

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 10355 af 22/12/2016 (Gældende)

Fordeling af "ejerboligværdien" efter ejendomsvurderingslovens § 33, stk. 5 og 6, samt "ejerreglen" i stk. 15, ved blandet benyttede ejendomme og tofamilieshuse - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0151621

Fordeling af "ejerboligværdien" efter ejendomsvurderingslovens § 33, stk. 5 og 6, samt "ejerreglen" i stk. 15, ved blandet benyttede ejendomme og tofamiliehuse - styresignal

SKM2016. 554. SKAT

1. Sammenfatning

Når der sker ændring af anvendelsen af en ejendom, som der skal betales ejendomsværdiskat af, skal SKAT foretage en såkaldt yderligere ansættelse af ejendommens ejendomsværdi på samme niveau som 2001- og 2002-vurderingen, hvor der tages hensyn til den ændrede anvendelse. Det gælder også for tofamiliehuse og blandet benyttede ejendomme. Der sker f.eks. ændring af anvendelsen, når ejeren af en blandet benyttet ejendom går fra delvis erhvervsmæssig anvendelse over til ren beboelse af ejendommen.

Hvis ejeren har beboet ejendommen både før og efter den ændrede anvendelse, gælder det ifølge den såkaldte "ejerregel" i vurderingslovens (VUL) § 33, stk. 15, at den yderligere ansættelse først får skattemæssig virkning for en ny ejer, dvs. ikke for den hidtidige ejer.

Særligt i de tilfælde, hvor en ændret anvendelse medfører en ændring af fordelingen af ejerboligværdien efter VUL § 33, stk. 5 eller 6, er det konstateret, at der ikke foreligger en ensartet praksis vedrørende fortolkningen af "ejerreglen", sammenholdt med reglerne om fordeling af ejerboligværdien.

Derfor udsendes dette styresignal, der fastlægger, hvordan VUL § 33, stk. 5 og 6, påvirkes af "ejerreglen" i VUL § 33, stk. 15. Styresignalet tager hermed stilling til hvor stor en del af ejendomsværdien, der skal betales ejendomsværdiskat af efter ændringen.

2. Baggrund og problemstilling

Når en ejendom, som der skal betales ejendomsværdiskat af efter ejendomsværdiskatteloven (EVSL), har ændret anvendelse, skal der tages hensyn til ændringen ved den almindelige vurdering eller ved en årsvurdering efter VUL § 3, stk. 1.

Desuden skal der foretages en yderligere ansættelse af ejendomsværdien på samme niveau som 2001- og 2002-vurderingen efter VUL § 33, stk. 15. Hvis ejeren af ejendommen har beboet ejendommen både før og efter den ændrede anvendelse mm., har ansættelsen efter VUL § 33, stk. 15, 2. pkt., først virkning fra og med året efter, at denne ejer har overdraget ejendommen til en ny ejer.

Den yderligere ansættelse af ejendomsværdien på 2001- eller 2002-niveau udgør beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten, når en af disse ansættelser er lavere end det aktuelle indkomstårs ejendomsværdi.

Det er konstateret, at der foreligger en uensartet praksis med hensyn til, hvordan bestemmelsen i VUL § 33, stk. 15, skal fortolkes i de tilfælde, hvor ejendomme, der er vurderet som såkaldt blandet benyttede ejendomme eller som tofamiliehuse, ændrer anvendelse. Ved blandet benyttede ejendomme forstås ejendomme, der både tjener til bolig for ejeren og samtidigt anvendes erhvervsmæssigt i væsentligt omfang, dvs. hvor værdien af erhvervsdelen udgør 25 pct. eller mere.

Spørgsmålet er nærmere, hvad der skal betales ejendomsværdiskat af og fra hvornår, når

1. ejeren af en blandet benyttet ejendom går over til at bebo ejendommen fuldt ud, eller hvor ejendommen går fra ejerens fulde beboelse til at være en blandet benyttet ejendom, og tilsvarende, når
2. ejeren af et tofamilieshus går fra at bebo én af de to selvstændige lejligheder i ejendommen til at bebo hele ejendommen, eller omvendt fra at bebo hele ejendommen til kun at bebo én af lejlighederne.

3. Regelgrundlaget

Efter ejendomsværdiskattelovens (EVSL) § 4 omfatter ejendomsværdiskatten:

1. Ejendomme, som kun indeholder én selvstændig lejlighed.
 2. Tofamiliesejendomme, for hvilke ejendomsværdien efter vurderingslovens § 33, stk. 6, 1. og 2. pkt., fordeles på ejendommens to selvstændige lejligheder.
 3. (...)
 4. (...)
 5. Ejendomme, som indeholder en eller to selvstændige lejligheder, og som i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt, således at ejendomsværdien efter vurderingslovens § 33, stk. 5, 1. og 2. pkt., fordeles på den del, der tjener til bolig for ejeren, og på den øvrige del af ejendommen.
 6. (...)
- (...)
- 11) (...)

Efter reglerne i EVSL § 4 a, stk. 1, er beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten den laveste af følgende værdier:

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 pct.
3. Den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom pr. 1. januar 2002.

Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten medregnes kun den del af ejendomsværdien af ejendommen, som er henført til ejerens lejlighed ved tofamilieshuse eller til ejerens bolig ved bl.a. blandet benyttede ejendomme, jf. EVSL § 4 a, stk. 4.

Den såkaldte "ejerboligværdi" opstår ved, at SKAT foretager en fordeling af ejendommens værdi på henholdsvis boligdelen og den øvrige ejendom (dvs. erhvervsdelen) efter VUL § 33, stk. 5, eller på de to selvstændige lejligheder i ejendommen efter VUL § 33, stk. 6, når ejendommen tjener til bolig for ejeren.

Fordelingerne fører ikke til en selvstændig vurdering (værdiansættelse) af hver del af ejendommen, men kun til en fastsættelse af, hvordan de enkelte dele efter det indbyrdes forhold indgår i den samlede ejendoms værdi mv., jf. Den juridiske vejledning afsnit H. A. 4.1.

Hvis der sker ændringer vedrørende ejendommen i form af fx ændret anvendelse, skal der efter VUL § 33, stk. 15, laves en ny ansættelse af ejendomsværdien i 2001- og 2002-niveau (såkaldt skattestopsværdi), hvor der tages højde for ændringen:

"Stk. 15. Hvis en ejendom, der er omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4, nr. 1 - 10, har ændret anvendelse eller planforhold og denne ændrede anvendelse m.v. ikke er omfattet af 2001-vurderingen, foretages

ved den almindelige vurdering eller omvurderingen efter § 3 en ansættelse af ejendomsværdien inkl. fordelinger af denne efter den ændrede anvendelse m.v. på samme niveau som 2001-vurderingen. Hvis ejeren af ejendommen både før og efter den ændrede anvendelse m.v. har beboet ejendommen, har denne ansættelse dog først virkning fra og med året efter, at denne ejer har overdraget ejendommen til en ny ejer. (...)"

Efter VUL § 33, stk. 15, 2. pkt., har den nye 2001/2002-ansættelse således først virkning for en ny ejer. Uden "ejerreglen" ville den nye ansættelse have virkning allerede året efter, jf. EVSL § 4 a, stk. 3.

I lovbemærkningerne fra 2002 (L 100, 2001-02) står der vedrørende "ejerreglen", at eksempler på ændret anvendelse er "ændret anvendelse fra landbrugsejendom til parcelhus eller blandet benyttelse til udelukkende beboelse. I disse tilfælde foreslås, at skatteloftsberegningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten ikke ændres, så længe den pågældende ejer bebor ejendommen, hvis ejeren før og efter den ændrede anvendelse beboede ejendommen".

Styresignalet sigter udelukkende til den situation, hvor ejeren af en ejendom ændrer det areal, som ejeren benytter til beboelse. Ved en sådan ændring skal der ske en ny fordeling af "ejerboligværdien", jf. VUL § 33, stk. 5 og 6, således at der betales den korrekte ejendomsværdiskat fra det tidspunkt, hvor arealet ændres. Den situation ses ikke at være behandlet uddybende i forarbejderne til § 33, stk. 15, Lov nr. 290 af 15. maj 2002. Følgende fremgår imidlertid af forarbejderne til § 1, nr. 5, i samme lov:

"For ejendomme, der ejes i sameje, betyder forslaget, at de samme principper anvendes på grundlaget for den pågældende ejendoms samlede ejendomsskattebetaling. Det betyder, at hvis en persons ejerandel øges eller formindskes, vil ejendomsskattebetalingen som følge heraf også kunne øges henholdsvis formindskes. Grundlaget for den samlede ejendoms ejendomsværdiskat vil dog ikke kunne overstige loftet".

4. SKATs opfattelse

4.1. Ejer går fra blandet benyttet ejendom til fuld beboelse.

Når en ejer går fra delvis beboelse af en blandet anvendt ejendom til beboelse af hele ejendommen, skal der efter VUL § 33, stk. 15, foretages en yderligere ansættelse af ejendomsværdien på 2001/2002-niveau for hele ejendommen, idet der foreligger ændret anvendelse, som der skal tages hensyn til ved værdiansættelsen.

I denne situation har spørgsmålet været, om "ejerreglen" skal fortolkes sådan, at ejer fortsat kun skal betale ejendomsværdiskat af værdien af den hidtidige beboelsesdel ud fra det hidtidige beregningsgrundlag, som om den pågældende stadig kun bor i denne del af ejendommen, eller af hele ejendommen.

"Ejerreglen" omfatter efter SKATs opfattelse ikke det forhold, at ejer får et yderligere boligareal til rådighed, hvilket skal behandles løst fra ejerreglen i VUL § 33, stk. 15, og skattemæssigt ansættes (fordeles) efter VUL § 33, stk. 5 og 6.

"Ejerreglen" udskyder således ikke beskatningen indtil et ejerskifte af den del af ejendommen, der nu indruges til beboelse. Det betyder, at den hidtidige ejer nu skal betale ejendomsværdiskat af værdien af hele ejendommen og ikke længere af værdien af kun den hidtidige beboelsesdel (fx 60 pct. af ejendommen).

"Ejerreglen" indebærer imidlertid, at den hidtidige ejer fortsat skal betale ejendomsværdiskat ud fra det hidtidige skatteloftsberegningsgrundlag for den samlede ejendom, og ikke ud fra den ny værdi for hele ejendommen, der bliver fastsat ved den yderligere ansættelse af skatteloftet efter VUL § 33, stk. 15. Først når ejendommen skifter over til en ny ejer, skal den pågældende ny ejer betale ejendomsværdiskat af den ny skatteloftsværdi for den samlede ejendom.

Det er SKATs opfattelse, at der ved fortolkningen af "ejerreglen" således skal skelnes mellem på den ene side fordelingen af ejendomsværdien, dvs. hvilken del af ejendommen, der anvendes til henholdsvis beboelse og erhverv, som det følger af § 33, stk. 5 og 6, og på den anden side den yderligere ansættelse af ejendomsværdien i 2001/2002-niveau for den samlede ejendom. "Ejerreglen" vedrører kun sidstnævnte.

Det bemærkes, at i tilfælde af at den aktuelle ejendomsværdi pr. 1. oktober i indkomståret efter ændret anvendelse skulle blive lavere end den yderligere ansættelse efter VUL § 33, stk. 15, på 2001/2002-niveauet, vil det være denne aktuelle værdi, der anvendes som beregningsgrundlag, jf. EVSL § 4 a, stk. 1.

4.2 Ejer går fra fuld beboelse til blandet benyttelse af ejendommen (VUL § 33, stk. 5)

I den situation, hvor en ejer går fra fuld beboelse af ejendommen til blandet benyttelse og således fremover kun bebor en del af ejendommen, skal ejer kun betale ejendomsværdiskat af den del af ejendomsværdien, der svarer til beboelsesdelen, og ud fra det hidtidige beregningsgrundlag for ejendommen. Det er forudsat, at 2001/2002-værdien er lavere end den aktuelle indkomstværdi, da denne ellers ville være beregningsgrundlaget.

4.3 Ejer går fra beboelse af den ene lejlighed i et tofamilieshus til fuld beboelse af ejendommen (VUL § 33, stk. 6)

Der er tale om den situation, hvor ejeren af et tofamilieshus har benyttet den ene lejlighed i ejendommen til egen beboelse og udlejet den anden lejlighed. Ejeren overtager herefter også den anden lejlighed til beboelse og bebor herefter selv hele ejendommen.

Ejeren har i dette tilfælde hidtil kun skullet betale ejendomsværdiskat af den lejlighed, som han eller hun selv har beboet, men ikke af den udlejede lejlighed. Ved overgangen til ejers fulde beboelse bliver der pligt til at betale ejendomsværdiskat af begge lejligheder, men spørgsmålet er fra hvornår.

Da lejlighed nr. 2 skifter anvendelse fra udlejet til ikke-udlejet status, skal det vurderes, om der skal foretages en yderligere ansættelse efter VUL § 33, stk. 15, af ejendommen på 2001/2002-niveau ved den almindelige vurdering eller en omvurdering med deraf følgende konsekvenser for ejendomsværdiskatten. Det er i den forbindelse en betingelse for foretagelse af den yderligere ansættelse, at den ændrede anvendelse m.v. ikke er omfattet af 2001-vurderingen. Såfremt den ændrede anvendelse m.v. ikke medfører en værdiændring, skal der således ikke foretages en yderligere ansættelse.

Ved fortolkningen af ejerreglen skal der efter SKATs opfattelse også her skelnes mellem på den ene side den yderligere ansættelse af ejendomsværdien for hele ejendommen på 2001/2002-niveau og på den anden side fordelingen af ejendomsværdien på de to lejligheder.

Den yderligere ansættelse af ejendommen på 2001/2002-niveau, som tager højde for den ændrede anvendelse i form af den ene lejligheds overgang fra udlejet til ikke udlejet status, får derimod først virkning for en ny ejer.

Det vil sige, at ejerreglen efter SKATs opfattelse heller ikke her bevirker, at ejer fortsat kun skal betale ejendomsværdiskat af værdien af den ene lejlighed, uanset at ejer både før og efter ændringen har "beboet ejendommen" som sådan.

4.4 Ejer går fra fuld beboelse af ejendommen til beboelse af den ene lejlighed i et tofamilieshus

I den modsatte situation, hvor ejer går fra fuld beboelse af et tofamilieshus, dvs. af begge lejligheder, til ejers beboelse af den ene af lejlighederne, fordi ejer nu fx lejer den anden lejlighed ud, gælder det samme som ovenfor ved blandede ejendomme. Det er den hidtidige ejendomsværdiansættelse, der danner udgangspunktet for opgørelsen af beregningsgrundlaget, men der skal alene beregnes ejendomsværdiskat af den del af ejendomsværdien for den samlede ejendom, som kan henføres til den lejlighed, som ejer nu bebor.

5. Genoptagelse

En eventuel genoptagelse af ejendomsvurderingen som følge af styresignalet vil ikke være til gunst for borgerne, hvorfor styresignalet ikke giver anledning til genoptagelse.

6. Gyldighed

Styresignalet har virkning fra offentliggørelsen. Indholdet af styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit H. A. 5.1. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 22. december 2016

METTE TRONBORG PETERSEN