bestemmelser fremgår, at hvis en ejendom omfattet af pligten til at betale grundskyld har ændret areal (stk. 16), har ændret anvendelse eller planforhold (stk. 17), og disse ændringer ikke er omfattet af den grundværdi, der danner grundlag for fastsættelsen af beregningsgrundlaget for grundskylden, jf. denne lov § 1, stk. 2, nr. 2, samt når en ejendom bliver omfattet af pligten til at betale grundskyld (stk. 18), foretages en yderligere ansættelse af grundværdien på det niveau, som var gældende for vurderingen i et nærmere defineret basisår. Af forarbejderne til vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 og 18, fremgår blandt andet følgende:

"De foreslåede regler er en følge af loftet over beregningsgrundlaget for grundskylden, jf. den i lovforslagets § 1, stk. 2, og de foreslåede nye stk. 3-6.

De foreslåede regler i § 33, stk. 16 og 17, finder anvendelse, hvis der sker ændringer af en grund, der påvirker grundværdien.

Princippet for disse vurderinger er, at vurderingsmyndigheden i forbindelse med den almindelige vurdering, der foretages hvert andet år, eller en omvurdering, der foretages i årene mellem de almindelige vurderinger, skal foretage en yderligere ansættelse af grundværdien efter ændringen af grunden, men i det niveau, der gælder for vurderinger det år, hvor der senest har været sammenfald mellem den aktuelle grundværdi efter fradrag for forbedringer og reduktion for fritagelser for grundskyld og den afgiftspligtige grundværdi, jf. eksemplet i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 2, vedrørende forslaget til ejendomsskattelovens § 1, stk. 4.

...

Stk. 17 omhandler den situation, hvor en ejendom har ændret anvendelse, f.eks. ændret anvendelse fra landbrugsejendom til parcelhus, eller hvor ejendommens planforhold er ændret. Der vil af hensyn til loftet over grundskylden skulle foretages en yderligere vurdering i de samme tilfælde som de, hvor der som følge af ændret anvendelse/ændrede planforhold skal ske omvurdering af grunden, jf. vurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 6 og 10, som affattet ved lovforslagets § 2, nr. 3 og 4. Der vil endvidere skulle foretages en yderligere vurdering i tilfælde, hvor der er foretaget en vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4A".

§§ 7 og 8 i ejendomsskatte loven har følgende ordlyd:

”§ 7. Fritaget for grundskyld (11) er:

- a) De staten tilhørende kongelige slotte og palæer med tilliggende.
- b) Andre staten, regionerne eller kommunerne tilhørende ejendomme med undtagelse af ejendomme, der af ejeren anvendes erhvervsmæssigt (12) til landbrug, havebrug, skovdrift eller udleje, eller som henligger ubenyttede. Fritagelsen gælder ikke for ejendomme, der tilhører DSB, Energinet.dk og Naviair. (14) Hvis kun en del af en ejendom opfylder betingelserne for fritagelse for grundskyld, omfatter fritagelsen alene den del af grundværdien, der falder på denne del.
- c) Fremmede staters gesandtskabs- og konsulatsejendomme på betingelse af, at den danske stats gesandtskabs- og konsulatsejendomme i vedkommende land nyder tilsvarende fritagelse. I det omfang, Danmark ved mellemfolkelige overenskomster har forpligtet sig dertil, fritages endvidere ejendomme, der ejes af fremmede stater til brug for disses diplomatiske eller konsulære repræsentationer, af internationale organisationer eller af sådanne repræsentationers og organisationers personale samt dettes familiemedlemmer.
- d) Fredede ejendomme, hvorpå der er tinglyst en særlig bevaringsdeklaration i henhold til lovgivningen om bygningsfredning. (15) Fritagelsen omfatter alene den bebyggede grund, gårdsplads og have.
- e) Den bebyggede grund, gårdsplads og have til forsamlingshuse, der ikke drives erhvervsmæssigt. (16) Ved forsamlingshus skal forstås en bygning, der er bestemt til og hovedsagelig benyttes til afholdelse af møder af politisk, religiøs og oplysende karakter, og hvortil der er offentlig adgang. En sammenhængende have, der hører til et forsamlingshus, er omfattet af fritagelse, selv om en del af haven i matrikulær henseende udgør en eller flere selvstændige faste ejendomme, der er særskilt vurderet.

Stk. 2. (17) Fritagelsen efter stk. 1, litra d, omfatter ikke ejendomme, der tilhører:

- 1) stat, kommuner, regioner, kirker eller præsteembeder,
- 2) (18) en ejer, hvis budgetterede driftsudgifter for mere end 50 procents vedkommende dækkes af tilskud fra staten, kommunerne og regionerne.

Stk. 3. De Danmarks Nationalbank ved § 21 i lov nr. 116 af 7. april 1936 tilståede skattebegunstigelser berøres ikke af denne lov.

Stk. 4. Er der inden denne lovs ikrafttræden i medfør af bestemmelsen i § 16, stk. 3, i lov nr. 188 af 20. maj 1933 om kommunale ejendomsskatter meddelt fritagelse for grundskyld af udtørrede ferskvandsarealer, kan indenrigs- og sundhedsministeren forlænge denne fritagelse inden for det i nævnte bestemmelse angivne tidsrum.

Stk. 5. Er der inden denne lovs ikrafttræden ved kgl. bevilling til inddæmning og udtørring af dele af havet indrømmet bevillingshaverne skattefrihed i et begrænset åremål, skal den ved bestemmelsen i § 16, stk. 4, i lov nr. 188 af 20. maj 1933 om kommunale ejendomsskatter hjemlede frihed for grundskyld af det inddæmmede og udtørrede areal også - inden for det pågældende åremål - omfatte grundskyld i henhold til nærværende lov.

Stk. 6. Såfremt en ejendom ophører med eller overgår til at skulle svare grundskyld efter nærværende paragraf, sker det ved udgangen af det kvartal, hvori de omstændigheder, der begrundet fritagelsen henholdsvis pligten til at svare grundskyld, er indtrådt. Hvis en ambassadeejendom fritages for grundskyld efter nærværende paragraf, sker fritagelsen fra overtagelsesdagen.

§ 8. Kommunalbestyrelsen kan meddele hel eller delvis fritagelse for grundskyld (19) af:

- a) (20) Skoler, hospitaler, sygehuse, institutioner godkendt i henhold til den sociale lovgivning, biblioteker under offentligt tilsyn og offentligt tilgængelige museer. Fritagelsen kan dog alene omfatte den bebyggede grund, gårdsplads og have.*
- b) Sports- og idrætsanlæg tilhørende gymnastik-, idræts- og skytteforeninger eller andre organisationer med samme formål. Endvidere kan fritages ejendomme, der anvendes til ungdomslejr og lejrpladser eller til feriekoloni for børn, når ejeren er en organisation, hvis hovedformål er at fremme børns eller unge menneskers friluftsliv. (21)*
- c) Ejendomme, der ejes af almenvelgørende stiftelser eller andre institutioner med almennyttigt formål, og som anvendes til institutionens formål. (22)*
- d) (23) Gas-, vand- og fjernvarmeværker, når adgang til leverance fra værket står åben for alle inden for det område, hvori værket arbejder, for så vidt værkets indtægter - bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital - ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til værkets formål.*

Stk. 2. Såfremt kun en del af de i stk. 1 omhandlede ejendomme opfylder betingelserne for fritagelse for grundskyld, kan fritagelse alene meddeles for så vidt angår den del af grundværdien, der falder på denne del.

Stk. 3. Hvor en skov som følge af brand, storm, svampeangreb eller lignende begivenheder har lidt skade på træbestanden, og dette har medført, at den på selve skoven faldende del af ejendomsværdien er væsentligt lavere end normalværdien, jf. § 15 i lov om vurdering af landets faste ejendomme, kan kommunalbestyrelsen fritage så stor en del af grundværdien, som forholdsmæssigt svarer til forskellen mellem normalværdien og den ovennævnte del af ejendomsværdien, for grundskyld i et sådant tidsrum, at skovens normaltilstand kan være genoprettet.”

2. Faktiske oplysninger

Til brug for min vurdering af ejendomsskatteovens § 1, stk. 4, har jeg modtaget kopi af en stævning udtaget af Højbjerg Andelsboligforening c/o Alboa mod Århus Kommune. Andelsboligforeningen nedlægger i stævningen påstand om, at kommunen i henhold til lov om kommunal ejendomsskat § 1, stk. 4, har pligt til at anvende den i henhold til § 33, stk. 17, i lov om vurdering af landets faste ejendomme omberegnete grundværdi efter fradrag for

forbedringer som udgangspunkt for beregningen af den afgiftspligtige grundværdi efter lov om kommunal ejendomsskat § 1, stk. 2, nr. 2.

Det fremgår af sagen, at den omhandlede ejendom i 2006 var vurderet som et ubebygget areal med en grundværdi på kr. 7.098.000,-, samt at grundværdien ved den almindelige vurdering for 2007 blev ansat til kr. 27.628.200,- før fradrag for forbedringer på kr. 7.080.000, hvilket resulterer i en afgiftspligtig grundværdi på 20.548.200,-.

Det fremgår videre, at det af ejendomsvurderingen for 2007 fremgår, at grundværdien for 2007 er blevet omberegnet til 2005-niveau til kr. 19.953.700,-, hvilket er en ansættelse foretaget med hjemmel i § 33, stk. 17, i lov om vurdering af landets faste ejendomme som følge af, at ejendommen i 2007 ændrede anvendelse, idet der blev opført 59 lejligheder på ejendommen.

Det er andelsboligforeningens anbringende, at skatteloftet i § 1, stk. 2, nr. 2, skal beregnes efter § 1, stk. 4, som den omberegnete grundværdi på kr. 19.953.700,- fratrukket fradrag for forbedringer på kr. 7.080.000,-, svarende til en 2005-værdi på kr. 12.873.700,- som forhøjet med reguleringsprocenten giver en § 1, stk. 2, nr. 2-værdi (grundskatteloft) på kr. 14.139.223,- i skatteåret 2009 og en tilsvarende loftsværdi i skatteåret 2010 på kr. 15.128.969,-.

Århus Kommune har imidlertid opkrævet grundskyld fra andelsboligforeningen beregnet på grundlag af en afgiftspligtig grundværdi på kr. 20.548.200,- i henhold til § 1, stk. 2, nr. 1.

Videre har jeg fået tilsendt en mailkorrespondance mellem Christian Gommesen Byrialsen og en medarbejder fra SKAT vedrørende (går jeg ud fra) den samme ejendom. De tal, der refereres i mailkorrespondancen vedrørende en Alboa-ejendom, svarer således til de tal, der er nævnt i stævningen. Christian Gommesen Byrialsen retter ved en mail af 17. august 2009 henvendelse til SKAT og refererer i mailen de tal, som også gennemgås i stævningen. Supplerende fremgår det af Christian Gommesen Byrialsens mail, at der på ejendommens "skattebillet" er anført et grundskatteloft på kr. 21.915.200,- (som må fremkomme ved at fremskrive den omberegnete grundværdi på kr. 19.953.700,- med reguleringsprocenten frem til skatteåret 2009). Christian Gommesen Byrialsen anfører i mailen, at tallene må føre til et grundskyldsgrundlag for skatteåret 2009, som "næppe [kan] udgøre mere end 13 - 14 mio. kr."

I besvarelsen anfører SKAT, at tallene (umiddelbart) passer. Det anføres videre, at basisåret er 2005, og at der i 2007 er lavet et nyt grundskatteloft med en omberegnet grundværdi på kr. 19.953.700,-. Endvidere anføres, at det er sagsbehandlerens opfattelse, at fradrag for forbedringer ikke skal fragå i loftsværdien, idet loftsværdien har basisår i 2005, mens fradraget først er indrømmet fra 2007.

Efter en længere mailkorrespondance, hvori SKAT grundlæggende fastholder, at fradrag for forbedringer ikke skal fradrages i den efter § 33, stk. 17, ansatte grundværdi på kr. 19.953.700,-, fordi grundværdien er i 2005-niveau, mens fradraget har startår i 2007, anfører Christian Gommesen Byrialsen i en mail, at det af ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, fremgår, at det er den omberegne grundværdi efter fradrag for forbedringer, der skal anvendes ved beregningen af det afgiftspligtige grundlag efter § 1, stk. 2, nr. 2, og at SKATs fortolkning efter ordlyden af § 1, stk. 4, derfor er forkert.

SKAT anfører til besvarelse heraf i en mail af 20. august 2009, at det er korrekt, at dette fremgår af lov om kommunal ejendomsskat, men at det ikke hænger sammen med reglerne i vurderingslovens § 33, stk. 16-18, da det af denne lov ikke fremgår, at indrømmelse af et fradrag for forbedringer skal medføre et nyt skatteeft. Det anføres, at de to love således strider mod hinanden, og at SKAT har kompetence til at træffe afgørelse efter vurderingsloven, mens kompetencen til at træffe afgørelse efter lov om kommunal ejendomsskat ligger hos kommunen.

3. Min vurdering

3.1 Ejendomsskattelovens § 1, stk. 4

Tvisten i den ovenfor nævnte retssag mellem Alboa og Århus Kommune vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der ved beregning af "grundskatteeftet" efter ejendomsskattelovens § 1, stk. 2, nr. 2, i en situation omfattet af lovens § 1, stk. 4, hvor vurderingsmyndighederne har foretaget en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18, skal ske fradrag for forbedringer i den "ansatte" grundværdi (loftsværdien).

Det fremgår af stævningen, at § 1, stk. 2, nr. 2, værdien ("grundskatteeftet") i den konkrete sag er beregnet på grundlag af vurderingsmyndighedernes ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 17, men uden fradrag for forbedringer. Den aktuelle vurdering (§ 1, stk. 2, nr. 2-værdien), hvori fradrag for forbedringer indgår, bliver herefter lavere end loftet, og nr. 1-værdien er derfor anvendt som grundlag for opkrævning af grundskyld.

"Grundskatteeftet" er den beregnede sammenligningsværdi, som for så vidt angår "normaltilfældet" er beskrevet i ejendomsskattelovens § 1, stk. 2, nr. 2, altså sidste skatteårs afgiftspligtige grundværdi forhøjet med reguleringsprocenten nævnt i stk. 3.

§ 1, stk. 4-6, har til formål at tage højde for de situationer, hvor grunden - i forhold til det tidspunkt, der er relevant for beregningen af "skatteeftet" i § 1, stk. 2, nr. 2 - har undergået ændringer, der gør metoden for beregning af sammenligningsgrundlaget i § 1, stk. 2, nr. 2, mindre hensigtsmæssig end i "normalsituationen". Stk. 4-6 beskriver for disse situationer, efter hvilken metode sammenligningsværdien - skatteeftet - skal beregnes til brug for vurderingen af, om det aktuelle års grundværdi (§ 1, stk. 2, nr. 1) eller det beregnede sammen-

ligningsgrundlag (skatteloftet, jf. § 1, stk. 2, nr. 2) udgør den laveste værdi og dermed skal danne grundlag for beregningen af grundskyld, jf. § 1, stk. 2.

Omberegning af grundskatteloftet (beregningen af et alternativt sammenligningsgrundlag) efter ejendomsskattelovens § 1, stk. 4-6, sker alene med hjemmel i ejendomsskatteloven.

En yderligere ansættelse af grundværdien foretages derimod efter vurderingsloven og af vurderingsmyndigheden (SKAT). En sådan yderligere ansættelse af grundværdien skal efter vurderingslovens § 33, stk. 16-18, foretages af SKAT i de der opregnede situationer, hvor der er sket ændring af ejendommens areal, anvendelse eller planforhold. Ved denne yderligere ansættelse fastsætter SKAT en "fiktiv grundværdi", der viser, hvad grunden ville være blevet vurderet til, med de skete ændringer, men på det tidspunkt ("på det niveau"), som var gældende det seneste år, hvor den faktiske grundværdi, jf. ejendomsskattelovens § 1, stk. 2, nr. 1, udgjorde den afgiftspligtige grundværdi (basisåret).

Ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, omhandler de situationer, hvor der er sket ændring af ejendommens areal, anvendelse eller planforhold, og bestemmelsen henviser i overensstemmelse hermed til, at told- og skatteforvaltningen i disse situationer har foretaget en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18. Det er denne ansættelse, der danner udgangspunkt for beregningen af det afgiftspligtige grundlag efter stk. 2, nr. 2. SKATs opgave efter vurderingsloven er alene at foretage den "fiktive" ansættelse af grundværdien, og denne ansættelse skal herefter - i medfør af ejendomsskattelovens § 1, stk. 4 - anvendes til beregning af den sammenligningsværdi, der benævnes grundskatteloftet.

Af § 1, stk. 4, fremgår det klart af ordlyden, at man ved denne omberegning af grundskatteloftet skal anvende ansættelsen foretaget af SKAT efter vurderingslovens § 3, stk. 16, 17 eller 18, efter fradrag for forbedringer som udgangspunkt for beregningen af det afgiftspligtige grundlag efter stk. 2, nr. 2.

Efter min opfattelse kan det på den baggrund ikke være forbundet med tvivl, at der ved omberegning af grundskatteloftet efter ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, skal medtages (altså fratrækkes) de fradrag for forbedringer, som tilsvarende indgår i den aktuelle vurdering (§ 1, stk. 1, nr. 1-værdien).

Jeg er ikke enig i den opfattelse, som SKAT i den ovenfor refererede mailkorrespondance har givet udtryk for, nemlig at der vedrørende dette spørgsmål er en modstrid mellem ejendomsskattelovens § 1, stk. 4, og reglerne i vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 og 18 med baggrund i, at det ikke tilsvarende af vurderingsloven fremgår, at ansættelsen af grundens værdi efter ændringer i basisårets niveau skal fratrækkes fradrag for forbedringer.

Vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 og 18 bestemmer som ovenfor nævnt alene, at SKAT, som den kompetente vurderingsmyndighed, skal foretage en "fiktiv" vurdering af grundens

værdi efter ændringer, men i et historisk niveau. Den opgave er pålagt SKAT, fordi kommunen har brug for denne ansættelse til at udarbejde den beregning, som jf. § 1, stk. 4, skal foretages, hvor grunden har undergået de omhandlede ændringer. Det er ved denne beregning, at de indrømmede fradrag for forbedringer skal fratrækkes, og ikke ved SKATs ansættelse af grundens værdi i basisårets niveau.

SKAT giver i mailkorrespondancen vedrørende beregningen efter § 1, stk. 4, udtryk for, at fradrag for forbedringer, der er indrømmet efter basisåret, ikke bør fradrages ved beregning af grundskatteloftet ud fra den betragtning, at fradraget ikke eksisterede i basisåret.

Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt den korrekte forståelse af § 1, stk. 4, indebærer, at det beregnede skatteloft i disse situationer bliver lavere, end formålet med bestemmelsen tilsiger - på samme måde som tilfældet var med § 1, stk. 5 i relation til nye fradrag for forbedringer.

I min udtalelse vedrørende § 1, stk. 5, bemærkede jeg, at formålet med omberegning både ved ændrede fradrag, jf. § 1, stk. 5, og ved ændringer af grunden der giver anledning til ansættelse efter § 33, stk. 16, 17 eller 18, jf. § 1, stk. 4, efter forarbejderne er, at *ændringen* i den afgiftspligtige grundværdi, der er en *følge af forandringen*, skal føre til en ændret grundskyld, mens den afgiftspligtige grundværdi efter ændringen på ny er undergivet stigningsbegrænsningen.

Omberegning af grundskatteloftet tager således sigte på at isolere den stigning, som skyldes ændringer i niveauet for grundvurderinger (den almindelige prisstigning), for det er netop denne stignings påvirkning af grundskylden, man har ønsket at sætte et loft over.

Videre bemærkede jeg i indstillingen, at lovens metode for omberegning af loftet i tilfælde af nye fradrag for forbedringer indebar, at loftet i disse tilfælde blev beregnet til en værdi, der var lavere, end formålet om at skabe et korrekt sammenligningsgrundlag med årets aktuelle vurdering berettiger til. Med andre ord fik man ved denne beregning ikke isoleret den stigning, der skyldes den almindelige prisudvikling.

Ved beregning af loftsværdien skulle man således efter ordlyden af § 1, stk. 5, fratække det (efterfølgende) indrømmede fradrag for forbedringer i basisårets faktiske vurdering. Denne vurdering var jo imidlertid udtryk for grundens værdi før foretagelse af de værdiforøgende forbedringer, som gav anledning til indrømmelse af de pågældende forbedringer. Derimod afspejler den aktuelle ejendomsvurdering grundens værdi efter forbedringerne, så denne aktuelle værdi - § 1, stk. 2, nr. 1 - værdien - er ved indrømmelse af nye fradrag for forbedringer blevet påvirket i både opadgående retning (den værdiforøgende forbedring af grunden) og i nedadgående retning (fradraget).

Det er således denne samtidige påvirkning i opadgående retning af grundens værdi, der ikke blev taget hensyn til ved blot at fradrage nye fradrag for forbedringer i basisårets faktiske grundværdi. Derfor ville en anvendelse af § 1, stk. 5, efter dennes ordlyd ved indrømmelse af nye fradrag for forbedringer i stedet for at skabe et korrekt sammenligningsgrundlag med den aktuelle vurdering (efter forbedringer og fradrag herfor) tværtimod skabe et "skævt" lavt skatteloft med en ubalance mellem henholdsvis negative og positive komponenter.

Efter min opfattelse opstår dette problem ikke ved en anvendelse af § 1, stk. 4, efter dennes ordlyd, hvor (efterfølgende) fradrag for forbedringer skal fratrækkes i ansættelsen efter § 33, stk. 16, 17 eller 18, i basisårets niveau ved beregning af grundskatteloftet. Efter § 33, stk. 16, 17 og 18, skal der således ske en ansættelse af grunden efter de skete ændringer, men i basisårets niveau. Denne ansættelse - eller "fiktive vurdering" - må således (nødvendigvis) ske af grunden, som den - alt i alt - ser ud på ansættelsestidspunktet, hvilket så vil indbefatte de værdiforøgende forbedringer, der er sket på grunden, og som der er givet fradrag for. Da ansættelsen sker i basisårets niveau, skabes der herved et reelt sammenligningsgrundlag med den aktuelle vurdering, der tilsvarende indeholder både påvirkningen opad (forbedringens værdiforøgelse) og nedad (fradraget).

Under forudsætning af, at ansættelserne efter § 33, stk. 16, 17 og 18, faktisk – således som de efter ordlyden bør gøre – tager højde for de forbedringer, som på ansættelsestidspunktet er foretaget på grunden, og som har givet anledning til de omhandlede fradrag for forbedringer, skaber medregningen af fradrag for forbedringer i grundskatteloftet efter § 1, stk. 4, derfor ikke en ubalance i sammenligningsgrundlaget.

3.2 Ejendomsskattelovens § 1, stk. 6

Vedrørende ejendomsskattelovens § 1, stk. 6, er det efter min opfattelse – som vedrørende § 1, stk. 4, og stk. 5 – utvivlsomt, at der efter ordlyden ved omberegningen af grundskatteloftet ved ændringer i fritagelser for grundskyld efter §§ 7 og 8, skal ske korrektion for en sådan ændring.

Hvor der efter basisåret meddeles delvis fritagelse for grundskyld efter ejendomsskattelovens § 8, vil fritagelsen således skulle fratrækkes ved beregning af grundskatteloftet, og spørgsmålet er derfor, om dette - som ved den tidligere gældende formulering af § 1, stk. 5 - kan resultere i et uhensigtsmæssigt lavt grundskatteloft. Dette kunne være tilfældet, hvis de ændrede forhold, som resulterede i meddelelse af (en større) fritagelse for grundskyld, samtidig indebar en stigning i grundværdien, som ikke blev afspejlet i beregningen af grundskatteloftet. Også her ville der så være en ubalance mellem de positive og de negative komponenter i beregningen af loftsværdien.

Efter min vurdering vil denne situation imidlertid næppe opstå.

Hvis en ændring, der fører til ændring af fritagelse for grundskyld, samtidig indebærer, at grundens værdi øges, vil der efter min vurdering kun kunne være tale om en ændring af grundens anvendelse, jf. herved ejendomsskattelovens § 8, stk. 1, litra a) til d), og grundskatteloftet skal så beregnes efter § 1, stk. 4, på baggrund af en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 17.

Det er således efter min opfattelse ikke sandsynligt, at en anvendelse af § 1, stk. 6, således som bestemmelsen må forstås efter sin ordlyd, risikerer at resultere i en ubalanceret beregning af grundskatteloftet.

Jeg bemærker i den forbindelse, at jeg ikke er i besiddelse af oplysninger om, hvordan § 1, stk. 6, anvendes i praksis.

4. Konklusion

Konkluderende er det således min opfattelse, at ejensomsattelovens § 1, stk. 4, skal fortolkes sådan, at der ved omberegning af grundskatteloftet i de af bestemmelsen omhandlede situationer, hvor omberegning sker på baggrund af en ansættelse efter vurderingslovens § 33, stk. 16, 17 eller 18, skal ske fradrag for forbedringer. Jeg bemærker i den forbindelse, at oplysningerne vedrørende en konkret sag fra Århus tyder på, at bestemmelsen ikke i praksis anvendes i overensstemmelse hermed, men jeg har ingen oplysninger om, hvorvidt bestemmelsen praktiseres på samme måde over hele landet.

Videre er det min opfattelse, at der ved ændrede fritagelser ved grundskyld efter §§ 7 og 8 skal ske omberegning af grundskatteloftet, således at der korrigeres for de ændrede fritagelser, jf. § 1, stk. 6. Jeg bemærker herved, at jeg ikke har oplysninger om, hvordan denne bestemmelse anvendes i praksis.

Endelig er det min vurdering, at hverken en korrekt anvendelse af § 1, stk. 4, eller § 1, stk. 6, indebærer, at grundskatteloftet bliver lavere, end formålet med at skabe et korrekt sammenligningsgrundlag med årets aktuelle vurdering berettiger til. Denne konklusion er dog under de i afsnit 3 beskrevne forudsætninger om indregning i grundskatteloftet af den påvirkning af grundens værdi, som de pågældende forbedringer henholdsvis fritagelser (baggrunden for ændrede fritagelser) måtte afstedkomme.

Med venlig hilsen

Kammeradvokaten

v/Kim Lundgaard Hansen

— Advokat