

Lokalbeskatning i Danmark

Af adjunkt, Ph.d., Malene Kerzel, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Indledning

Kommunerne i Danmark har – set i et internationalt perspektiv – stor selvbestemmelsesret i forhold til staten. Kommunerne kan således udskrive såvel indkomst- som ejendomsskatter, og kan oven i købet – i hvert fald til en vis grad – selv fastsætte udskrivningsprocenten. Skatterne udgør den største del af kommunernes indtægter, men er ikke kommunernes eneste finansieringskilde. En del udgifter refunderes således af staten, ligesom kommunernes finansieringsbehov i et vist mindre omfang tilvejebringes via statslige bloktilskud og de kommunale udligningsordninger.

De kommunale indtægter hidrørende fra skatteudskrivning vidner om et til stadighed stigende finansieringsbehov. Således oppebar kommunerne i 1998 kr. 170 mia. i indkomst- og ejendomsskatter, mens tallet i 2004 er skønnet til at udgøre kr. 224 mia.

De kommunale skatters andel af de samlede skatter udgør i 2004 ca. 35%.

1.1. Beskatning af indkomst

Strukturen i den danske skattelovgivning hviler i vidt omfang på principper, som blev udviklet i begyndelsen af det 20. århundrede, hvor en generel statslig indkomst- og formuebeskatning blev indført. I 1903 vedtog man den første statsskattelov¹ til afløsning af et system, der i første række havde sigte på beskatning af fast ejendom. Den kommunale indkomstbeskatning går i sin tidsmæssige udstrækning væsentligt længere tilbage. De såkaldte kommunale lejligheds- og formueskatter kan således spores helt tilbage til det syttende århundrede. Skatterne påhvilede folk i købstæderne og tog udgangspunkt i den enkeltes formue, ligesom den pågældendes generelle økonomiske situation blev taget i betragtning ved skatteopkrævningen. Beskatningen hvilede således i høj grad på et skøn, og var dermed ikke udtryk for en egentlig indkomstopgørelse². Med vedtagelsen af skattereformen i 1903 tilvejebragtes imidlertid et mere struktureret system for kommunal indkomstbeskatning³. Foruden indførelsen af en kommunal ejendomsskyld indeholdt reformen regler om hhv. såkaldt erhvervskommuneskat samt kommunal selskabsskat. Det blev desuden bestemt, at skatteansættelse i forbindelse med formue- og lejlighedsbeskatning skulle tage sit udgangspunkt i den indkomst, hvoraf der skulle betales indkomstskat til staten. Derimod var amtskommuner ikke hjemlet adgang til at udskrive indkomstskat. Først i 1972 fik danske amtskommuner en generel adgang til at udskrive indkomstskatter⁴.

I 1937 vedtog folketinget den første egentlige kommuneskattelov. Af væsentlig betydning var navnlig reglerne om personlig kommunal indkomstbeskatning, der bestod af en opholdskommuneskat og en erhvervskommuneskat. I størstedelen af de danske kommuner var der dog fortsat tale om en beskatning med et betydeligt skønsmæssigt

¹ Jf. Lov nr. 104 af 15. maj 1903 om Indkomst- og Formueskat til staten.

² Se hertil Nielsen og Thalbitzer, *Skatter og skatteforvaltning i ældre tider*, København 1948, p. 132ff.

³ Københavns kommune havde dog allerede i 1861 indført en indkomstskat, jf. Ib Kok Hansen, *De kommunale skattelove med kommentarer*, p. 20.

⁴ En periodisk skatteudskrivningsret havde amtskommunerne dog i årene 1933 til 1937.

element, hvorved den havde lighed med tidligere tids formue- og lejlighedsbeskatning. Opholdskommuneskatten var en skat på den enkelte skatteydere indkomst. Skatten skulle betales til den kommune, hvor skatteyderen havde bopæl. Foruden opholdskommuneskatten påhvilede der såvel lønmodtagere som selvstændige erhvervsdrivende en såkaldt erhvervskommuneskat, der blev opkrævet af den erhvervskommune, hvorfra den pågældende skatteyder oppebar indtægter. Tilsvarende gjaldt for personer, der havde indtægt af fast ejendom i en fra opholdskommunen forskellig kommune. Herved sikrede man en rimelig fordeling af skatteindtægterne mellem hhv. opholdskommune og erhvervskommune.

Den til stadighed fastholdte formue- og lejlighedsbeskatning afstedkom en betydelig uensartethed i størrelsen af beskatningen, og med det formål gradvist at ophæve formue- og lejlighedsbeskatningen vedtog man i 1959 en række lovændringer⁵. Herefter blev den kommunale indkomstskat i en stor del af kommunerne opkrævet som en proportional skat af den skattepligtige indkomst, dog således at der var indrømmet et bundfradrag i forbindelse med opgørelsen. I de tre hovedstadskommuner fastholdt man til gengæld en kommunal indkomstbeskatning efter en statsligt fastlagt progressiv skala - en model, der imidlertid blev afskaffet i 1968. Endelig ophævede man i 1959 erhvervskommuneskatten, hvilket navnlig synes begrundet i det omfattende administrative arbejde, der var forbundet med ordningen.

Vedtagelsen af hhv. kommunalreformen og kildeskattereformen i 1970 udmøntede sig i nogle afgørende ændringer i den kommunale beskatning og kan med rette siges at være bindeleddet til den kommunale indkomstbeskatning, man kender i Danmark i dag. Den kommunale indkomstskat påhviler herefter enhver person, der ifølge kildeskatteloven er indkomstskattepligtig til staten. Selve skatten opkræves sammen med statsskatten og udgør en af kommunalbestyrelsen fastsat procent af den skattepligtige indkomst til staten med reduktion af et personfradrag, hvis størrelse fastsættes af staten. Foruden pligten til at svare kommunal indkomstskat påhviler der desuden alle personer en pligt til at betale amtskommunal indkomstskat. Personer bosiddende i Københavns, Frederiksbergs og Bornholms kommune pålignes dog ikke en amtskommunal indkomstskat. Med det formål ikke at tilvejebringe uensartethed i beskatningen er kommuneskatteprocenten til gengæld højere i disse kommuner.

Lovgrundlaget for kommunal beskatning udgøres dels af kommuneskatteloven, jf. senest lovbkg. nr. 199 af 24. marts 2003 dels af amtskommuneskatteloven, jf. senest lovbkg. nr. 272 af 14. april 2003. Herudover bør nævnes ejendomsskatteloven, jf. senest lovbkg. nr. 783 af 1. september 2003, der navnlig omhandler reglerne for påligning af grundskyld, herunder skatternes opkrævning, forfaldstid m.v. samt endelig lov om lån til betaling af ejendomsskatter, jf. lovbkg. nr. 192 af 20. marts 2003.

1.2. Beskatning af ejendom

Skatteopkrævning på grundlag af værdien af fast ejendom er ikke et nyt fænomen. I 1100-tallet indførtes således en tiendeordning, hvorefter en tiendedel af en ejendoms afgrøder m.v. skulle betales til kirken, ligesom der i såvel 1688 som 1844 blev gennemført landsdækkende hartkornsansættelser, der dannede grundlaget for jordbeskatning.

⁵ Man havde således i Skattelovskommissionens betænkning fra 1948 kritiseret formue- og lejligheds-skatten ud fra det synspunkt, at den afstedkom en stor uensartethed i beskatningen.

gen helt frem til skattereformen i 1903⁶. I 1802 vedtoges Forordning af 1. oktober 1802 om Afgift af Besiddelse, Nytte og Brug af faste Ejendomme i Kongeriget Danmark, der fastsatte en afgift på landbrugsjord, en afgift på bygninger samt en tiendeafgift⁷. Bygningsafgiften hvilede på såvel byejendomme som ikke-landbrugsmæssigt anvendte bygninger på landet og blev fastsat på grundlag af ejendommens areal. Med bygningsafgiften sikrede man en beskatning også af landboere, som ikke var omfattet af jord- eller tiendeafgiften. Skatterne på fast ejendom dækkede på daværende tidspunkt ca. 15-20% af alle statens indtægter⁸.

Lov om ejendomsskyld blev vedtaget i 1903. Loven tilvejebragte et nyt beskatningsgrundlag: Værdien i handel og vandel for de enkelte ejendomme. Særlige vurderingsmyndigheder skulle således periodisk fastsætte den enkelte ejendoms handelsværdi ekskl. besætning, inventar, maskiner og lignende driftsmateriel, men inkl. grund og bygninger. Loven blev i 1922 erstattet af lov om beskatning til staten af faste ejendomme, der imidlertid fastholdt ejendomsbeskatningen. Det nye var, at loven tilføjede indførte et grundskyldsbegreb, hvorefter jorden blev beskattet selvstændigt ved siden af ejendomsskylden. Princippet om betaling af grundskyld er i dag sammen med den såkaldte ejendomsværdiskat en vigtig del af kommunernes finansiering, jf. herom nedenfor afsnit 5 og 6.

2. De lokale enheders beskatningsret

Danmark er opdelt i to forskellige slags kommuner: Primærkommuner og amtskommuner. Der findes pt. 270 kommuner og 14 amtskommuner. Kommunerne er sideordnede, således at de hver er tildelt nogle opgaveområder ud fra det grundlæggende princip, at regionale opgaver henlægges til amterne, mens opgaver af mere lokal karakter henlægges til kommunerne⁹. Kommunerne indtager en selvstændig stilling i forhold til staten, hvorfor de statslige myndigheder alene kan gribe ind over for kommunerne med hjemmel i lov. Den danske grundlovs § 82 fastslår således følgende:

"Kommunernes ret til under statens tilsyn selvstændigt at styre deres anliggender ordnes ved lov".

Bestemmelsen har sin forankring helt tilbage til 1849-grundloven, og fastslår grundlæggende, at det kommunale selvstyre ikke kan afskaffes¹⁰. Til gengæld tilkommer der lovgivningsmagten vide rammer for indholdet af det kommunale selvstyre. Med grundlovens bestemmelse om kommunalt selvstyre ligger imidlertid forudsætningsvis en selvstændig budget- og skatteudskrivningsret¹¹, hvilket selvsagt er af afgørende betydning for det kommunale selvstyre. De kommunale opgaver finansieres således dels af skatter, hvis størrelse fastlægges af den enkelte kommunalbestyrelse, dels af

⁶ Ved hartkornsansættelserne blev der således foretaget en individuel vurdering af jorden bonitet, og man tilvejebragte en fælles målestok for betaling af den tids væsentligste afgift, landgilden.

⁷ Jf. H. Nielsen og V. Thalbitzer, *Skatter og Skatteforvaltning i ældre tider*, p. 101ff.

⁸ Jf. Paludan m.fl., *Vurdering og beskatning af fast ejendom*, 4. udgave, p. 11.

⁹ Jf. Gammeltoft-Hansen m.fl., *Forvaltningsret*, 2. udgave, p. 657.

¹⁰ Jf. Germer, *Statsforfatningsret*, 3. udgave, p. 77.

¹¹ Jf. Garde og Revsbech, *Kommunalret*, 1. udgave, p. 3ff.

statslige tilskud¹². Det fremgår af kommunestyrelsesloven, jf. lovbkg. nr. 629 af 29.6.2001, kap. V¹³, at kommunalbestyrelsen skal godkende det af økonomiudvalget udarbejdede årsbudget, der tillige fastlægger størrelsen af det kommende års skatteudskrivning¹⁴. Med vedtagelsen af årsbudgettet fastsættes grundlaget for skatteudskrivningsprocenten, der ifølge kommuneskattelovens § 6 fastsættes af kommunalbestyrelsen. Kommuneskatteprocenten er dermed af varierende størrelse i de enkelte kommuner. En lignende fremgangsmåde for fastsættelsen af amtskommuneskatteprocenten har man i amtskommuneskattelovens § 9.

Den offentlige struktur i Danmark har gennem længere tid været genstand for en omfattende politisk debat, der konkret har udmøntet sig i, at den danske regering (Venstre og Det Konservative Folkeparti) ultimo juni måned 2004 har indgået en smal politisk aftale med Dansk Folkeparti om tilvejebringelsen af en ny kommunalreform som afløser for kommunalreformen fra 1970, der etablerede den nuværende kommunestruktur¹⁵. Strukturaftalen hviler bl.a. på det arbejde, som den såkaldte strukturkommission har udført ved udarbejdelsen af betænkning nr. 1434, der blev offentliggjort i januar 2004. Gennemførelsen af aftalen forudsætter et omfattende lovgivningsarbejde, der gennemføres successivt, men planen er, at den endelige struktur skal være på plads den 1. januar 2007. Hovedindholdet i reformen er, at en række mindre kommuner skal sammenlægges til større enheder. Strukturkommissionen har således i sin betænkning¹⁶ anbefalet, at kommuner med mange opgaver bør bestå af mindst 20.000 indbyggere; en anbefaling som den danske regering stort set har valgt at tilslutte sig, dog således at forligspartierne har fundet en kommunestørrelse på 30.000 indbyggere passende¹⁷. Derudover skal der oprettes fem nye regioner, der i første række skal overtage ansvaret for sygehuse og sundhed. Desforuden skal regionerne stå for nærmere afgrænsede regionale udviklingsopgaver, som den enkelte kommune ikke selv kan løse. Etableringen af fem nye regioner sammenholdt med nogle stærkere kommuner betyder, at amterne nedlægges, hvilket bl.a. får som følgevirkning, at amtskommuneskatten afskaffes. Skatteudskrivningen reduceres dermed til to led: Staten og kommunerne¹⁸. Ansvaret for opkrævning og ligning af skat skal fremover samles i staten, mens den direkte borgerbetjening ifølge strukturaftalen fremover skal foregår i

¹² Reglerne vedr. kommunale tilskud fremgår af lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner og amtskommuner, jf. Lovbkg. nr. 694 af 13.7.2001.

¹³ Kommunestyrelsesloven er gældende for såvel primærkommuner som amtskommuner, jf. lovens § 1, stk. 1.

¹⁴ Kommunalbestyrelsen er kommunernes øverste organ, og medlemmerne heraf vælges direkte af befolkningen inden for kommunens område.

¹⁵ Kommunalreformen fra 1970 resulterede i en betydelig reduktion i antallet af primærkommuner. Det grundlæggende formål med reformen var at decentralisere forvaltningsopgaverne fra statslige til regionale og lokale myndigheder, jf. Garde m.fl., Forvaltningsret, Almindelige emner, 3. udgave, p. 36.

¹⁶ Jf. betænkning nr. 1434/2004, p. 17. Skatteministeriet udarbejdede efter anmodning fra Strukturkommissionen i 2002 en synopsis for sektoranalysen på skatteområdet.

¹⁷ Der kan ifølge strukturaftalen som et alternativ til en eventuel kommunesammenlægning indgås et forpligtende samarbejde med en eller flere andre kommuner. Den enkelte kommunalbestyrelse skal senest den 1. januar 2005 tilkendegive, hvilken kommunesammenlægning kommunen ønsker at indgå i alternativt hvilken kommune eller med hvilke kommuner, den har indgået aftale om at danne et forpligtende samarbejde.

¹⁸ De nye regioner får således ikke en selvstændig skatteudskrivningsret, men vil for langt størstedelens vedkommende blive finansieret ved et bloktilskud fra staten. Herudover pålignes kommunerne et bidrag til medfinansiering af sundhedsvæsenet. Endelig udskriver staten til brug for finansieringen af de regionale og kommunale sundhedsudgifter et såkaldt sundhedsbidrag som delvis afløser for den amtskommunale indkomstskat.

kommunale servicebutikker og i statslige skattecentre¹⁹. Formålet hermed har navnlig været at tilvejebringe en sammenhæng mellem opgavens ansvarsplacering, opgavevaretagelsen samt finansieringen. Det er givet, at den nye struktur, der bl.a. placerer flere opgaver lokalt, vil øge kommunernes finansieringsbehov. Dette tilgodeses ved dels at tilføre kommunerne en del af den tidligere amtskommunale indkomstskat, dels ved at overføre indtægterne fra den amtskommunale grundskyld samt den amtskommunale del af ejendomsværdiskatten til kommunerne.

3. Det kommunale selvstyres forhold til grundloven

Grundlovens § 43, 1. led, fastslår følgende:

”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”

Der er i den forfatningsretlige teori almindelig enighed om, at der i bestemmelsen kan indfortolkes et delegationsforbud mod lovgivningskompetence. En gennemgang af lovgivningspraksis vidner dog om, at bestemmelsen i grundlovens § 43 ikke hindrer, at der i en skattelov tildeles administrationen adgang til at udstede egentlige gennemførelsesbekendtgørelser. Det er desuden antaget, at konkrete bestemmelser i grundloven kan give lovgivningsmagten en særlig vidtgående adgang til delegation²⁰. Dette gælder bl.a. bestemmelsen i grundlovens § 82 vedrørende det kommunale selvstyre. Det ligger således forudsætningsvist i grundlovens § 82, at lovgivningsmagten kan bemyndige de kommunale myndigheder til at fastsætte størrelsen af de kommunale skatter og afgifter.

Som angivet i foregående afsnit har det kommunale selvstyre sin forankring helt tilbage i 1849-grundloven (§ 96). Det kommunale selvstyre, der i den nugældende grundlov er fastslået i § 82, er således grundlovsfæstet i Danmark. Grundlovens § 82 betegnes almindeligvis som en løfteparagraf, idet den er vagt formuleret og således giver lovgivningsmagten vide rammer for indskrænkning af den kommunale kompetence. Det er således lovgivningsmagten der fastsætter, hvilke opgaver der skal henlægges til eller pålægges kommunerne²¹.

Bestemmelsen i grundlovens § 82 om det kommunale selvstyre kan siges at hvile på en forudsætning om en selvstændig budget- og skatteudskrivningsret. I grundlovsudkastet til 1849-grundloven blev da også foreslået en bestemmelse med følgende indhold: ”Hvorledes der skal forholdes med de kommunale Afgifter, der dog aldrig kunne paalægges ene af Kongen, vil blive bestemt ved Communalloven”. Bestemmelsen udgik som overflødig, men indikerer dog, at det ikke var lovgivers hensigt, at finansieringen af den kommunale virksomhed alene skulle ske i form af statstilskud²². Rammerne for den kommunale skatteudskrivning er dog fastlagt ved lov, jf. regelsættet i hhv. kommuneskatteloven og amtskommuneskatteloven. Det er således ved lov bestemt, at grundlaget for den kommunale indkomstbeskatning udgøres af den skat-

¹⁹ Det er desuden anført i strukturaftalen, at der skal etableres et nyt klagesystem på skatteområdet. Regeringen har i sit udspil fra april 2004 foreslået, at der til afløsning af de nuværende ca. 200 skatteankenævn etableres en mere enkel klagestruktur med ét skatteankenævn for hvert skattecenter.

²⁰ Jf. Germer, Statsforfatningsret, 3. udgave, p. 85.

²¹ Jf. Garde og Revsbech, Kommunalret, 1. udgave, p. 3.

²² Se tilsvarende Garde og Mathiassen, Kommunalret, 1. udgave, p. 11. En stor del (ca. 20%) af kommunernes indtægter hidrører i dag fra statslige tilskud.

tepligtige indkomst, således som denne opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler jf. kommuneskattelovens § 5, stk. 1 (amtskommuneskattelovens § 8), ligesom det eksempelvis af kommuneskattelovens § 6 (amtskommuneskattelovens § 9) forudsætningsvist fremgår, at kommunerne er afskåret fra at indføre en progressiv kommunal beskatning.

Finansieringen af kommunernes opgaver sker dels ved skatteudskrivning dels ved hjælp af statslige tilskud. Indtil kommunalreformen i 1970 blev tilskuddene til kommunerne ydet som refusioner, hvorefter staten godtgjorde kommunerne en bestemt procentdel af de påviseligt afholdte udgifter til nærmere fastlagte formål. Med det formål at skærpe kommunernes omkostningsbevidsthed ændredes ordningen til såkaldte "bloktilskud", hvorefter de enkelte kommuners tilskudsbehov vurderes i forhold til objektive kriterier, og hvor kommunerne frit kan disponere over de modtagne tilskud. Der er på den måde skabt et incitament for kommunerne til at udvise omkostningsbevidsthed. Derudover har man ved lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner og amtskommuner, jf. senest lovbkg. nr. 694 af 13.7.2001, indført en generel udligningsordning mellem kommunerne, der bl.a. har til formål at udligne forskellene i kommunernes beskatningsgrundlag, således at kommuner, hvis beskatningsgrundlag pr. indbygger er større end det gennemsnitlige beskatningsgrundlag pr. indbygger i Danmark, skal yde et årligt tilskud til de kommuner, hvis beskatningsgrundlag er mindre end det gennemsnitlige beskatningsgrundlag²³.

4. Den kommunale indkomstbeskatning

4.1. Kommunal frihed med hensyn til skattesats og beregningsgrundlag

Af kommunestyrelseslovens § 40 fremgår det, at det af kommunalbestyrelsen vedtagne budget danner bindende grundlag for størrelsen af det følgende års skatteudskrivning. Størrelsen af budgetårets samlede skatter er således med vedtagelsen af årsbudgettet fastlagt. Af kommuneskattelovens § 6 (amtskommuneskattelovens § 9) følger videre, at indkomstskatten svares med den udskrivningsprocent, der fastsættes af kommunalbestyrelsen for det pågældende kalenderår. Kommunalbestyrelsen kan dog ikke efter forgodtbefindende fastsætte udskrivningsprocentens størrelse, idet det videre følger af kommuneskattelovens § 5 (amtskommuneskattelovens § 9) at den fastsatte udskrivningsprocent skal angive forholdet mellem hhv. de beløb, der skal udskrives som kommunal (amtskommunal) indkomstskat og summen af de forventede skattepligtige indkomster. Der er i stedet tale om, at kommunalbestyrelsen med udgangspunkt i det vedtagne årsbudget skal udføre en beregningsopgave²⁴.

Kommunalbestyrelsen har som tidligere angivet ingen indflydelse på selve beregningsgrundlaget, idet det ved lov, jf. kommuneskattelovens § 5, stk. 1 (amtskommuneskattelovens § 8), er bestemt, at beregningsgrundlaget udgøres af den i henhold til personskatteloven opgjorte skattepligtige indkomst. Den skattepligtige indkomst er

²³ Se forarbejderne hertil i FT 1993/94, tillæg A, sp. 7663ff.

²⁴ Le Maire og Preisler, Lov om kommunernes styrelse med kommentarer, 2. udgave, p. 194.

sammensat af den personlige indkomst med tillæg/fradrag af positiv eller negativ kapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag²⁵.

I Danmark har man med bestemmelsen i personskattelovens § 19 indført et såkaldt skatteloft, d.v.s. en øvre grænse for, hvor meget den enkelte skatteyder kan komme til at betale i skat. Det fremgår således af bestemmelsen, at i det omfang en skatteydere kommunale og statslige skatteprocenter sammenlagt overstiger 59%, skal der ske en reduktion i den statslige topskat med forskellen mellem den samlede opgjorte skatteprocent og det angivne skatteloft på 59%²⁶. Det er dermed tilsikret den skattepligtige, at uanset bopælskommune vil den pågældendes samlede skat til hhv. kommune og stat ikke kunne overstige 59%²⁷. Effekten af en forhøjelse af den kommunale udskrivningsprocent kan således meget vel blive et nedslag i statsskatten. Frem til og med 1993 var det alene staten, der skulle bære et i medfør af skatteloftet opstået provenutab. Med virkning fra og med indkomståret 1994 har man imidlertid indført en ordning, jf. lov nr. 468 af 30. juni 1993, hvorefter såvel primær- som amtskommuner skal bære en del af provenutabet i det omfang, kommunerne har forhøjet skatteprocenten set i forhold til indkomståret 1998²⁸. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår det²⁹, at baggrunden for indførelsen af loven var, at et meget stort antal kommuner på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse ramte det i personskattelovens § 19 angivne skatteloft. Hvor skatteloftet således oprindeligt var tænkt som en undtagelse og derfor alene udløste beskedne provenutab til staten, skønnes det, at mere end totrediedele af de danske kommuner i 2004 vil ramme skatteloftet. Til sammenligning var dette alene tilfældet for 25 kommuner i 1980³⁰.

På det geografiske plan varierer de kommunale udskrivningsprocenter i betydelig grad. I diagrammet nedenfor angives således hhv. højeste, laveste samt den gennemsnitlige kommunale skatteprocent inkl. skat til amt og kirke for indkomstårene 2000 og 2004.

	2000	2004
Højeste skatteprocent	35,9	36,7
Laveste skatteprocent	27,6	29,5
Gennemsnit	32,8	33,3

Kilde: Skatteministeriet, www.skm.dk/tal_statistik

Skatteloftsnedslagene for indkomstårene 2000 og 2004 fremgår af diagrammet nedenfor.

²⁵ Ligningsmæssige fradrag udgøres af den gruppe af udgifter, der alene fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dermed får de alene betydning for beregningen af kommuneskatten. De ligningsmæssige fradrag udgøres bl.a. af lønmodtageres fradragsberettigede driftsomkostninger.

²⁶ Kirkeskatten er ikke omfattet af skatteloftet, hvilket heller ikke gælder arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til Den særlige Pensionsopsparing.

²⁷ Frem til den endelige afskaffelse af formueskatten i 1997, sondrede man i Danmark mellem hhv. det skrå og det vandrette skatteloft, hvor sidstnævnte var udtryk for en øvre grænse for betaling af kommune- samt statsskat tillagt formueskatten.

²⁸ Den kommunale og amtskommunale medfinansiering af skatteloftsnedslaget er i 2004 skønnet at komme til at udgøre ca. 235 mio. kr. omfattende 12 amter og 159 kommuner, jf. Skatteministeriet, www.skat.dk.

²⁹ Jf. FT 1992/93, tillæg A, sp. 10487ff. Se tillige indenrigsministerens fremsættelse af lovforslaget i FT 1992/93, tillæg F, sp. 9811.

³⁰ Jf. Skatteministeriet, www.skm.dk.

	2000	2004
Samlet statsskat	28,0	26,5
Samlet kommuneskat ekskl. kirkeskat	32,1	32,6
Samlet skatteprocent	60,1	59,1
Skråt skatteloft	59,0	59,0
Skatteloftsnedslag i gennemsnitskommunen	1,1	0,1
Skatteloftet er effektivt ved en samlet kommuneskat over	31,0	32,5
Samlet skatteloftsnedslag, mio. kr.	885	375
Antal skatteydere med nedslag (1.000)	720	400

Kilde: Skatteministeriet, www.skm.dk/tal_statistik

4.2. Skatteadministration

Kompetencen til at foretage skatteansættelse afhænger efter dansk lovgivning af, om der er tale om en fysisk eller en juridisk person. Skatteansættelsen af juridiske personer med undtagelse af dødsboer er siden 1997 blevet foretaget centralt hos de statslige myndigheder, jf. skattestyrelseslovens § 12 A³¹. Der er dog i medfør af skattestyrelseslovens § 12 A, stk. 2 mulighed for, at kompetencen ved aftale kan udlægges til en kommune. Kompetencen til at indgå aftale er delegeret til Told- og Skattestyrelsen, jf. bkg. nr. 520 af 25. juni 2002³². Eftersom juridiske personer i Danmark alene betaler indkomstskat til staten, vil reglerne for skatteansættelsen af disse ikke blive forfulgt yderligere i det følgende.

For fysiske personers vedkommende sker skatteansættelsen i den skattepligtiges hjemstedskommune. Begrundelsen herfor må søges i et nærhedsprincip, således at skatteansættelsen foregår lokalt og i nær kontakt med borgerne³³. Den kommunale skatteansættelse af fysiske personer har sine rødder helt tilbage til statsskatteoven fra 1922. Statsskatteoven foreskrev imidlertid en tostrengt ligning, idet skatteansættelsen skulle foretages kommunalt ved lægmandsorganer, men således, at dette skete under statsligt tilsyn. Den kommunale skattemyndighed skulle således foretage en foreløbig skatteansættelse af såvel indkomst som formue under overværelse af repræsentanter fra det regionale skatteråd, hvorefter ansættelsen skulle tiltrædes af skatterådene. I 1977 blev dette tunge tostrengssystem med vedtagelsen af skattestyrelsesloven ophævet³⁴, således at ligningen i stedet blev gennemført ensidigt i kommunalt regi af lægfolk. I praksis havde mange kommunale ligningsmyndigheder dog bemyndiget de kommunale skatteforvaltninger, der bestod af embedsmænd, til at foretage skatteansættelsen. Med vedtagelsen af skattestyrelsesloven tilvejebragtes tillige en omfattende statslig kontrol- og revisionsbeføjelse – en beføjelse der kan genfindes i den eksisterende skattestyrelseslov. Som optakt til skattestyrelsesreformen i 1989 blev

³¹ Jf. Lov nr. 1106 af 29.12.1997. Overgangen fra kommunal til statslig ligning af juridiske personer var bl.a. begrundet i ønsket om i højere grad at skabe ensartethed i ligningen på dette område.

³² Af TS-cirkulære 1998-16 af 1. juli 1998 fremgår det modsætningsvist, hvilke kommuner der er indgået aftale med. Er skatteansættelseskompetencen overført til en kommunal skatteforvaltning, foretages skatteansættelsen på vegne af de statslige myndigheder, hvorfor en eventuel klage ikke skal rettes til skatteankenævnet men derimod til Landsskatteretten. Der er dog i skattestyrelseslovens § 5, 2. pkt. givet hjemmel til, at Skatteministeren kan fastsætte regler om henlæggelse af afgørelser af klager over kommunalt foretagne skatteansættelser af selskaber til skatteankenævne.

³³ Jf. således Jan Pedersen, Skatteretten 3, 2. udgave, p. 487.

³⁴ Jf. lov nr. 281 af 8.6.1977.

der fremsat forslag om en centralisering af skatteansættelseskompetencen, således at denne skulle overgå til staten. Baggrunden herfor var navnlig den omstændighed, at en stadigt stigende kompleksitet i skattelovgivningen havde gjort det vanskeligt for især mindre kommuner at varetage skatteansættelsen på en tilstrækkelig kvalificeret måde. Kommunerne var selvsagt imod en sådan overflytning af skatteansættelseskompetencen, og forhandlinger mellem kommune og stat mandede ud i en såkaldt "kommuneaftale", der sikrede, at skatteansættelsen blev bevaret i kommunalt regi. Kommuneaftalen betød dog bl.a., at skatteansættelseskompetencen endeligt blev henlagt til den kommunale skatteforvaltning, hvorved lægmandselementet i forbindelse med skatteansættelsen bortfaldt. Som det vil være fremgået, er der over tiden sket en erkendelse af, at den til stadighed øgede kompleksitet i skattelovgivningen tilsiger, at skatteansættelsen må foretages af personer, der har en betydelig indsigt i det skattefaglige område. Hensynet til den faglige kompetence er angiveligt tillige baggrunden for, at man i 1999 har skabt mulighed for, at to eller flere kommuner kan sammenlægge deres skatteforvaltninger, jf. skattestyrelseslovens § 1 A, ligesom Strukturkommissionen i sin betænkning fra 2004 har peget på de mindre kommuners problemer i relation til faglig bæredygtighed, der jo bl.a. har udmøntet sig i en anbefaling af en ny kommunalstruktur med større kommuner³⁵.

Kommunernes skatteansættelseskompetence for fysiske personer fremgår af skattestyrelseslovens § 2, nr. 1. Skatteansættelsen indebærer en indkomstopgørelse og en skatteberegning af såvel de kommunale som de statslige indkomstskatter. Skatteansættelsen skal ifølge lovens § 3 være foretaget senest den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende kalenderår. Inden for ligningsfristen kan den kommunale skattemyndighed frit foretage ændringer i skatteansættelsen. Det er i den forbindelse tilstrækkeligt, at nye oplysninger eller forhold tilsiger en ændring i skatteansættelsen. Når ligningsfristen først er udløbet, kan den kommunale skattemyndighed ikke ændre skatteansættelsen. En modifikation hertil følger dog af skattestyrelseslovens § 3, stk. 2, idet bestemmelsen bemyndiger Skatteministeren til at fastsætte regler om den kommunale skattemyndigheds adgang til at ændre skatteansættelser. Bemyndigelsen er udnyttet ved bekendtgørelse nr. 270 af 11.4.2003.

Ifølge skattestyrelseslovens § 12 skal den statslige told- og skatteforvaltning bl.a. føre tilsyn med kommunernes skatteansættelse med det formål at sikre en vis ensartethed i ansættelsen på tværs af kommunegrænserne. Tilsynet udføres på grundlag af den såkaldte tilsynsplan, der udstedes med hjemmel i skattestyrelseslovens § 13. Af skattestyrelseslovens § 14 fremgår videre, at der tilkommer den statslige told- og skatteforvaltning en betydelig kontrol- og revisionsbeføjelse i forhold til de kommunale skatteansættelser. Bestemmelsens stk. 4 giver således dels told- og skatteforvaltningen beføjelse til at foretage en skatteansættelse i det omfang, en sådan ikke tidligere er foretaget, dels beføjelse til at ændre en skatteansættelse, hvis denne af told- og skatteforvaltningen anses for urigtig. Denne vide beføjelse gælder dog ikke, hvis et skatteankenævn forudgående har taget stilling til ansættelsen. I denne situation er Ligningsrådet dog i medfør af skattestyrelseslovens § 14, stk. 5 beføjet til efter indstilling fra den centrale told- og skatteforvaltning at ændre skatteankenævnets afgørelse. De centrale myndigheders lovhjemlede revisions- og tilsynsbeføjelse har en væsentlig afledt betydning for de statslige myndigheders udstedelse af cirkulærer. Generelt gælder det, at udstedelse af cirkulærer ikke kræver udtrykkelig lovhjemmel, men i stedet udstedes med hjemmel i myndighedernes over-/underordningsforhold. Et cirkulære retter

³⁵ Jf. Betænkning nr. 1436/2004, p. 16f.

sig således mod en underordnet myndighed som adressat. Heraf følger, at en myndighed, der ikke indgår i et underordningsforhold til den cirkulæreudstedende myndighed, ikke er forpligtet af cirkulærets indhold. Konsekvensen heraf er således bl.a., at en kommune formelt set ikke er forpligtet af indholdet af et statsligt udstedt cirkulære, da myndighederne som følge af det kommunale selvstyre ikke indgår i et over-/underordningsforhold. Uanset, at de kommunale skattemyndigheder ikke formelt set er bundet af cirkulærer udstedt af statslige myndigheder, synes det dog utvivlsomt, at de kommunale skattemyndigheder som følge af tilsyns- og revisionskompetencen reelt vil føle sig bundet af cirkulærer udstedt fra centralt hold. Den permanent hvilende risiko for, at den cirkulæreudstedende statslige myndighed i stedet selv foretager skatteansættelsen, vil således i reglen bevirke, at den kommunale skattemyndighed følger de centrale myndigheders indstillinger, ligesom en kommunal fravigelse af et cirkulæres indhold til skade for skatteyderen vil kunne tilsidesættes som et brud på lighedsgrundsætningen.

En undtagelse til udgangspunktet om, at de kommunale myndigheder ikke umiddelbart kan forpligtes af cirkulærer udstedt af en statslig myndighed, foreligger, hvis udstedelsen af cirkulæret har hjemmel i lov. Skattestyrelseslovens § 13, stk. 1, er et eksempel herpå, idet det af bestemmelsen fremgår, at den centrale told- og skatteforvaltning i samarbejde med Ligningsrådet årligt udfærdiger en såkaldt ligningsplan indeholdende de overordnede retningslinier for skatteansættelsen. Tilsvarende gælder de i skattestyrelseslovens § 13, stk. 2 hjemlede anvisninger til brug for tilrettelæggelsen og gennemførelsen af ligningen, der tillige udarbejdes i et samarbejde mellem den centrale told- og skatteforvaltning og Ligningsrådet.

4.3. Aktieselskaber

Som det tidligere vil være fremgået, betaler selskaber i Danmark i dag alene indkomstskat til staten. Skatten, der er en proportional, udgør p.t. 30%, jf. selskabsskatte-lovens § 17, stk. 1. Den kommune, hvori selskabet har drevet virksomhed, modtager dog 13.41% af den udredede selskabsskat, jf. selskabsskatte-lovens § 23, stk. 1.

Allerede som en del af skattereformen i 1903 blev der tillagt kommunerne en mulighed for inden for visse grænser at opkræve en kommunal skat hos selskaber. Af lov nr. 85 af 15. maj 1903 § 16 fremgik, at kommunerne kunne pålægge selskaber med begrænset ansvar kommuneskat, dog således at denne ikke kunne overstige 3% af det enkelte selskabs årlige indtægter. Disse principper for kommunal beskatning af selskaber blev i store træk videreført med kommuneskatte-loven fra 1937. I 1937-lovens § 33, stk. 1 var det dog bestemt, at de skattepligtige selskaber skulle svare skat med den i loven fastsatte skatteprocent, men således, at skatten skulle udgøre mindst 4% og højst 5% af selskabets indtægt. Kommunerne har således ikke på noget tidspunkt været tillagt en skønsmæssig beføjelse til at fastsætte beskatningsprocentens størrelse, idet denne var fastlagt ved lov. I 1903-loven var opkrævning af kommunal selskabsskat dog en mulighed, således at kommunen helt kunne vælge at undlade beskatning, mens beskatning i 1937-loven var gjort obligatorisk.

Med vedtagelsen af selskabsskatte-loven i 1960³⁶ afskaffede man det tostrengede system med selskabsskatter til såvel stat som kommune og erstattede dette med en stats-

³⁶ Jf. lov nr. 255 af 11.6.1960. Se bemærkninger til lovforslaget FT 1959/60, tillæg A, sp. 1033ff.

lig proportional skat på 44% af den skattepligtige indkomst. Der er ikke i bemærkningerne gjort nærmere rede for baggrunden for ændringen, men grundlæggende var det overordnede formål med indførelsen af selskabsskatteloven at tilvejebringe et enklere og mere overskueligt system i forhold til såvel selskaber som skattemyndigheder. Af 1960-lovens § 23 fremgik, at af den skat, der skulle udredes efter selskabsskattelovens regler, skulle 3/20 tilfalde den eller de kommuner, hvori selskabet drev virksomhed. Som ovenfor beskrevet fremgår det af nugældende selskabsskattelovs § 23, stk. 1, at den til kommunen overførte andel i dag udgør 13,41% af den opkrævede selskabsskat³⁷.

4.4. Forhold til skatteaftaler og international dobbeltbeskatning

For langt størsteparten af de dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået med andre stater gælder det, at de kommunale indkomst- og formueskatter er omfattet heraf, idet der ikke lavet konkrete afvigelser i forhold til OECD's modelkonvention, artikel 2. Af undtagelser til dette udgangspunkt kan imidlertid bl.a. nævnes de dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark har indgået med henholdsvis Australien, Brasilien, Japan, Kina, New Zealand samt Storbritannien, der alle undtager formueskatter fra de konkret indgåede aftaler. Undtagelserne har betydning for ejendomsværdiskatten, der anses for at udgøre en formueskat. Med henblik på at undgå international dobbeltbeskatning i de tilfælde, hvor formueskatter ikke er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er der imidlertid i ejendomsværdiskattelovens § 12 indsat en intern credit-regel, hvorefter skatter betalt i udlandet, der efter sin art svarer til ejendomsværdiskatten, tillades fratrukket i ejendomsværdiskatten.

Der har ikke - forfatteren bekendt - foreligget EU-retlige problemstillinger med konkret relation til den kommunale indkomst- eller formuebeskatning.

5. Den kommunale ejendomsbeskatning

5.1. Indledning

Ejere af fast ejendom i Danmark betaler grundskyld til hhv. kommune og amtskommune efter reglerne i ejendomsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 783 af 1.9.2003. Beskatningsgrundlaget udgør en promillesats af den enkelte faste ejendoms grundværdi. Grundværdierne fastsættes efter reglerne i vurderingsloven, jf. lovbkg. nr. 740 af 3.9.2002. Foruden grundskylden opkræves i kommunalt regi tillige en ejendomsværdiskat, der er en skat på selve boligværdien af den faste ejendom, jf. lovbkg. nr. 678 af 12.8.2002 om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. Grundlaget for beskatningen udgøres af ejendomsværdien, som denne er fastsat ved den offentlige ejendomsvurdering.

Ejendomsskatter er ifølge ligningslovens § 14, stk. 2 ikke fradragsberettiget i det omfang, der er tale om en- og tofamiliehuse, sommerhuse, ejerlejligheder eller stuehuse til landbrug, der udelukkende har tjent til bolig for ejeren. Er der i stedet tale om en

³⁷ Den enkelte kommunes andel af selskabsskatten indgår ikke i den kommunale udligning, jf. herom ovenfor afsnit 2.

udlejningsejendom, vil hertil relaterede ejendomsskatter kunne fratrækkes i indkomstopgørelsen.

5.2. Ejendomsskatteloven

5.2.1. Kommunernes valgfrihed

Betalingen af grundskyld udgør i dag en vigtig del af kommunernes finansielle grundlag. Udviklingen i størrelsen af indtægterne fra den kommunale grundskyld giver endvidere indtryk af et til stadighed stigende behov for kommunale indtægter. Således udgjorde disse i 1982 mia. kr. 5.559.946, mens tallet 2002 – altså 20 år senere – var steget næsten det tredobbelte: Mia. kr. 15.595.542³⁸. I 2004 forventes grundskylden at indbringe kommunerne mia. kr. 17.1. Forholdsmæssigt udgør indtægterne fra den kommunale grundskyld ca. 5% af de samlede kommunale og amtskommunale skatteindtægter. Den gennemsnitlige amtskommunale og kommunale grundskyld udgør i 2004 ca. 24 promille³⁹.

Af ejendomsskattelovens § 2 fremgår det, at det er kommunalbestyrelsen, der i forbindelse med vedtagelsen af primærkommunens årsbudget fastsætter grundskyldspromillen⁴⁰. Der tilkommer kommunerne relativt vide rammer i forbindelse med fastsættelsen af grundskyldspromillen, idet det af bestemmelsens stk. 2 fremgår, at grundskyldspromillen skal udgøre mindst 6 og højst 24. Grundskyldspromillen af produktionsjord kan dog højst fastsættes til 12, jf. § 2, stk. 3⁴¹. Grundskyldspromillen skal ifølge § 2, stk. 1 angive forholdet mellem det beløb, der udskrives som kommunal grundskyld og summen af de afgiftspligtige grundværdier. Kommunerne kan som følge heraf ikke fastsætte forskellige grundskyldspromiller for forskellige typer af fast ejendom. Med fastsættelsen af såvel en minimums- som en maksimumsgrænse for grundskyldspromillen er primærkommunen forpligtet til at opkræve grundskyld. Man kan således ikke forestille sig – hverken teoretisk eller praktisk – at en kommune vælger helt at undlade at opkræve grundskyld.

Som det vil være fremgået af ovenstående, er der med ejendomsskattelovens § 2 tildelt primærkommunerne en vis valgfrihed med hensyn til fastsættelsen af grundskyldspromillen. Samme beføjelser tilkommer ikke amtskommunen. Af ejendomsskattelovens § 5, stk. 1 fremgår det således, at amtskommunal grundskyld udskrives med 10 promille af den afgiftspligtige grundværdi. Som det er tilfældet for primærkommunerne, gælder der en tilsvarende begrænsning i det omfang, der er tale om grundskyld på produktionsjord, idet bestemmelsens stk. 2 fastslår, at den amtskommunale grundskyld her opkræves med 5,7 promille af den del af de pågældende ejendommers afgiftspligtige grundværdi, der svarer til den samlede afgiftspligtige grundværdi ekskl. den del, der kan henføres til stuehuset med tilhørende hus og have.

³⁸ Kilde: Danmarks statistik, jf. www.dst.dk.

³⁹ Kilde: Skatteministeriet, jf. www.skm.dk

⁴⁰ Det kommunale årsbudget skal vedtages senest den 15. oktober i indkomståret forud for regnskabsåret, jf. bkg. nr. 1036 af 16.12.1999 om kommunernes budgetfrister, § 2.

⁴¹ Siden indkomståret 1994 har der med undtagelse af indkomståret 1998 været fastsat forskellige begrænsninger i kommunernes adgang til at opkræve grundskyld på produktionsjord, hvilket selvsagt har resulteret i et provenutab for kommunerne. I ejendomsskattelovens § 2, stk. 4 og 5 er det derfor bestemt, at staten med visse begrænsninger skal yde kommunerne en kompensation for provenutabet.

Af ejendomsskattelovens § 7 fremgår desuden, at en række ejendomme er helt fritaget for kommunal grundskyld. Det gælder eksempelvis kongelige slotte og palæer, ejendomme ejet af stat eller kommune, fremmede staters ambassader samt visse fredede ejendomme. Kommunalbestyrelsen er forpligtet til at fritage de i § 7 opregnede ejendomme fra grundskyld. Heroverfor står de i § 8 oplyste ejendomme, hvorefter fritagelse for betaling af grundskyld alene kan ske på grundlag af en bevilling fra den enkelte kommunalbestyrelse eller det enkelte amtsråd. Således kan bl.a. skoler, hospitaler, biblioteker, museer, gas-, vand- og varmeværker, idrætsanlæg fritages for betaling af grundskyld. Med bestemmelsen i ejendomsskattelovens § 8 er der således hjemlet hhv. kommunalbestyrelsen og amtsrådet en vis skønsmæssig beføjelse til at fritage de i bestemmelsen angivne ejendomme for grundskyld. Det må forudsættes, at skønnet udøves under behørig hensyntagen til almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, således at en eventuel fritagelse beror på et sagligt skøn.

Endelig er der i medfør af ejendomsskattelovens § 9 overladt den enkelte kommunalbestyrelse hhv. det enkelte amtsråd et skønsmæssigt råderum i tilfælde, hvor kommunalbestyrelsen hhv. amtsrådet af samfundsmæssige hensyn finder det ønskeligt, at en privatejet grund ikke bebygges eller at en vis bebyggelse bevares. I sådanne situationer kan ejeren helt eller delvist fritages for betaling af grundskyld⁴².

5.2.2. Ejendomsskattens udformning

I ejendomsskattelovens § 1 er der redegjort nærmere for grundlaget for beregningen af grundskyld til såvel primærkommune som amtskommune. Frem til og med 2002 blev grundskylden fastsat alene med udgangspunkt i den enkelte ejendoms grundværdi, således som denne var opgjort efter reglerne i vurderingsloven, jf. lovbkg. nr. 740 af 3. september 2002. I juni 2002 traf den danske regering imidlertid beslutning om, at der med virkning fra og med 2003 skulle indføres en stigningsbegrænsning i grundlaget for beregning af grundskyld til kommuner og amtskommuner. Beslutningen udmøntede sig konkret i lov nr. 1047 af 17.12.2002, hvorefter grundlaget for beregningen af grundskylden som udgangspunkt højst kan udgøre det forudgående års grundlag tillagt en reguleringsprocent, der opgøres som den skønnede stigning i det samlede kommunale udskrivningsgrundlag for skatteåret tillagt 3% dog således, at reguleringsprocenten højst kan udgøre 7%⁴³. Den aktuelle grundværdi skal herefter hvert år sammenlignes med det forudgående års afgiftspligtige grundværdi tillagt en reguleringsprocent. Den laveste af de to værdier udgør herefter grundlaget for beregningen af årets grundskyld. Ordningen indebærer, at stigningsbegrænsningen sætter ind i det omfang, grundværdierne over en årrække stiger mere end reguleringsprocenten for det enkelte år. Den indførte begrænsning i beregningsgrundlaget afspejler sig således i størrelsen af grundskylden, og sikrer dermed et loft over, hvor meget den enkelte ejers grundskyld kan stige i det enkelte indkomstår⁴⁴. Motivet for lovændringen var bl.a. de senere års stadigt stigende grundværdier⁴⁵. Således udgjorde den gennemsnitlige stigning i grundværdierne pr. 1. januar 2002, som dannede grundlag for påligning

⁴² Af Indenrigsministeriets cirkulære nr. 80 af 31.3.1962, pkt. IV, 3, fremgår, at bestemmelsen kun helt undtagelsesvist bør tages i anvendelse.

⁴³ Reguleringsprocenten fastsættes årligt af Finansministeren og forelægges herefter Folketingets Finansudvalg.

⁴⁴ Loftet over beregningsgrundlaget omfatter ikke den nedenfor nævnte dækningsafgift.

⁴⁵ Jf. således bemærkningerne til L 39, FT 2002/2003.

af grundskyld i 2003, 9,3%. De økonomiske konsekvenser for kommunerne af dette lovindgreb blev alene for 2003 anslået til kr. 410 mio. Staten yder ikke kommunerne kompensation for dette provenutab⁴⁶.

5.3. Dækningsafgift

Som tidligere omtalt fritager ejendomsskattelovens § 7, stk. 1, litra b samt § 7, stk. 3 offentlige ejendomme for grundskyld. Af ejendomsskattelovens § 23 fremgår det dog, at kommunalbestyrelsen kan bestemme, at disse ejendomme i stedet skal pålignes en dækningsafgift som kompensation for de udgifter, de pågældende ejendomme påfører en kommune. Der påhviler dog ikke kommunalbestyrelsen nogen egentlig dokumentationspligt for, at afgiften er fornøden til dækning af de kommunale udgifter⁴⁷.

En tilsvarende ret til opkrævning af en dækningsafgift tilkommer der i medfør af ejendomsskattelovens § 23 A kommunalbestyrelsen i relation til visse erhvervsjendomme.

5.4. Vurderingsloven

Ejendomsvurderingen har sin baggrund i ejendomsbeskatningen. Hovedformålet med ejendomsvurderingen er at danne grundlag for ejendomsbeskatningen. Regelgrundlaget for vurdering af fast ejendom udgøres af lovbkg. nr. 740 af 3.9.2002 om vurdering af landets faste ejendomme som ændret ved lov nr. 1047 af 17.12.2002.

Det fremgår af vurderingslovens § 5, stk. 1, at der ved ejendomsvurderingen skal fastsættes hhv. en ejendomsværdi og en grundværdi. Ved fastsættelsen heraf tages ifølge vurderingslovens § 6 udgangspunkt i kontantværdien i handel og vandel. For ejerboliger sker det på baggrund af en sammenligning med ejendomme af samme størrelse, alder, stand og beliggenhed. Om ejendomsvurderingerne kan det generelt anføres, at disse stort set undtagelsesfrit ligger under handelsprisen, uden at det er muligt nærmere at angive de konkrete afvigelser i procent. Told- og Skattestyrelsen har dog offentliggjort en statistik, der vedrører ejendomssalg i 2. halvår 2003. Denne viser, at afvigelserne i almindelighed er relativt beskedne; der ses dog at være et betydeligt spænd mellem ejendomsvurderingerne og de opnåede salgspriser for så vidt angår ubebyggede grunde samt større beboelsesejendomme⁴⁸. Selve vurderingsorganisationen vil blive beskrevet kortfattet i det følgende.

Den 3. juni 1996 nedsatte Skatteministeren et udvalg, hvis kommissorium det var at klarlægge, hvorvidt der var behov for en modernisering, herunder en forenkling, af såvel vurderingsprocessen som selve vurderingsorganisationen. Udvalget fremkom i august måned 1999 med en rapport, og i 2002 vedtog Folketinget lov nr. 292 af

⁴⁶ For 2003 blev der dog – angiveligt ud fra rimelighedsbetragtninger - vedtaget en kompensationsordning, hvorefter staten skulle kompensere den enkelte kommune det tab, der var påført som følge af loven. Baggrunden herfor var at det af tidsmæssige årsager ikke var muligt for kommuner og amtskommuner at få inddraget stigningsbegrænsningen i budgettet for 2003.

⁴⁷ Det anføres dog af Kok Hansen i De kommunale skattelove med kommentarer, p. 178, at ændringer i opkrævningsgrundlaget har medført, at dækningsafgiften af statsejendomme normalt vil overstige den tilsvarende grundskyld.

⁴⁸ Jf. www.erhverv.toldskat.dk

15.5.2002, der gennemførte en forenkling og modernisering af vurderingsorganisationen, vurderingsprocessen m.v.

Frem til lovændringen udgjordes vurderingsorganisationen af 224 vurderingsråd samt 27 skyldråd. Hvert vurderingsråd bestod af en formand og to vurderingsmænd, der alle var udpeget af Skatteministeren efter indstilling fra amtsrådene. Klager over vurderingsrådenes afgørelser blev behandlet i 1. instans af et af landets 27 skyldråd. Det enkelte skyldråd var sammensat af formændene for skyldkredsens vurderingsråd. Klagen blev indgivet til det pågældende vurderingsråd, der herefter selv kunne genoptage sagen og rette eventuelle fejl og derved nå til enighed med klageren. I det omfang, vurderingsrådet ikke nåede til enighed med klageren, skulle klagen herefter videresendes til skyldrådet. Told- og Skattestyrelsen var ifølge skattestyrelsesloven, som det i øvrigt stadig er tilfældet, tilsynsmyndighed, mens Ligningsrådet var tillagt en revisionsbeføjelse – begge kompetencer var ved bekendtgørelse udlagt til syv told- og skatteregioner.

Med det hovedsigte at ophæve den hidtidige decentrale kommunale kompetence på vurderingsområdet blev hhv. de 224 vurderingsråd og de 27 skyldråd nedlagt med udgangen af april måned 2002. Ansvar for ejendomsvurderingerne i første instans blev fra dette tidspunkt overtaget af staten. Det fremgår således af skattestyrelseslovens § 16, at told- og skatteforvaltningen vurderer landets faste ejendomme efter reglerne i vurderingsloven. Vurderingen af de enkelte ejendomme sker enten på baggrund af oplysninger fra diverse registre eller om fornødent ved besigtigelse af den enkelte ejendom. Ifølge skattestyrelseslovens § 16 A, stk. 1 påhviler det told- og skatteforvaltningen at udfærdige en fortegnelse over de foretagne ansættelser. Fortegnelsen offentliggøres på internettet. En klage over en ejendomsvurdering foretaget af told- og skatteforvaltningen som første instans skal ifølge skattestyrelseslovens § 22 A indgives til selv samme vurderingsmyndighed. I det omfang vurderingsmyndigheden på grundlag af klagens oplysninger finder anledning til at genoptage den påklagede ansættelse og herved når til enighed med klageren, kan vurderingsmyndigheden undlade at videresende klagen. Kan der ikke opnås enighed med klageren, skal vurderingsmyndigheden videresende klagen til vurderingsankenævnet bilagt en udtalelse om sagen, jf. skattestyrelseslovens § 22 A, stk. 2, 1. pkt. Af skattestyrelseslovens § 16 B fremgår det således, at vurderingsankenævnene efter reglerne i skattestyrelseslovens §§ 22A-22C er klageinstans i forhold til vurderingsmyndighedernes afgørelser. Vurderingsankenævnene har således ved ændringen af vurderingsorganisationen i 2002 afløst de tidligere skyldråd som første klageinstans. Hvad organisationen angår, fremgår det af skattestyrelseslovens § 16 C, at Skatteministeren for hvert amt udnævner et vurderingsankenævn. Der udnævnes desuden et vurderingsankenævn for Bornholms kommune og et fælles vurderingsankenævn for Københavns og Frederiksbergs kommuner, således at det samlede antal vurderingsankenævne kan fastsættes til 15. Antallet af medlemmer i hvert enkelt vurderingsankenævn fastsættes af Skatteministeren⁴⁹. Ifølge skattestyrelseslovens § 16 D, stk. 4 kan Skatteministeren fastsætte regler for vurderingsankenævnets virksomhed. Denne bemyndigelse er udnyttet ved bkg. nr. 474 af 18.6.2002 af forretningsorden for vurderingsankenævn, der nærmere fastlægger betingelserne for beslutningsdygtighed, habilitet, besigtigelser m.v. Told- og skatteforvaltningen yder sekretariatsbistand til vurderingsankenævnene, jf. skattestyrelses-

⁴⁹ De enkelte vurderingsankenævns størrelse fremgår af bkg. nr. 474 af 18. juni 2002 af forretningsorden for vurderingsankenævn.

lovens § 16 E. Ifølge sagsudlægningsbekendtgørelsen⁵⁰ varetages sekretariatsbetjeningen af syv regionale told- og skatteregioner.

Den centrale told- og skattestyrelse har en tilsynsforpligtelse i forhold til ejendoms-vurderingen med henblik på at sikre en ensartet vurderingspraksis over hele landet. Ensartetheden sikres bl.a. ved med hjemmel i skattestyrelseslovens § 13, stk. 1 at udarbejde en såkaldt vurderingsplan⁵¹. Told- og skattestyrelsen skal desuden i medfør af skattestyrelseslovens § 13, stk. 2 forsyne vurderingsankenævnene med de fornødne oplysninger til brug for vurderingen, ligesom told- og skattestyrelsen skal undersøge rigtigheden af vurderingsankenævnenes afgørelser efter regler, der er godkendt af Ligningsrådet⁵². Endelig er told- og skattestyrelsen i medfør af skattestyrelseslovens § 14, stk. 5 tillagt beføjelse til at udtage vurderingsankenævnenes afgørelser til gennemgang. Anser told- og skattestyrelsen således en vurdering foretaget af et vurderingsankenævn for urigtig, kan vurderingen forelægges Ligningsrådet. Ligningsrådet kan herefter med hjemmel i skattestyrelseslovens § 19, stk. 1 påkende og eventuelt ændre en vurdering foretaget af vurderingsankenævnet⁵³.

En afgørelse truffet af vurderingsankenævnet kan indbringes for Landsskatteretten efter reglerne i skattestyrelseslovens §§ 23-30, jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 1. Landsskatterettens afgørelse kan indbringes for domstolene.

5.5. Ejendomsværdibeskatning

5.5.1. Indledning

Det er tidligere fastslået af Højesteret i TfS 1998.199 H, at statsskattelovens § 4 ikke i almindelighed giver hjemmel for beskatning af ikke-realiserede indtægter. Beskatning forudsætter i disse tilfælde en konkret hjemmel i skattelovgivningen. Uanset at udgangspunktet i dansk skatteret er, at brugsværdien af egne formuegoder ikke beskattes, er der imidlertid med statsskattelovens § 4, litra b skabt hjemmelsgrundlag for beskatning af lejeværdien af egen bolig. Statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt., har således følgende ordlyd:

”Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej; Værdien ansættes til det Beløb, som ved Udleje kunde opnaas i Leje af vedkommende Ejendom eller Lejlighed, dog at den, naar særlige Forhold maatte gøre denne Maalestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt”.

De nærmere regler for beregningen af værdien af egen bolig var frem til og med 1999 for de fleste ejendomme vedkommende⁵⁴ præciseret i ligningsloven, der angav nogle

⁵⁰ Jf. bkg. nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning.

⁵¹ Jf. senest TS-cirkulære 2001-28 om vurderingsplan for den almindelige vurdering pr. 1. januar 2002.

⁵² Se hertil TS-cirkulære 2003-24 om plan for tilsynet med vurderingsankenævnenes klagebehandling.

⁵³ Se hertil TS-cirkulære 1996-8 om vurderingsmyndighedernes og told- og skatteregionernes adgang til at foretage nye vurderinger af fast ejendom og til at ændre tidligere foretagne vurderinger.

⁵⁴ Dette var således tilfældet for ejendomme med en eller to selvstændige lejligheder, herunder parcelhuse, ejerlejligheder, fritidsboliger, stuehuse og tofamiliehuse, ligesom udlejningsejendomme med højst seks beboelseslejligheder, hvoraf den ene skulle bebos af skatteyderen selv, var omfattet af reglerne.

standardiserede regler for beregningen. Lejeværdien skulle herefter opgøres på grundlag af ejendomsværdien, således som denne fremgik af den senest offentliggjorte vurdering. Skatteyderen var desuden hjemlet et standardfradrag, som var ment at skulle dække over de faktiske udgifter, der var forbundet med boligen, herunder udgifter til vedligeholdelse, forsikringer, renovation m.v. I det omfang ejendommen ikke var omfattet af ligningslovens beregningsregler, skulle lejeværdibeskatningen i stedet ske på baggrund af et skøn, jf. statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. Dette var eksempelvis tilfældet for større udlejningsejendomme. Den skønsmæssigt opgjorte lejeværdi ville typisk være noget højere end lejeværdien opgjort efter ligningslovens procentregler. Dette blev imidlertid modsvaret af bedre fradragmuligheder for udgifter vedrørende ejendommen. Fælles for reglerne vedrørende beskatning af lejeværdi af egen bolig var imidlertid, at hvad enten beskatningen af lejeværdien skulle ske efter de standardiserede regler i ligningsloven eller efter statsskattelovens regler, var der tale om opgørelse af en indkomst, som skulle medregnes ved indkomstopgørelsen og undergives beskatning efter de almindelige regler herom⁵⁵.

Regelsættet vedrørende beskatning af lejeværdi af egen bolig gav gennem årene anledning til megen omtale i medierne. Reglerne blev således kritiseret for at beskatte indtægter, som den enkelte skatteyder de facto ikke havde realiseret, ligesom de blev hævdet at være i strid med det såkaldte skatteevneprincip. Kritikken vandt politisk gehør, hvilket konkret har udmøntet sig i, at indkomstbeskatningen af lejeværdien af egen bolig for ejerboliger fra og med indkomståret 2000 er afskaffet, jf. lov nr. 425 af 26.6.1998. Formålet med ophævelsen var imidlertid ikke at begunstige boligejerne, med derimod at foretage en omlægning af beskatningen, således at skatten ikke længere fremtræder som en indkomstskat, men i stedet som en egentlig ejendomsskat. Dette system blev tilvejebragt ved for ejerboliger at indføre en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat, der betales direkte og uden om indkomstskattesystemet. Betydningen af, at ejendomsværdiskatten ikke udgør en indkomstskat er, at ejendomsskatten ikke længere indgår i kapitalindkomsten og ikke kan reduceres af hverken personfradraget eller et eventuelt skattemæssigt underskud⁵⁶. Skatteprocenten tilfalder kommuner og amtskommuner i forholdet 2/3 hhv. 1/3. Med indførelsen af ejendomsværdibeskatningen ophævedes desuden standardfradraget, således at boligejere ud over udgifter til prioritetsrenter ikke længere har fradrag for udgifter, der vedrører boligen.

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget⁵⁷ var hensigten imidlertid ikke at øge beskatningsniveauet for skatteydere, der pr. 1. juli 1998 var ejere af fast ejendom, hvorimod kommende ejere måtte tåle en vis stramning i beskatningsniveauet. Dermed forsøgte man fra politisk hold at dæmpe ejendomsprisernes himmelflugt.

Reglerne i ejendomsværdiskatteloven er senest bekendtgjort ved lovbkg. nr. 764 af 11.9.2002.

⁵⁵ Ifølge personskattelovens § 4 skulle lejeværdien, i det omfang denne skulle beregnes efter reglerne i ligningsloven, henføres til kapitalindkomsten, mens den i de øvrige tilfælde skulle beskattes som personlig indkomst.

⁵⁶ Af bemærkningerne til lovforslaget, jf. FT 1997/98, tillæg A, p. 2286, fremgår det, at ejendomsværdiskatten ikke skal ses som udtryk for en beskatning af afkast på et formuegode eller som et nødvendigt modstykke til fradraget for prioritetsrenter, således som dette var tilfældet for reglerne for beskatningen af lejeværdi af egen bolig.

⁵⁷ Jf. FT 1997/98, tillæg A, p. 2286.

5.5.2. Ejendomsværdiskatteloven

Ejendomsværdiskattelovens § 4 indeholder en udtømmende opregning af, hvilke ejendomme der er omfattet af regelsættet. Dette gælder således bl.a. parcelhuse, ejerlejligheder, sommerhuse, tofamiliehuse, mindre udlejningsejendomme samt visse boligsamejer. Det er navnlig værd at bemærke, at loven ikke gælder ejendomme, der udlejes erhvervsmæssigt, jf. ejendomsværdiskattelovens § 1, stk. 1, 2. pkt.

Reglerne om ejendomsværdiskat gælder alene for ejere af fast ejendom, hvorfor status af lejer udelukker regelsættets anvendelse. Det fremgår endvidere af ejendomsværdiskattelovens § 2, at regelsættet dels omfatter ejendomme beliggende i Danmark, men at reglerne som udgangspunkt tillige omfatter fast ejendom beliggende i udlandet, når denne ejes af en person, der er fuldt skattepligtig efter reglerne i kildeskattelovens § 1. Det er uden betydning for beskattningen, hvorvidt ejeren af ejendommen har gjort brug af sin beboelsesret. Afgørende er, at ejendommen de facto har stået til rådighed for ejeren.

Om opgørelsen af ejendomsværdiskatten fremgår det af ejendomsværdiskattelovens § 3, at dette sker ved at opgøre et beregningsgrundlag efter § 4a, stk. 1-6, der multipliceres med ejendomsværdiskattesatsen i § 5 med fradrag for nedslagsbeløb efter §§ 6-8 begrænset efter §§ 9, 9a og 9b og med tillæg efter § 10 samt med nedslag efter §§ 11-12. Beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten udgøres af den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. januar i det pågældende indkomstår, mens ejendomsværdiskattesatsen fastsættes til 10 promille for den del af beregningsgrundlaget, der ikke overstiger 3.040.000 og 30 promille af resten. I den beregnede ejendomsværdiskat gives, som ovenfor antydnet, en række nedslag, hvoraf nogle er forbeholdt skatteydere, der pr. 1. juli 1998 ejede fast ejendom. Dette gælder eksempelvis ejendomsværdiskattelovens § 6, hvorefter der for disse ejere gives et nedslag på 2 promille af beregningsgrundlaget, ligesom den beregnede ejendomsværdiskat nedsættes med et beløb svarende til 4 promille af beregningsgrundlaget, dog maksimalt kr. 1.200 pr. selvstændig lejlighed. Nedslagene bortfalder i tilfælde af ejerskifte. Motivet bag disse nedslagsregler var at sikre, at de på tidspunktet for ejendomsværdiskattelovens vedtagelse eksisterende boligejere ikke kom til at opleve en stramning i boligbeskattningen.

Der opnås desuden ifølge ejendomsværdiskattelovens § 8 et nedslag på 4 promille i ejendomsværdiskatten (dog maksimalt kr. 6.000 pr. ejerbolig) i det omfang, ejeren eller den med ejeren samlevende ægtefælle inden udgangen af indkomståret er fyldt 65 år (67 år). Nedslaget i § 8 er dog indkomstreguleret, således at pensionister, hvis indkomstforhold ikke adskiller sig væsentligt fra andre, ikke stilles bedre end disse, jf. ejendomsværdiskattelovens § 10.

I ejendomsværdiskattelovens §§ 9-9b er der fastsat regler for, hvor meget ejendomsværdiskatten kan stige pr. år. Begrænsningsreglerne vil ikke blive omtalt yderligere i det følgende, eftersom de som følge af det fra og med 2002 indførte ejendomsværdiskattestop (omtalt nedenfor) alene vil få betydning i et beskedent antal tilfælde.

Ejendomsværdiskatteloven har undergået en del ændringer og tilpasninger af forskellig karakter siden dens tilblivelse i 1998. Af særlig betydning var især lov nr. 290 af 15.5.2002, der havde til formål at indføre et loft over ejendomsværdiskatten. Den

egentlige baggrund herfor var vel regeringsskiftet i Danmark i 2001, hvor en borgerlig regering overtog roret. Den nye regering udarbejdede i den forbindelse i november måned 2001 et regeringsgrundlag, hvoraf det fremgik, at man ville indføre et såkaldt skattestop, hvorefter ingen skat eller afgift som udgangspunkt måtte hæves hverken procent- eller beløbsmæssigt. På ejendomsværdiskatteområdet udmøntede dette sig konkret ved indsættelsen af § 4 a i ejendomsværdiskatteloven. Grundlaget for ejendomsværdibeskatningen for samme ejendom, i samme stand og med den samme ejer kan herefter ikke stige til et beløb over ejendomsvurderingen pr. 1. januar 2001 med tillæg af 5%. Det fremgår således af ejendomsværdiskattelovens § 4a stk. 1, at den laveste af følgende værdier skal anvendes som beregningsgrundlag:

1. Den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom pr. 1. oktober i indkomståret
2. Den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom pr. 1. januar 2001 med tillæg af 5%
3. Den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom pr. 1. januar 2002

Af ovenstående fremgår tillige, at såfremt der sker et fald i ejendomsvurderingen, vil dette slå igennem også på ejendomsværdiskatteområdet. Ved salg af en fast ejendom indtræder den nye ejer i den tidligere ejers beregningsgrundlag. Køberen af ejendommen er derfor forinden købet bekendt med, hvor stort beregningsgrundlaget for den pågældende ejendom er. Køberen overtager ikke de særlige nedslag, som den tidligere ejer har haft, jf. f.eks. ejendomsværdiskattelovens §§ 6 og 7.

Der gælder en væsentlig modifikation til ovenstående udgangspunkt, idet ejendomsværdiskattelovens § 4a, stk. 3, fastslår, at i det omfang, der er foretaget ombygning, tilbygning eller nybygning på en fast ejendom, og hvor vurderingsmyndighederne i h.t. vurderingslovens § 33, stk. 12-15 har foretaget en ansættelse, skal denne ansættelse fra og med året efter det år, hvor ansættelsen er foretaget, anvendes i stedet for ejendomsværdiskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 2) og 3). Ved en om- eller tilbygning forstås ifølge vurderingslovens § 33, stk. 12-15 en om- eller tilbygning, der kræver byggetilladelse. Det oprindelige lovforslag indeholdt ikke nogen definition af begrebet "om- eller tilbygning", hvilket ville have betydet nogle vide beføjelser for vurderingsmyndighederne til at foretage en omvurdering af en fast ejendom. Denne del af lovforslaget blev indføjet i f.m. folketingets anden behandling af lovforslaget. Ændringsforslaget var genstand for en omfattende politisk debat⁵⁸. Det blev således af oppositionen anført, at ændringsforslaget resulterede i nogle urimelige løsninger, idet forslaget eksempelvis indebar, at opførelsen af en carport til kr. 50.000, til hvilken der kræves en byggetilladelse, ville medføre en stigning i ejendomsværdiskatten, mens gennemrenovering og modernisering til måske flere millioner kr. af en dårligt vedligeholdt villa ikke ville afspejle sig i ejendomsværdiskattens størrelse. Det anførtes desuden, at såfremt skatteyderen i stedet valgte at købe en tilsvarende velrenoveret ejendom, hvor vurderingen allerede var tilpasset den reelle pris, ville den gennemførte renovering omvendt afspejle sig i en højere ejendomsværdiskat. En tredje indvending var, at de ejendomme, hvorpå der hvilede en fejlagtig vurdering, med lovforslaget ville blive fastlåst med en forkeret ejendomsværdiskat.

⁵⁸ Jf. FT 2001/2002, tillæg B, p. 844 samt p. 958f.

Provenuet af ejendomsværdiskatten udgjorde i 2000 ca. kr. 8.4 mia. og skønnes at stige til ca. kr. 10.8 mia. i 2005⁵⁹. Til sammenligning indbragte provenuet fra beskatningen af lejeværdi af egen bolig i 1982 ca. kr. 3 mia.

5.6. Indefrysning af ejendomsskatter

Siden 1965 har der været mulighed for, at visse skatteydere kan lade deres ejendomsskatter indefryse, således at kommunerne i stedet for at opkræve ejendomsskatterne yder et lån med sikkerhed i den faste ejendom, der svarer til de forfaldne ejendomsskatter.

Lovgrundlaget herfor udgøres af lovbkg. nr. 192 af 20. marts 2003⁶⁰. Af lovens § 1, stk. 4 fremgår det, at lånemuligheden navnlig tilkommer ældre og pensionister. Låneprovenuet forfalder herefter til betaling på det tidspunkt, hvor ejendommen afstås, hvad enten dette skyldes ejerens død, et salg eller anden årsag. Kommunen er forpligtet til at yde den i § 1, stk. 4 opregnede personkreds et lån til betaling af ejendomsskatter. Der er således ikke tillagt kommunen en skønsmæssig beføjelse vedrørende disse anliggender⁶¹. Låneforpligtelsen omfatter ifølge bestemmelsen ejendomsskatter, herunder ejendomsskatter til amtskommunen. Derimod falder ejendomsværdiskatterne uden for loven. Uanset ejendomsværdiskattens karakter af en egentlig ejendomsskat har Skatteministeren i et svar af den 20. juni 1998 til Folketingets Skatteudvalg⁶² givet udtryk for, at ejendomsværdiskatten ikke er omfattet af lov om lån til betaling af ejendomsskatter.

⁵⁹ Kilde: www.skat.dk/tal_statistik

⁶⁰ Se desuden cirkulære nr. 16 af 7. februar 1983 vedr. lån til betaling af ejendomsskatter.

⁶¹ Frem til skatteåret 1972/73 var dette tilfældet, idet det var op til den enkelte kommune at træffe bestemmelse om, hvorvidt den ønskede at indføre ordningen.

⁶² Jf. j.nr. 11.98-711-28. Pensionister der opfylder betingelserne i lov om individuel boligstøtte kan dog få støtte til betaling af boligudgifter, herunder ejendomsværdiskat.