Fastighets taxering

81

Betänkande av 1976 års fastighetstaxeringskommitté

SOU 1979:32

126

42

126
422

Statens offentliga utredningar
1979:32
Budgetdepartementet

Fastighetstaxering 81

Betänkande av 1976 års fastighetstaxeringskommitté

Stockholm 1979

Omslag Johan Ogden
Jernström Offset AB

ISBN 91-38-04844-2
ISSN 0375-250X
Gotab, Stockholm 1979

TILL STATSRÅDET OCH CHEFEN FÖR BUDGETDEPARTEMENTET

Genom beslut den 16 september 1976 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillkalla en kommitté med högst fyra ledamöter med uppdrag att göra en översyn av reglerna för fastighetstaxeringen. Med stöd av detta bemyndigande förordnades samma dag som ledamöter i kommittén departementsrådet Gunnar Björne, ordförande, numera hovrättsfastighetsrådet Bertil Hall, bitr. skattedirektören Lars Malmberg och skattedirektören Ulla Wadell.

Utredningen antog namnet 1976 års fastighetstaxeringskommitté.

Den 2 februari 1978 meddelade regeringen kommittén tilläggsdirektiv och bemyndigade chefen för budgetdepartementet att tillkalla ytterligare fyra ledamöter att ingå i kommittén. Den 17 mars 1978 förordnades såsom ledamöter i kommittén ledamöterna i riksdagen elektrikern Paul Jansson, lantbrukaren Stig Josefson, civilekonomen Bo Lundgren och skolchefen Börje Stensson.

Till sakkunnig i kommittén förordnades den 10 februari 1977 kammarrättsrådet Bo Fredelius. Den 25 januari 1979 beviljades Fredelius på egen begäran entledigande från uppdraget.

Kommittén har biträtts av följande experter: professorn Erik Carlegrim i frågor som rör mätning av taxeringsvärdenivåer (fr.o.m. den 10 februari 1977), vattenrättsrådet Per Ivan Jönsson i frågor som rör vattenfallsfastigheter (fr.o.m. den 10 februari 1977), departementssekreteraren Ingmar Fries (fr.o.m. den 12 september 1977), numera avdelningschefen Nils-Erik Nilsson (fr.o.m. den 19 september 1977), universitetslektorn Ingvar Fridell (fr.o.m. den 20 mars 1978), förste byråsekreteraren Kjellåke Henrikson (fr.o.m. den 12 juni 1978), byråchefen Bo Hansson (fr.o.m. den 12 december 1978) samt kammarrättsfiskalen Curt Rispe (fr.o.m. den 22 januari 1979).

Som sekreterare åt kommittén har tjänstgjort hovrättsfiskalen Birgitta Widebäck (fr.o.m. den 6 oktober 1976) och kammarrättsfiskalen Ewa Hübinette (fr.o.m. den 28 april 1978).

Kommittén har avgett remissyttranden den 2 juni 1977 över ADB-beredningsgruppens betänkande "ADB i den regionala samhällsplaneringen" (Ds Kn 1976:7), den 6 juli 1978 över promemorian "Beskattning av skogsbruk" (Ds B 1978:2), den 20 september 1978 över departementspromemorian "Ändrade beskattningsregler för hyresfastigheter" (Ds B 1978:7) och den 1 februari 1979 över FoB-utredningens betänkande "Förslag till undersökning om hushåll, bostäder och sysselsättning" (SOU 1978:79).

Genom remiss den 11 april 1979 har kommittén anmodats yttra sig över byggnadsvårdsutredningens betänkande "Kulturhistorisk bebyggelse - värd att vårda" (SOU 1979:17). Kommitténs arbete i de delar som behandlas i föreliggande delbetänkande var vid denna tidpunkt slutfört. Kommittén har därför inte kunnat beakta de förslag som läggs fram i byggnadsvårdsutredningens betänkande.

Till utredningen har överlämnats ett antal framställningar och skrivelser med anknytning till de frågor

som behandlas i detta betänkande. Dessa får anses besvarade med föreliggande betänkande.

Reservationer har lämnats av ledamöterna Hall, Jansson, Lundgren och Malmberg.

Särskilda yttranden har lämnats av ledamöterna Josefson, Lundgren och Stensson samt experterna Fridell och Hansson.

Kommittén får härmed överlämna delbetänkandet "Fastighetstaxering 81".

Stockholm i maj 1979

Gunnar Björne

Bertil Hall Paul Jansson Stig Josefson

Bo Lundgren Lars Malmberg Börje Stensson

Ulla Wadell

Ewa Hübinette

Birgitta Widebäck

INNEHÅLL

Förkortningar 23

Sammanfattning 25

Författningsförslag 51

1 Förslag till fastighetstaxeringslag 51
2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) 95
3 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 96
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt 99

1 UTREDNINGSUPPDRAGET 101

2 INLEDNING 105

2.1 Fastighetstaxeringens regler 105
2.1.1 Historik 105
2.1.2 Gällande regler 112

2.2 Fastighetstaxeringens betydelse 120
2.2.1 Allmänt, statistikuppgifter m.m. 120
2.2.2 Lagstiftning anknuten till fastighetstaxeringen 125
2.2.3 Skatte- och planeringsunderlag m.m. 135
2.2.4 Allmänna synpunkter och riktlinjer 139

3 NY FASTIGHETSTAXERINGSLAG 143

3.1 Tidigare överväganden 143

3.2 Synpunkter och förslag 145
3.2.1 Behov av en ny lag 145
3.2.2 Uppbyggnaden av en ny lag 149
3.2.3 Lagens omfattning 150
3.2.4 Allmänt om de enskilda kapitlen 152

4 ÖVRIGA FÖRESKRIFTER OCH ANVISNINGAR M.M. OM FASTIGHETSTAXERING 157

4.1 Gällande ordning 157
4.1.1 Framtagande av anvisningar m.m. 157
4.1.2 Närmare om innehållet i anvisningarna m.m. 159
4.1.3 Uttalanden i tidigare förarbeten m.m. 162

4.2 Nya regeringsformen 164

4.3 Fastighetstaxeringsreglerna i förhållande till nya regeringsformen 166

5 INLEDANDE BESTÄMMELSER 169

5.1 Gällande ordning 169

5.2 Synpunkter och förslag 171
5.2.1 Fastighetsbegreppet, taxeringsvärde, skatteplikt m.m. 171
5.2.2 Taxeringsperiod, taxeringsår m.m. 174
5.2.3 Följdändringar i KL och TL 176

6 INDELNING AV BYGGNADER OCH MARK 179

6.1 Inledning 179

6.2 Gällande ordning 180
6.2.1 Byggnader på jordbruksfastighet 180
6.2.2 Byggnader på annan fastighet 183
6.2.3 Ägoslag 185

6.3 Synpunkter och förslag 188
6.3.1 Grunderna för indelningen 188
6.3.1.1 Allmänt 188
6.3.1.2 Byggnads användning och beskaffenhet 189
6.3.1.3 Pågående och tillåten användning av mark 191
6.3.1.4 Tillfällig användning av mark 192
6.3.2 Indelning i byggnadstyper 193
6.3.2.1 Huvudsaklighetsprincipen 193
6.3.2.2 Indelning efter beskaffenhet 198
6.3.2.3 Indelning efter användning 203
6.3.2.4 Resterande byggnader 204

6.3.3 Indelning i ägoslag 205
6.3.3.1 Allmänt 206
6.3.3.2 Vattentäckt område 206
6.3.3.3 Tomtmark 207
6.3.3.4 Exploateringsmark 213
6.3.3.5 Täktmark 216
6.3.3.6 Åkermark 219
6.3.3.7 Betesmark 219
6.3.3.8 Skogsmark 220
6.3.3.9 Skogsimpediment 222
6.3.3.10 Övrig mark 223

7 SKATTEPLIKT 225

7.1 Inledning 225
7.1.1 Direktiven 226
7.1.2 Framställningar 226
7.1.3 Statistik 227

7.2 Gällande ordning 231
7.2.1 Allmänt 231
7.2.2 Helt skattefria fastigheter 232
7.2.3 Helt eller delvis skattefria fastigheter 233
7.2.4 Tomt till skattefri byggnad och småbyggnad på annans mark 239
7.2.5 Industritillbehör, ledningar, transformatorer m.m. 239

7.3 Historik 239

7.4 Synpunkter och förslag 244
7.4.1 Allmänt 244
7.4.2 Huvudsaklighetsprincipen 246
7.4.3 Användningssätt och ägare 247
7.4.4 Skattefrihet på grund av användningssättet 250
7.4.4.1 Försvarsbyggnad 250
7.4.4.2 Kommunikationsbyggnad 252
7.4.4.3 Distributionsbyggnad 258
7.4.4.4 Reningsanläggning 261
7.4.4.5 Vårdbyggnad 264
7.4.4.6 Bad-, sport- och idrottsanläggning 269
7.4.4.7 Skolbyggnad 271
7.4.4.8 Kulturbyggnad 278
7.4.4.9 Ecklesiastikbyggnad 281
7.4.4.10 Annan egendom än specialbyggnad 285

7.4.5 Skattefrihet på grund av användningssätt och ägare 287
7.4.5.1 Allmänt 287
7.4.5.2 Allmänna byggnader 288
7.4.5.3 Kyrkors byggnader 290
7.4.5.4 Akademiers, barmhärtighetsinrättningars och vissa stiftelsers byggnader 290
7.4.5.5 Ideella föreningars byggnader 294
7.4.5.6 Byggnader tillhöriga Nobelstiftelsen och stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond 301
7.4.5.7 Byggnader tillhöriga Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m. 303
7.4.5.8 Byggnader tillhöriga stiftelsen Sveriges Sjömanshus 304
7.4.5.9 Studerandesammanslutningars byggnader 305
7.4.5.10 Nationalparker 307

7.4.6 Bostadsbyggnader 308
7.4.7 Tomt och markanläggning 310
7.4.8 Övrig mark m.m. 311

7.5 Sammanfattning 312

7.6 Förändringar i förhållande till gällande bestämmelser 314

7.7 Ändringar i skatteunderlaget 315

7.8 Följdändringar 318

8 BILDANDE AV TAXERINGSENHETER 321

8.1 Gällande ordning 321

8.2 Inledning 325

8.3 Synpunkter och förslag 326
8.3.1 Allmänt 326
8.3.2 Registerfastigheter 328
8.3.3 Ägarförhållanden 329

8.3.3.1 Sämjedelning m.m. 330
8.3.3.2 Arealöverlåtelse 331
8.3.3.3 Blandat ägarförhållande 333
8.3.3.4 Med ägare jämställd innehavare av fastighet 333
8.3.3.5 Innehavare av täktmark 335
8.3.4 Skatteplikt 337
8.3.5 Användning och beskaffenhet 338
8.3.6 Taxeringsenhets omfattning och innehåll 341
8.3.6.1 Taxeringsenhets begränsning till kommun 341
8.3.6.2 Allmänt om vissa taxeringsenheters omfattning 342
8.3.6.3 Småhusenhet 343
8.3.6.4 Hyreshusenhet 344
8.3.6.5 Industrienhet 344
8.3.6.6 Specialenhet 347
8.3.6.7 Lantbruksenhet 348
8.3.6.8 Exploateringsenhet 352
8.3.6.9 Övrig mark 354
8.3.6.10 Statens fastigheter 355
8.3.7 Samfälligheter 356

8.4 Lagtextens utformning 358

9 BESKATTNINGSNATUR 365

9.1 Gällande ordning 365

9.2 Inledning 369

9.3 Synpunkter och förslag 369
9.3.1 Gränsdragning mellan jordbruksfastighet och annan fastighet 370
9.3.2 Beskattningsnatur för bostadsbyggnader och tomtmark i vissa fall 372
9.3.2.1 Inledning 372
9.3.2.2 Olika bedömningsgrunder 373

9.4 Sammanfattning 385

10 ALLMÄNT OM BESTÄMMANDE AV TAXERINGSVÄRDE 387

10.1 Gällande ordning och tidigare lagstiftning 387
10.1.1 Fastighetsvärdering och taxeringsvärdenivå m.m. 387
10.1.1.1 Lagtextens uppbyggnad 387
10.1.1.2 Värderingsprinciper och värderingsmetoder 390
10.1.1.3 Taxeringsvärdenivå 393
10.1.1.4 Undantag från marknadsvärdeprincipen 395
10.1.1.5 Värdetidpunkt 397
10.1.2 Delvärden 397
10.1.2.1 Allmänt 397
10.1.2.2 Jordbruksfastighet 402
10.1.2.3 Annan fastighet 407

10.2 Synpunkter och förslag 408
10.2.1 Bestämmande av taxeringsvärde 408
10.2.1.1 Allmänt 408
10.2.1.2 Egendom för vilken taxeringsvärde bör bestämmas 409
10.2.1.3 Marknadsvärdet som allmän värderingsgrund 411
10.2.1.4 Undantag från marknadsvärdeprincipen 413
10.2.1.5 Offentligrättsliga förpliktelser på grund av naturvårdslagen m.m. 416
10.2.1.6 Taxeringsvärdenivå 420
10.2.1.7 Värdetidpunkt 425
10.2.1.8 Metoder för bestämmande av marknadsvärde 427
10.2.2 Delvärden m.m. 430
10.2.2.1 Allmänt 430
10.2.2.2 Gemensamma värderingsfrågor 432
10.2.2.3 Småhus-, hyreshus-, industri- och exploateringsenhet 435
10.2.2.4 Lantbruksenhet 436
10.2.2.5 Allmänt om bestämmande av delvärden 444

11 VÄRDERINGSENHETER 447

11.1 Gällande ordning 447

11.2 Synpunkter och förslag 449
11.2.1 Allmänt 449
11.2.2 Småhus 451
11.2.3 Hyreshus 453
11.2.4 Ekonomibyggnader 454
11.2.5 Byggnad inrättad för olika ändamål 454
11.2.6 Bebodda saneringsbyggnader m.m. 456
11.2.7 Allmänt om mark- och markanläggningar 456
11.2.8 Tomtmark 456
11.2.9 Exploateringsmark 458
11.2.10 Täktmark 458
11.2.11 Åker och betesmark, skogsmark samt skogsimpediment 459
11.2.12 Markanläggningar 459
11.2.13 Vattenfallsenhet m.m. 460
11.2.14 Uppdelning i flera värderingsenheter 460

12 ALLMÄNNA VÄRDERINGSREGLER 463

12.1 Gällande ordning 463
12.1.1 Allmänt om värdering med ledning av riktvärden 463
12.1.2 Riktvärden och andra värderingsanvisningar 464
12.1.2.1 Värderingsanvisningar 464
12.1.2.2 Värderingsområden och områdesanvisningar 467
12.1.3 Allmänna värderingsregler för de olika delvärdena m.m. 470
12.1.3.1 Byggnadsvärde 470
12.1.3.2 Markvärde 471

12.2 Synpunkter och förslag 472
12.2.1 Inledning 472
12.2.2 Värdefaktorer 473
12.2.3 Värdeområde 474
12.2.4 Riktvärden 475
12.2.5 Klassindelning av värdefaktorer 481
12.2.6 Riktvärdekarta 487
12.2.7 Allmänna regler för bestämmande av riktvärde 489

12.2.8 Justering av riktvärde på grund av säregna förhållanden 492
12.2.9 Tillvägagångssätt vid värderingen 498
12.2.10 Verkställighetsföreskrifter och anvisningar 501
12.2.11 Allmänna värderingsregler för olika delvärden 505
12.2.11.1 Byggnadsvärde 506
12.2.11.2 Markvärde m.m. 508
12.2.11.3 Byggnad under uppförande, byggnadsminne m.m. och kulturbyggnad 513
12.2.11.4 Vattenfallsenhet 520
12.2.12 Egendom för vilken värde inte bestäms 521

13 VÄRDERING AV SMÅHUS 533

13.1 Gällande ordning 533
13.1.1 Allmänt 533
13.1.2 Upprättande och utformning av byggnadsvärdetabeller 534
13.1.3 Bestämmande av byggnadsvärde 538
13.1.4 Bostadsbyggnader på jordbruksfastighet 541

13.2 Synpunkter och förslag 542
13.2.1 Vad riktvärdet bör avse 542
13.2.2 Värdeserien för normhus 542
13.2.3 Riktvärde och värdefaktorer 543
13.2.3.1 Allmänt 543
13.2.3.2 Värdefaktorerna 544
13.2.4 Olika sätt att redovisa byggnadsvärdet 554
13.2.4.1 Allmänna synpunkter 554
13.2.4.2 Byggnadsvärdetabell 555
13.2.4.3 Nomogram 556
13.2.4.4 Formel 556
13.2.4.5 Slutsats 557
13.2.5 Säregna förhållanden 558

14 VÄRDERING AV HYRESHUS 561

14.1 Gällande ordning 561
14.1.1 Allmänt 561
14.1.2 Upprättande och utformning av tabeller över bruttokapitaliseringsfaktorer (H-tabeller) 561
14.1.3 Bestämmande av byggnadsvärde 563

14.2 Synpunkter och förslag 564
14.2.1 Allmänt om värdering av hyreshus 564
14.2.2 Vad riktvärdet bör avse 565
14.2.3 Värdeserien 566
14.2.4 Riktvärde och värdefaktorer 567
14.2.4.1 Allmänt 567
14.2.4.2 Värdefaktorerna 567
14.2.5 Sättet att redovisa riktvärdet 569
14.2.6 Säregna förhållanden 570

15 VÄRDERING AV EKONOMIBYGGNADER 571

15.1 Gällande ordning 571
15.1.1 Allmänt 571
15.1.2 Utformning av värderingsanvisningar för ekonomibyggnader 572
15.1.3 Bestämmande av ekonomibyggnadsvärde 574

15.2 Synpunkter och förslag 575
15.2.1 Allmänt 575
15.2.2 Vad riktvärdet bör avse 576
15.2.3 Värdeserien 577
15.2.4 Riktvärde och värdefaktorer 577
15.2.5 Säregna förhållanden 579

16 VÄRDERING AV TOMTMARK 581

16.1 Gällande ordning 581
16.1.1 Allmänt 581
16.1.2 Tomtmark för småhusändamål 582
16.1.2.1 Upprättande och utformning av markvärdekartor 582
16.1.2.2 Bestämmande av markvärde 584
16.1.3 Tomtmark för hyreshus 586
16.1.3.1 Upprättande och utformning av markvärdekartor 586
16.1.3.2 Bestämmande av markvärde 589

16.1.4 Tomtmark för industribyggnader m.m. 591
16.1.4.1 Utformning och upprättande av markvärdekartor 591
16.1.4.2 Bestämmande av markvärde 593

16.2 Synpunkter och förslag 594
16.2.1 Vad riktvärdet bör avse 594
16.2.2 Värdeserie m.m. 595
16.2.3 Tomtmark för småhus 597
16.2.3.1 Värdefaktorer 597
16.2.3.2 Säregna förhållanden 606
16.2.4 Tomtmark för hyreshus och industribyggnader 608
16.2.4.1 Värdefaktorer 608
16.2.4.2 Säregna förhållanden 610

17 VÄRDERING AV EXPLOATERINGSMARK 613

17.1 Gällande ordning 613
17.1.1 Exploateringsfastighet 613
17.1.1.1 Allmänt 613
17.1.1.2 Upprättande och utformning av markvärdekartor 614
17.1.1.3 Bestämmande av värde 615
17.1.2 Övervärde på jordbruksfastighet 616

17.2 Synpunkter och förslag 618
17.2.1 Allmänt om värdering av exploateringsmark 618
17.2.2 Vad riktvärdet bör avse 620
17.2.3 Värdeområden och värdefaktorer m.m. 621
17.2.4 Säregna förhållanden 622

18 VÄRDERING AV TÄKTMARK 623

18.1 Gällande ordning 623
18.1.1 Allmänt 623
18.1.2 Värderingsprinciper 623
18.1.3 Bestämmande av värdet 624

18.2 Synpunkter och förslag 625
18.2.1 Allmänt om värdering av täktmark 625
18.2.2 Vad riktvärdet bör avse 626
18.2.3 Värdefaktorer m.m. 627
18.2.4 Säregna förhållanden 628

19 VÄRDERING AV ÅKERMARK OCH BETESMARK 629

19.1 Gällande ordning 629
19.1.1 Allmänt 629
19.1.2 Upprättande och utformning av värderingsanvisningar för åkermark 630
19.1.3 Upprättande och utformning av värderingsanvisningar för ängs- och betesmark 633
19.1.4 Utformning av värderingsanvisningar för markanläggningar för växtodlingen 634
19.1.5 Bestämmande av jordbruksvärde 634

19.2 Synpunkter och förslag 638
19.2.1 Allmänt 638
19.2.2 Vad riktvärdet bör avse 639
19.2.3 Värdeserien för åkermark 639
19.2.4 Avgränsning av värdeområde 640
19.2.5 Värdefaktorer och klassindelning 641
19.2.5.1 Åkermark 641
19.2.5.2 Betesmark 643
19.2.6 Säregna förhållanden 643

20 VÄRDERING AV SKOGSMARK OCH VÄXANDE SKOG 645

20.1 Gällande ordning 645
20.1.1 Allmänt 645
20.1.2 Utformning och upprättande av tabeller 646
20.1.2.1 Indelning i värderingsområden 646
20.1.2.2 Antal värdetabeller 648
20.1.2.3 Vad riktvärdet avsåg 648
20.1.2.4 Värderingsmodellen 648
20.1.2.5 Värdefaktorer 650
20.1.3 Tillvägagångssätt vid värderingen 652
20.1.4 Värderingsmetodernas tillämpning 653

20.2 Synpunkter och förslag 654
20.2.1 Allmänt 654
20.2.2 Vad riktvärdet bör avse 656
20.2.3 Avgränsning av värdeområde 657
20.2.4 Värdeserien 658
20.2.5 Värdefaktorer och klassindelning 659
20.2.5.1 Allmänt 659
20.2.5.2 Skogsmark med växande skog 660
20.2.5.3 Skogsimpediment 663
20.2.6 Säregna förhållanden 663

21 VÄRDERING AV VATTENFALLSENHET 665

21.1 Gällande ordning 665
21.1.1 Uppskattning av marknadsvärdet av outbyggt vattenfall (fallvärde) 669
21.1.1.1 Beräkning av normerande vattenföring (Q norm) 670
21.1.1.2 Beräkning av taxeringsvattenföring (Q tax.) 671
21.1.1.3 Beräkning av taxeringseffekt (E tax.) 671
21.1.1.4 Beräkning av värde per effektenhet 672
21.1.1.5 Uppskattning av utmålsvärde 674
21.1.2 Uppskattning av marknadsvärde av vattenkraftverk 674
21.1.2.1 Uppskattning av fallvärde 675
21.1.2.2 Uppskattning av utmålsvärde 675
21.1.2.3 Uppskattning av värde av byggnader 675
21.1.3 Beaktande av skyldighet att leverera ersättningskraft 678
21.1.4 Uppskattning av marknadsvärdet av regleringsdamm 680
21.1.5 Sammanfattning 680

21.2 Synpunkter och förslag 683
21.2.1 Allmänt om förslag till ny värderingsmetodik 683
21.2.1.1 Behov av och förutsättningar för ny metodik 683
21.2.1.2 Översiktlig redovisning av föreslagen värderingsmetodik 686
21.2.2 Bestämmande av vattenfallsenhets taxeringseffekt 688
21.2.2.1 Taxeringseffekt 688
21.2.2.2 Uppdelning av taxeringseffekt mellan kraftstation och regleringsanläggningar 691
21.2.3 Bestämmande av riktvärde vid olika godhet 694
21.2.4 Andels- och ersättningskraft 700

22 SAMORDNING AV 1981 ÅRS ALLMÄNNA FASTIGHETS-TAXERING OCH FOLK- OCH BOSTADSRÄKNINGEN 1980 703

22.1 Inledning 703

22.2 Utredningsdirektiven 703

22.3 Utredningsförslaget 704

22.4 Förslag i propositionen 710

22.5 Kommitténs synpunkter 711
22.5.1 Deklarationsblankettens utformning 712
22.5.2 Distribution och insamling 715
22.5.3 Organisationen m.m. 717
22.5.4 Sammanfattning 720

23 ORGANISATIONEN VID FASTIGHETSTAXERINGEN 721

23.1 Gällande ordning 721
23.1.1 Indelning i fastighetstaxeringsdistrikt 721
23.1.2 Förordnande och val av fastighetstaxeringsnämndens ledamöter 722
23.1.3 Valbarhets- och behörighetsvillkor m.m. 723
23.1.4 Konsulenter för fastighetstaxering 724
23.1.5 Sakkunniga vid fastighetstaxering 725
23.1.6 Ordförandens uppgifter 725
23.1.7 Lokala skattemyndighetens uppgifter 725
23.1.8 Ansvarsfördelning - skattechefens ställning 726

23.2 Synpunkter och förslag 726
23.2.1 Indelning i fastighetstaxeringsdistrikt 726
23.2.1.1 Erfarenheter av indelning i fastighetstaxeringsdistrikt 726
23.2.1.2 Regler för distriktsindelning 728
23.2.1.3 Val av deklarationer 733
23.2.1.4 Övrigt 734
23.2.2 Förordnande och val av fastighetstaxeringsnämndens ledamöter 735
23.2.2.1 Inledning 735
23.2.2.2 Ordförande 736

23.2.2.3 Av länsstyrelsen förordnad ledamot 737
23.2.2.4 Förtroendevalda ledamöter 738
23.2.3 Valbarhets- och behörighetsvillkor 739
23.2.4 Konsulenter för fastighetstaxering 740
23.2.4.1 Förordnande av konsulent 740
23.2.4.2 Konsulentens arbetsuppgifter 743
23.2.5 Sakkunniga vid fastighetstaxering 746
23.2.6 Ordförandens uppgifter 746
23.2.7 Skattemyndigheternas uppgifter 748
23.2.8 Ansvarsfördelning - skattechefens ställning 752
23.2.9 Länsstyrelsens kontaktman för fastighetstaxering 754
23.2.9.1 Tiden före 1975 års allmänna fastighetstaxering 754
23.2.9.2 Fastighetstaxeringsspecialisten vid 1975 års allmänna fastighetstaxering 755
23.2.9.3 Kontaktman vid 1981 års allmänna fastighetstaxering 757
23.2.10 Övrigt 761

24 OM SKYLDIGHET ATT AVLÄMNA ALLMÄN FASTIGHETSDEKLARATION, M.M. 765

24.1 Gällande ordning 765

24.2 Synpunkter och förslag 769
24.2.1 Inledning 769
24.2.2 Deklarations- och uppgiftsskyldighet 770
24.2.3 Innehållet i allmän fastighetsdeklaration, m.m. 775
24.2.4 Anmaning och vite 781
24.2.5 Rätten att ta del av allmän fastighetsdeklaration, m.m. 784
24.2.6 Straff 787

25 FÖRBEREDELSEARBETET VID ALLMÄN FASTIGHETSTAXERING 789

25.1 Inledning 789

25.2 Gällande ordning 790

25.3 Synpunkter och förslag 795
25.3.1 Inledning 795
25.3.2 Framtagande av föreskrifter m.m. 796
25.3.3 Fastställande av föreskrifter m.m. 801
25.3.4 Provvärdering och upprättande av riktvärdekarta m.m. 804
25.3.5 Redovisning av provvärderingen 810

25.4 Allmänhetens medverkan i förberedelsearbetet 812
25.4.1 Inledning 812
25.4.2 Kommitténs överväganden och förslag 814
25.4.2.1 Allmänt 814
25.4.2.2 Utökad medverkan av förtroendevalda 816
25.4.2.3 Andra metoder att inhämta allmänhetens synpunkter 817
25.4.2.4 Ett mera fritt förfarande 820

26 FASTIGHETSTAXERINGSNÄMNDERNAS VERKSAMHET M.M. 825

26.1 Gällande ordning 825

26.2 Synpunkter och förslag 830
26.2.1 Sammanträden, närvarorätt m.m. 831
26.2.2 Beslutsförhet och omröstning 837
26.2.3 Besluts- och underrättelseförfarandet m.m. 841
26.2.4 Innehållet i beslut om taxering 858
26.2.5 Fastighetslängd 860

27 KOSTNADER FÖR DEN ALLMÄNNA FASTIGHETSTAXERINGEN ÅR 1981 867

RESERVATIONER OCY SÄRSKILDA YTTRANDEN 871

Förkortningar

CFD	Centralnämnden för fastighetsdata
Fastighetstaxeringskommittéerna	1966 års fastighetstaxeringskommittéer
Fastighetstaxeringsutredningen	1971 års fastighetstaxeringsutredning
FBL	Fastighetsbildningslagen (1970:988)
FL	Förvaltningslagen (1971:290)
FoB-utredningen	Kommittén (E 1976:02) med uppdrag att utreda frågan om behovet av framtida folk- och bostadsräkningar
FTF	Fastighetstaxeringsförordningen
FTL	Fastighetstaxeringslagen
FTR	Fastighetstaxeringsrätt
Handledningen	Handledning för allmän fastighetstaxering 1975, innefattande även vissa av riksskatteverket meddelade anvisningar, sammanställd av riksskatteverket
JB	Jordabalken
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätt
LMV	Lantmäteriverket
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska centralbyrån
Sf	Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
Si	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SFS	Svensk författningssamling
SkvI	Skogsvärderingsinstruktionen (1973:1100)
SÖ	Skolöverstyrelsen
TK	Taxeringskungörelsen (1957:513)
TL	Taxeringslagen (1956:623)

SAMMANFATTNING

Inledning

Fastighetstaxeringens regler har under senare år reformerats fortlöpande. De kan nu sägas ge en i stort sett rättvis och likformig fastighetstaxering. Likväl kan åtskilliga förbättringar göras. Det gäller både i författningstekniskt hänseende och beträffande reglernas materiella innehåll.

Fastighetstaxeringskommittén har i uppdrag att se över vissa återstående frågor på fastighetstaxeringsområdet. En huvuduppgift är att göra en lagteknisk översyn av gällande regler i syfte att samla föreskrifterna i en särskild lag. En anpassning bör härvid ske till bestämmelserna i RF om delegering till myndighet att utfärda föreskrifter. Även skattepliktsreglerna bör enligt direktiven ses över särskilt. Vidare bör kommittén ta upp frågan om lämplig värderingsmetod för vattenfallsfastigheter. Härvid bör övervägas en metod som är mera grundad på avkastningen än på anläggningskostnaden.

Även frågan om en förenkling av reglerna bör tas upp. Kommittén bör också överväga hur fastighetstaxeringen bör anpassas till den nya organisationen för inkomsttaxeringen i första instans.

De frågor som kommittén tar upp i detta betänkande har en omedelbar betydelse för att 1981 års allmänna

fastighetstaxering skall kunna genomföras med resultat av tillfredsställande kvalitet.

En del frågor kommer kommittén att behandla i senare betänkanden. Det gäller bl.a. vissa formella regler samt följdändringar i andra författningar med anledning av de nu föreslagna nyheterna.

Betänkandet är disponerat på följande sätt. I kap. 2 ges en kort historik och en översiktlig redogörelse för gällande regler om fastighetstaxering samt för dess innehåll.

Uppgifter från fastighetstaxeringen används inom många olika samhällsområden, således inte bara på beskattningens område. I kapitlet lämnas en översikt över författningar som knyter an till uppgifter från fastighetstaxeringen.

Kap. 3 innehåller överväganden om den författningstekniska utformningen av nya regler för fastighetstaxering. Här föreslås att flertalet regler om fastighetstaxering bryts ut ur de författningar där de nu finns och att grundläggande föreskrifter tas in i en ny lag, fastighetstaxeringslagen, FTL. Vidare bör lagen kompletteras med föreskrifter och anvisningar, allt anpassat efter RF:s reglering av normgivningsmakten. Den nya lagen föreslås blir utformad på följande sätt.

Första avdelningen innehåller inledande bestämmelser och begreppsdefinitioner samt för fastighetstaxeringen grundläggande föreskrifter, dvs. föreskrifter om skatteplikt, taxeringsenhet och beskattningsnatur.

Andra avdelningen innehåller föreskrifter om värderingen, dels allmänna, gemensamma värderingsföreskrif-

ter, dels särskilda föreskrifter om värdering av olika typer av egendom.

Tredje avdelningen innehåller formella och administrativa föreskrifter för fastighetstaxeringen, såsom regler om taxeringsorganisationen, förberedelsearbetet inför fastighetstaxeringen, fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet m.m.

I kap. 4 behandlas innehållet i RSV:s Handledning inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. På grund av innehållet i nya RF kan anvisningarna i dess nuvarande bemärkelse inte behållas.

Inledande bestämmelser i FTL

I kap. 5 (1 kap. FTL) anges i vilken mån de regler som finns i de inledande avsnitten av KL och TL också behövs i ett inledande kapitel i FTL. Vidare övervägs vilka ytterligare regler som är lämpade att tas in i ett inledande kapitel i lagen.

Flera av de inledande bestämmelserna i KL och TL har sådan anknytning till fastighetstaxering att liknande regler bör ingå också i FTL. Detta gäller t.ex. regler om vad som menas med taxeringsår. En del föreskrifter i KL, som enbart rör fastighetstaxeringen, kan däremot överföras till FTL och helt utgå ur KL. Detta är fallet med exempelvis regler om den s.k. beskaffenhetstidpunkten och om tid då allmän fastighetstaxering skall äga rum.

I kapitlet ges också en bestämmelse om vilka de grundläggande besluten skall vara vid fastighetstaxeringen och om vilka rättssubjekt som i FTL skall jämställas med ägare.

Indelning av byggnader och mark

I kap. 6 (2 kap. FTL) behandlas frågor om klassificering av byggnader och mark.

Den klassificering av byggnadstyper och ägoslag som görs vid fastighetstaxeringen tjänar till att få fram ett rättvisande underlag för de olika besluten under taxeringsförfarandet. Det sätt på vilket egendomen klassificeras i olika byggnadstyper och typer av mark, s.k. ägoslag, har avgörande betydelse för de olika momenten vid taxeringen, t.ex. vid indelningen i taxeringsenheter. Vidare används olika värderingsmetoder för skilda slag av egendom.

Ett riktmärke för klassificeringssystemet är att det skall kunna samordnas med annan lagstiftning och statistikframställning, där likartade begreppsbestämningar kommer till användning. Vid utarbetandet av förslaget till klassificering har så långt det är möjligt mot bakgrund av fastighetstaxeringens behov hänsyn tagits till samordningsaspekter.

Gällande regler om indelning av byggnader och mark finns inte i lag utan i Handledningen. Nu föreslås att definitionerna av olika byggnadstyper och ägoslag skall intas i FTL.

De olika byggnadstyper som bör förekomma är småhus, hyreshus, ekonomibyggnad, specialbyggnad och industribyggnad. Den sistnämnda byggnadstypen skall utgöra en restgrupp, så att byggnader som inte kan hänföras till någon annan byggnadstyp skall klassificeras som industribyggnad.

För specialbyggnader föreslås det huvudsakliga användningssättet vara indelningsgrund, medan byggnadens huvudsakliga beskaffenhet bör utgöra indelningsgrund för övriga byggnadstyper.

Definitionen av de byggnader som enligt förslaget skall hänföras till specialbyggnad har i princip utformats så, att det sätt på vilket byggnaden används motiverar att den skall undantas från skatteplikt. Används byggnad på sådant sätt att den kan indelas som specialbyggnad skall användningen enligt huvudregeln vara avgörande vid klassificeringen och inte det ändamål som byggnaden är inrättad för.

Förslaget om indelning i byggnadstyper överensstämmer i stort med gällande regler. Dock kallas den byggnadstyp, som nu är en restgrupp för specialbyggnad. Någon särskild byggnadstyp för skattefria byggnader finns inte i dag.

De olika typerna av ägoslag som marken bör indelas i är tomtmark, exploateringsmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark. Indelningen av mark överensstämmer på det hela taget med gällande ordning. I fråga om skogsmark föreslår kommittén i samordningssyfte att skogsvårdslagens definition på produktiv skogsmark används. I förslaget har några nya ägoslag införts, nämligen exploateringsmark, täktmark och skogsimpediment.

Mark, som är avsedd att exploateras för byggnadsändamål, kan i gällande ordning ingå i jordbruksfastighet som något av ägoslagen på fastigheten. Sådan mark föreslås nu i vissa fall bli klassificerad som exploateringsmark och skall då inte ingå i jordbruksfastighet.

I gällande ordning utgör ägoslaget icke produktiv mark en restgrupp. All mark, som inte kan klassificeras som något annat ägoslag, hänförs till icke produktiv mark. Kommittén anser att även i fortsättningen att ett ägoslag som är en restpost skall finnas. Ägoslaget bör benämnas övrig mark. Denna mark skall enligt förslaget inte åsättas något värde. Inom ägoslaget icke produktiv mark finns mark som har ganska betydande värden. Sådan mark bör även i fortsättningen värderas. Därför föreslås att mark såsom myr, berg och mark med fjällskog skall hänföras till ett nytt ägoslag som kallas skogsimpediment och att återstoden av det nuvarande ägoslaget inte produktiv mark hänförs till övrig mark.

Skatteplikt för fastighet

Kap. 7 (3 kap. FTL) innehåller förslag till regler om skatteplikt för fastighet.

Nu gällande regler om skatteplikt är föråldrade och svåröverskådliga. Detta har medfört tillämpningssvårigheter. Kommittén har ansett det angeläget att ett enklare regelsystem skapas.

Motivet för att fastighet skall undantas från skatteplikt har hittills huvudsakligen varit den samhällsnytta den bedrivna verksamheten på fastigheten medför.

Enligt kommittén bör samma skäl även i fortsättningen vara avgörande för om fastighet skall vara skattefri. Det materiella innehållet i förslaget överensstämmer

på det hela taget med gällande regler om undantag från skatteplikt. För att åstadkomma en anpassning till modernare samhällsförhållanden föreslås emellertid några förändringar. Bl.a. utvidgas den skattefrihet som f.n. gäller för järnvägstrafikens byggnader också till busstrafikens byggnader. Vidare görs Sveriges radios och dess dotterbolags byggnader skattefria. Även vattenverken görs fria från skatt.

I förenklingssyfte föreslås att byggnader, som används på ett sådant sätt att skattefrihet är motiverad för dem, skall samlas till byggnadstyp kallad specialbyggnad. Inom gruppen specialbyggnad finns flera undergrupper av byggnader. Alla specialbyggnader föreslås bli undantagna från skatteplikt.

I gällande ordning är byggnads användningssätt i de flesta fall avgörande för vilka byggnader som skall vara undantagna från skatteplikt. I flertalet fall krävs också att staten, kommun eller annan menighet skall äga fastigheten. Kommittén anser att det i princip inte finns skäl att bibehålla detta ägarkrav beträffande specialbyggnader.

Som ett ytterligare led i ett förenklat regelsystem föreslås att en huvudsaklighetsprincip tillämpas konsekvent. Således skall enligt förslaget inte såsom nu en byggnad kunna uppdelas i en skattefri och en skattepliktig del.

Tomtmark, övrig mark och markanläggningar som kan höra till skattefria byggnader bör också undantas från skatteplikt.

En nyhet i förslaget är att vissa jordbruksfastigheter skall undantas från skatteplikt. Här avses

sådan egendom som huvudsakligen används i vård, undervisning och forskning. Något ägarkrav uppställs inte heller beträffande dessa jordbruk.

Taxeringsenhet

I kap. 8 (4 kap. FTL) behandlas frågor om bildande av taxeringsenheter. En grundtanke bakom de nuvarande reglerna om bildande av taxeringsenheter är att taxeringsenhet skall vara en ekonomisk enhet och lämpa sig för värdering. Kommittén konstaterar att dessa regler i stort sett har fungerat helt tillfredsställande. Några egentliga ändringar i sak föreslås därför inte.

Registerfastighet bör liksom nu vara utgångspunkt vid bildande av taxeringsenheter. Som regel kommer registerfastighet också att vara taxeringsenhet. I vissa fall kan registerfastighet uppdelas i två eller flera taxeringsenheter.

Följande olika typer av taxeringsenheter föreslås förekomma, nämligen småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, exploateringsenhet, specialenhet och lantbruksenhet.

Beskattningsnatur

I kap. 9 (4 kap. FTL) diskuteras frågor om fastighets beskattningsnatur. Enligt gällande rätt skall fastighet taxeras som jordbruksfastighet, om den används för jordbruk eller skogsbruk och som annan fastighet, om den används för annat ändamål. Huvudregeln är att om fastigheten har en areal om minst 5 ha produktiv mark skall fastigheten taxeras som jordbruksfastighet.

Kommittén konstaterar att nuvarande regler gett ett i huvudsak tillfredsställande resultat. Gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och småhusfastighet har dock gett problem. Enligt kommitténs uppfattning bör det krävas att jord- eller skogsbruk av någon betydelse kan drivas på en fastighet för att bostadsbyggnad skall få beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Olika kriterier på när jord- eller skogsbruk av någon betydelse skall anses föreligga diskuteras i betänkandet. Kommittén har stannat för att arealen av brukningsenheter bör avgöra gränsdragningen. Om arealgränsen höjs utöver nu gällande 5 ha produktiv mark medför det att vissa bostadsbyggnader på fastigheter som ägs av s.k. fritidsjordbrukare får beskattningsnaturen annan fastighet och blir inkomstbeskattade enligt villaschablonen. Man får emellertid räkna med att även mindre fastigheter för många har sitt största värde för jordbruksdrift. En höjning av arealgränsen skulle kunna få mindre önskvärda effekter för dessa jordbrukare. Kommittén förordar att gränsen liksom f.n. sätts vid 5 ha produktiv mark.

Kommitténs förslag överensstämmer materiellt i allt väsentligt med gällande regler. I lantbruksenhet ingår enligt förslaget något eller några av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark. Oberoende av storleken skall sådan enhet taxeras som jordbruksfastighet. Om småhus eller hyreshus med tomt ligger i omedelbar anslutning till lantbruksenhet med minst 5 ha åkermark, betesmark och skogsmark skall bostadsbyggnaden med tomt ingå i lantbruksenheten och således taxeras som jordbruksfastighet. Detta bör dock gälla endast om byggnaden ägs av lantbruksenhetens ägare och används som bostad av denne, arrendator eller deras arbetskraft.

Värderingsreglerna

Allmänna taxeringsregler

Kap. 10 (5 kap. FTL) innehåller grundläggande regler för bestämmande av taxeringsvärde. Till detta kapitel har sammanförts regler som gäller för alla byggnadstyper och ägoslag, dvs. främst de regler som i gällande lag finns i 9-10 § KL och anvisningarna till dessa paragrafer. Därtill kommer de av RSV meddelade anvisningar som har sådan betydelse att de enligt kommitténs mening bör ingå i FTL. Kapitlet har delats upp i två avsnitt, ett som behandlar grunderna för taxeringen och ett avsnitt som anger vilka delvärden som skall bestämmas för de olika taxeringsenheterna.

Taxeringsvärde bör bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet. Den grundläggande värderingsprincipen om att taxeringsvärdet skall bestämmas till 75 % av marknadsvärdet bör gälla även i fortsättningen. Från marknadsvärdeprincipen bör vissa undantag göras bl.a. i fråga om de flesta privaträttsliga förpliktelser på samma sätt som f.n.

Förpliktelser enligt servitut och tomträttskontrakt bör dock beaktas.

Värdetidpunkten vid fastighetstaxeringen är f.n. enligt 9 § andra stycket KL ingången av året före taxeringsåret. I praktiken har dock det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret varit bestämmande såväl vid 1970 som 1975 års allmänna fastighetstaxering. Avgörande har varit den tidpunkt då erforderlig prisstatistik har funnits tillgänglig. Kommittén föreslår därför att reglerna anpassas till det förfarande som tillämpas i praxis, dvs. att marknadsvärdet bestäms med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret.

Marknadsvärdet bör i första hand bestämmas enligt ortsprismetoden, i andra hand enligt avkastningsmetoden och i sista hand enligt produktionskostnadsmetoden. Någon ändring i gällande ordning föreslås således inte. De två första metoderna, dvs. ortsprismetoden och avkastningsmetoden utvecklas närmare genom de regler kommittén föreslår skall ingå i 8-15 kap. FTL. I 5 kap. FTL ges bestämmelser om produktionskostnadsmetoden.

Delvärden skall enligt kommitténs förslag redovisas för de olika taxeringsenheterna och inte som för närvarande knytas till fastighetens beskattningsnatur. Någon större praktisk skillnad innebär detta dock inte eftersom en fastighets beskattningsnatur i de flesta fall skall bestämmas med utgångspunkt i typen av taxeringsenhet.

De delvärden som kommittén föreslår skall bestämmas är för småhus-, hyreshus-, industri- och exploateringsenhet byggnadsvärde och markvärde, dvs. i princip som enligt gällande ordning. För lantbruksenhet skall bestämmas delvärdena bostadsbyggnadsvärde, ekonomibyggnadsvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och värde av skogsimpediemnt. Som en delpost av skogsvärdet skall skogsmarksvärdet redovisas.

De nuvarande delvärdena värde av övrig mark, värde av särskilda tillgångar samt övervärde avses utgå.

Det ägoslag som kommittén föreslår skall betecknas övrig mark avses inte åsättas något värde. Delvärdet övrig mark behövs därför inte i fortsättningen.

Nuvarande delvärde värde av särskilda tillgångar är så konstruerat att det avser tillgångar som hör samman med markens användande. Dessa skall enligt kommitténs förslag antingen inräknas i det delvärde det närmast hör samman med eller beaktas vid värderingen i form av justering för säreget förhållande.

De värden som ingår i delvärdet övervärde kommer att beaktas i den mån den mark som berörs härav har brutits ut till en särskild taxeringsenhet, exploateringsenhet.

Varje delvärde skall även i fortsättningen bestämmas var för sig med tillämpning av de tidigare redovisade grunderna för taxeringen. Summan av de olika delvärdena utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde.

Värderingsenheter

11 kap. (6 kap. FTL) innehåller regler som rör indelningen i värderingsenheter, dvs. den egendom som skall värderas för sig. De regler som kommittén föreslår skall gälla i detta avseende utgör i stort sett ett lagfästande av RSV:s anvisningar med motsvarande innehåll.

Huvudregeln innebär att varje småhus med ett värde om minst 10 000 kr. utgör en värderingsenhet liksom varje hyreshusenhet. Det samma gäller varje modern ekonomibyggnad och annan ekonomibyggnad som har ett större värde.

Varje tomt skall enligt huvudregeln utgöra en värderingsenhet. Även vart och ett av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment skall normalt utgöra en värderingsenhet.

Allmänna värderingsregler

Kap. 12 i betänkandet (7 kap. FTL) behandlar allmänna värderingsregler, bl.a. regler för värdering med ledning av riktvärden och värderingsregler för de olika delvärdena. De riktvärden i form av bl.a. byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor och de andra värderingsanvisningar som fastställdes vid 1975 års taxering visade sig utgöra ett mycket värdefullt hjälpmedel vid taxeringen. Ett värderingsförfarande vid fastighetstaxering måste med nödvändighet grunda sig på schablonmässiga värderingsmetoder. Kommittén anser därför att systemet med riktvärden bör bibehållas och så långt möjligt utvecklas. Riktvärdena föreslås utgöra föreskrifter i RF:s mening och sålunda vara bindande. Det överensstämmer med tillämpningen i praktiken av 1975 års anvisningar av RSV och skattecheferna. Kommittéförslaget i denna del innebär följande.

Värderingen skall ske med utgångspunkt i värdefaktorer såsom byggnadsstorlek, standard m.m., tomtmarksstorlek, produktiv marks godhet etc. Värdefaktorer är sålunda egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet. En del värdefaktorer, nämligen de som har stor betydelse för marknadsvärdet och vars inverkan på marknadsvärdet är generell, bör beaktas särskilt vid riktvärdets bestämmande. Detta innebär att riktvärden skall anges för olika kombinationer av sådana värdefaktorer, t.ex. vilka riktvärden som skall gälla för småhus vid olika storlek, ålder, standard etc. För övriga värdefaktorer skall de förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom ett område, värdeområde, läggas till grund vid riktvärdets bestämmande.

För de byggnadstyper och ägoslag som skall värderas med ledning av riktvärden skall riket indelas i värde-

områden. Avgränsningen av ett sådant område skall göras så att värdeförhållandena inom området i allt väsentligt är enhetliga, dvs. så att inverkan av de värdefaktorer, som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler.

De värdefaktorer, som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall indelas i klasser. En klassindelning bör göras så att värdeskillnaden mellan klasserna inte blir alltför stor. Tillsammans med utformningen av olika värdeserier som bör användas vid riktvärdets bestämmande kan klassindelningen sägas styra ambitionsnivån vid värderingen.

De värdefaktorer,som inte särskilt har beaktats vid riktvärdets bestämmande men som påtagligt inverkar på marknadsvärdet, får beaktas genom justering för säregna förhållanden.

Riktvärdena skall bestämmas så att de efter en eventuell justering för säregna förhållanden leder till ett taxeringsvärde som står i överensstämmelse med de grunder för taxeringen som anges i 5 kap. 2-5 §§ FTL. Detta innebär bl.a. att taxeringsvärdet skall utgöra 75 % av marknadsvärdet. Avvikelse från denna princip bör dock få förekomma om den föranleds av de stegvisa förändringar i riktvärdena som blir en oundviklig följd av en klassindelning av värdefaktorer eller anpassning till fastställda tabell- eller värdeserier.

De närmare föreskrifter som behövs i fråga om indelning i värdeområden, klassindelning av värdefaktorer, värdeserier, tabeller, riktvärden m.m. beslutas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Till de allmänna värderingsreglerna hör även de regler som har betydelse för de olika delvärdenas bestämmande. Till övervägande delen innebär lagförslaget även i denna del ett lagfästande av RSV:s anvisningar.

Byggnadsvärdet bestäms även i fortsättningen enligt mervärdeprincipen.

Värdet av tomtmarken ligger främst i vilken möjlighet det finns att bebygga tomten. Dessa möjligheter bestäms som huvudregel med utgångspunkt i den pågående markanvändningen.

För vissa egendomskategorier innebär förslaget att något värde inte skall bestämmas, t.ex. byggnad på annans mark med värde under 10 000 kr. Härigenom undviker man värdering av en del egendom med ringa värde, trots att egendomen formellt är av skattepliktig natur.

Särskilda värderingsregler

I kap. 13-21 i betänkandet behandlas de regler som har betydelse för värderingen av de byggnadstyper och ägoslag som skall värderas med ledning av riktvärden. I första hand är det fråga om regler som har betydelse för riktvärdets bestämmande. I huvudsak överensstämmer förslagen med nu gällande regler.

Kap. 13 avser (8 kap. FTL) värdering av småhus. Riktvärde för småhus skall liksom f.n. utgöra värdet av ett småhus med tillhörande komplementhus. De värdefaktorer som skall beaktas särskilt vid riktvärdets bestämmande föreslås vara storlek, ålder, standard, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning.

Kap. 14 (9 kap. FTL) avser värderingen av hyreshus. Värdet av sådant hus skall bestämmas som skillnaden mellan värdet av hyreshusenheten - dvs. hyreshuset med tillhörande mark - och värdet av den eller de värderingsenheter som avser enbart marken. Riktvärdet för en hyreshusenhet skall anges genom en bruttokapitaliseringsfaktor. Med en sådan avses förhållandet mellan värdet av hyreshusenheten och den årliga totalhyran för hyreshus inom värderingsenheten. Värdet av hyreshusenheten fås genom produkten av värderingsenhetens totalhyra och bruttokapitaliseringsfaktorn. De värdefaktorer som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande är storlek, ålder, standard och markvärdeandel.

Kap. 15 (10 kap. FTL) behandlar värdering av ekonomibyggnader. De värdefaktorer som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande är byggnadskategori, storlek, ålder och beskaffenhet.

Regler för värdering av industribyggnader, som avses utgöra innehållet i 11 kap. FTL, kommer att tas upp i ett senare delbetänkande.

Kap. 16 (delar av 12 kap. FTL) behandlar värderingsreglerna för tomtmark. Riktvärde för småhustomter skall i regel utgöra värdet av en tomt. De värdefaktorer som särskilt skall beaktas vid bestämmandet av riktvärde för småhustomter är storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt om särskilda skäl föreligger typ av bebyggelse och speciell belägenhet.

17 kap. (delar av 12 kap. FTL) behandlar värdering av exploateringsmark. Riktvärdet för sådan mark skall bestämmas genom att de riktvärden som har fastställts för småhus-, hyreshus- eller industritomter

multipliceras med en exploateringsfaktor. Denna skall bestämmas så att man särskilt beaktar värdefaktorerna, väntetid - dvs. tiden innan exploateringen kan beräknas börja - och exploateringstiden.

18 kap. (delar av 12 kap. FTL) avser värdering av täktmark. Riktvärdet för täktmark skall beräknas som produkten av en brytningsfaktor och värdet per kubikmeter brytvärd fyndighet av olika slag vid omedelbar brytning. De fyndigheter som främst avses är de som anges i 18 § naturvårdslagen (1964:882), dvs. sten, grus, sand m.m. Kubikmetervärdet vid omedelbar brytning skall bestämmas till marknadsmässigt arrendepris.

Kap. 19 (13 kap. FTL) innehåller värderingsreglerna för åkermark och betesmark.

Riktvärde för åkermark skall utgöra värdet per hektar av åkermark som är av viss genomsnittlig beskaffenhet. De värdefaktorer som särskilt skall beaktas när riktvärdet för åkermarken bestäms är godhet, bruknings-förhållanden och dränering. För betesmarken skall riktvärdet utgöra värdet per hektar betesmark.

Kap. 20 (14 kap. FTL) avser värderingen av skogsmark och växande skog samt skogsimpediment.

Kommittén föreslår att värderingsreglerna i huvudsak blir oförändrade jämfört med nu. Vid värderingen skall förutsättningen vara att det på fastigheten bedrivs ett efter förhållandena avpassat uthålligt skogsbruk. Värderingen föreslås ske enligt den hittills tillämpade s.k. T1-metoden. Den hittills använda alternativa T2-metoden föreslås slopad.

Riktvärdet för skogsmark och växande skog skall utgöra värdet per hektar mark. Vid riktvärdets bestämman-

de skall särskilt beaktas värdefaktorerna godhet, kostnadsklass, virkesförråd per hektar, trädslagsklass och grovskogsprocent.

Riktvärdet för skogsimpediment skall utgöra värdet per hektar och anges för varje värdeområde för skogsmark och växande skog. Värdefaktorn beskaffenhet skall särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande.

Kap. 21 i betänkandet (15 kap. FTL) behandlar reglerna för värderingen av vattenfallsenheter.

I direktiven anges särskilt att frågan om taxering av vattenfallsfastigheter bör tas upp av kommittén. Bl.a. framhålls angelägenheten av att en övergång till en värderingsmetod, som är mer grundad på avkastningen än på anläggningskostnaderna, övervägs inför nästa allmänna fastighetstaxeringar.

Kritik har riktats emot att det nuvarande systemet innebär, att dyra kraftverk får höga taxeringsvärden och billiga och lönsamma kraftverk får låga värden. I 1975 års fastighetstaxering sökte man komma till rätta med detta genom att inom ramen för den gällande principuppläggningen ge större tyngd åt avkastningsaspekterna. Trots detta visar utfallet av 1975 års taxering att värdet per producerad kraftenhet fortfarande vanligen är högst för de sämsta och lägst för de bästa kraftstationerna.

Beträffande de allmänna förutsättningarna för användande av en avkastningsmetod framhåller kommittén att produktionskostnaderna vid en vattenkraftstation till övervägande del består av kapitalkostnader och till mindre del av kostnader för drift och underhåll. Det torde komma att råda en ständigt ökad ef-

terfrågan på elektrisk energi och effekt. Vattenkraften kan därför anses vara en i hög grad realsäker tillgång. Förhållandena vid produktion av vattenkraft är sådana att en ren avkastningsmetod, som bygger på kapitalisering av den framtida produktionens nettovärde enligt kommitténs mening är väl lämpad för värdering av en vattenkraftstation.

Kommittén föreslår nu införandet av en avkastningsmetod. Härigenom kommer den revidering som påbörjades vid 1975 års taxering genom att inom ramen för den gällande principuppläggningen ge större tyngd åt avkastningsaspekterna att fullföljas.

Den föreslagna värderingsmetoden innebär att värderingen av kraftstationer och regleringsanläggningar samordnas. Båda dessa typer av taxeringsenheter föreslås få beteckningen vattenfallsenheter. Vattenfall föreslås bli föremål för taxering endast om det med säkerhet kan bebyggas och bör därför ej taxeras förrän byggnadstillstånd enligt vattenlagen (1918:523) föreligger.

Först bestäms det totala värdet (T) för en nybyggd vattenfallsenhet med ledning av avkastningen. Detta sker genom att enhetens taxeringseffekt multipliceras med ett för enheten tillämpligt riktvärde.

Därefter fastställs återanskaffningskostnaden (Å) för den nyanlagda kraftstationen eller regleringsanläggningen efter i princip samma grunder som vid 1975 års fastighetstaxering. Beräkningen av återanskaffningskostnaderna förutsätts följa de generella reglerna för bestämmande av återanskaffningskostnad som återfinns i 5 kap. 6 §.

Vattenfallsenhetens markvärde erhålls som skillnaden

mellan totala värdet (T) och återanskaffningskostnaden (Å), dvs. markvärdet = T - Å. Markvärdet kommer att innefatta vad som tidigare betecknats som fallvärde och utmålsvärde. Någon uppdelning mellan dessa värdeslag föreslås inte ske fortsättningsvis.

Vattenfallsenhetens byggnadsvärde (B) är lika med dess återanskaffningskostnad om byggnaden är ny. För övriga anläggningar bestäms byggnadsvärdet (B) efter en nedskrivning av återanskaffningskostnaden.

Totala värdet för taxeringsenheten erhålls som summan av markvärdet och byggnadsvärdet, dvs. totala värdet = (T - Å) + B. Detta uttryck kan också skrivas T - (Å - B), där Å - B är lika med summan av de årliga nedskrivningarna med hänsyn till ålder och bruk.

För mindre lönsamma vattenfallsenheter, där Å är större än T bestäms Å = T, dvs. dessa fastigheter får inget markvärde utan endast ett byggnadsvärde.

I kap. 22 behandlar kommittén samordningen mellan 1981 års fastighetstaxering och 1980 års folk- och bostadsräkning (FoB 80). På grundval av FoB-utredningens betänkande (SOU 1978:79) Förslag till undersökning om hushåll, bostäder och sysselsättning 1980 har i prop. 1978/79:128 föreslagits att en ny allmän folk- och bostadsräkning genomförs under år 1980.

I betänkandet föreslås en samordning av uppgiftslämnandet till den föreslagna undersökningen om hushåll, bostäder och sysselsättning 1980 med den allmänna fastighetstaxeringen år 1981.

Sammanfattningsvis ställer kommittén sig positiv till den föreslagna samordningen av FoB 80 och den

allmänna fastighetstaxeringen år 1981. De samhällsekonomiska fördelar som kan uppnås härigenom, bl.a. i fråga om gemensam informationsverksamhet, gemensam mottagning och sortering av blanketter, begränsning av fastighetsägarnas uppgiftstillfällen, minskad blankettmängd samt möjligheterna att bygga upp ett byggnads- och lägenhetsregister, är så betydande att de bör tillvaratas. Det återstår dock framför allt vad som gäller organisationen, åtskilliga detaljfrågor att lösa. Den närmare utformningen av dessa detaljer bör dock kunna ske i det samarbete mellan kommunerna, SCB och RSV som föreslås äga rum.

De administrativa reglerna

Organisation vid fastighetstaxering

23 kap. (17 kap. FTL) behandlar organisationen vid fastighetstaxeringen. Det framhålls att indelningen i taxeringsdistrikt har stor betydelse för möjligheterna att nå en rättvis och likformig fastighetstaxering. Vid distriktsindelningen har kommittén eftersträvat en ordning som tillgodoser kraven på både särskild sakkunskap om den fastighetstyp som skall värderas och den lokalkännedom inom distriktet som behövs. Kommittén föreslår att taxeringsdistrikten delas in efter fastighetskategori på sådant sätt att erforderlig lokalkännedom finns i nämnden.

I fråga om organisationen i övrigt föreslår kommittén att denna så långt möjligt anpassas till de regler som gäller för den nya taxeringsorganisationen i första instans fr.o.m. 1979 års taxering, RS-reformen. Sålunda har bestämmelserna om förordnande och val av fastighetstaxeringsnämndernas ledamöter, valbarhets- och behörighetsvillkor, ord-

förandenas och skattemyndigheternas uppgifter och skattechefens ställning (ansvarsfördelningen) utformats efter samma mönster som gäller enligt RS-reformen.

Lokal skattemyndighet bör enligt kommittén medverka inte enbart vid beredningen utan även vid granskningen av fastighetsdeklarationer. Liksom vid 1975 års fastighetstaxering bör det på länsstyrelsen finnas en tjänsteman (kontaktman för fastighetstaxering), som leder arbetet vid allmän fastighetstaxering.

Bestämmelserna om konsulenter och sakkunniga föreslås i stort förbli oförändrade.

Deklarationsskyldighet m.m.

I 24 kap. (18 kap. FTL) behandlas deklarationsskyldighet m.m. Kretsen av deklarationsskyldiga föreslås få i stort sett samma omfattning som nu. Det föreslås att deklarationsskyldighet efter anmaning skall gälla också för den som eljest inte behöver lämna deklaration. Innehållet i fastighetsdeklarationen föreslås få en något utförligare reglering i FTL än f.n. i TL. Innehållet påverkas dessutom av FoB:s uppgiftskrav. För vissa skattefria fastigheter bör deklaration kunna lämnas i förenklad form. Fastighetsdeklarationen bör kunna sändas in med posten portofritt.

Uppgiftsskyldighet bör liksom f.n. finnas för byggnadsnämnd, lantbruksnämnd, brandförsäkringsanstalt och vissa offentliga inrättningar. Efter anmaning bör fastighetsägare vara skyldig att lämna upplysningar utöver dem som medtagits i deklarationen.

Kommittén föreslår att fastighetstaxeringsnämnden och fastighetsägare skall kunna komma överens om besiktning av fastighet. Detta motsvarar taxeringsbesök vid inkomsttaxeringen.

Förberedelsearbetet

I 25 kap. (19 kap. FTL) föreslår kommittén i fråga om förberedelsearbetet en förlängning av tidsperioden. Arbetet med att för RSV:s räkning arbeta fram förslag till värderingstekniska föreskrifter och riktvärden föreslås ligga på LMV, skogsstyrelsen och lantbruksuniversitetet. LMV bör därutöver tillsammans med en arbetsgrupp bestående av ledamöterna i fastighetstaxeringsnämnden utarbeta förslag till riktvärdetabeller för småhus och riktvärdetabeller för tomtmark. Dessutom skall dessa utföra den s.k. provvärderingen (tidigare provtaxering).

Förslagen om förberedelsearbetet innebär en inte oväsentlig ambitionshöjning. Så t.ex. föreslås för skogstaxeringen att anvisningar skall utfärdas för relativt små områden (anvisningsområden). Anvisningarna skall ge upplysningar om det genomsnittliga värdet på olika värdefaktorer inom området och såvitt möjligt ge vägledning om den variation som förekommer.

Fastställandet av olika bestämmelser som skall gälla vid fastighetstaxeringen bör i stort sett ske enligt nuvarande ordning. I realiteten bör det ankomma på RSV och skattecheferna. Kommittén har även på olika sätt ökat allmänhetens inflytande på förberedelsearbetet. Bl.a. avses alla förtroendevalda ledamöter medverka i den nyssnämnda arbetsgruppen under förberedelsearbetet. Vidare avses allmänheten få möjlig-

het att framföra synpunkter vid utarbetandet av riktvärden m.m. Några uttryckliga bestämmelser i sistnämnda hänseende föreslås dock inte tas in i lagen. Däremot avses RSV genom riktlinjer ange de olika sätt på vilket en sådan medverkan kan ske.

Fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet

I 26 kap. (20 kap. FTL) föreslås att fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet anpassas till RS-reformen i likhet med vad som gäller beträffande organisationen. De för RS-reformen gällande bestämmelserna om sammanträde, beslutförhet och omröstning föreslås överförda till fastighetstaxeringen.

Besluts- och underrättelseförfarandet föreslås bli förändrat i vissa avseenden. Beteckningarna preliminärt resp. slutligt beslut bör bytas ut mot beslut om taxering. Den första underrättelsen om fastighetstaxeringsnämndens beslut bör sändas ut senast den 15 mars mot f.n. den 15 februari. Det omprövade beslutet efter t.ex. erinringar bör sändas ut senast den 15 juni i stället för som nu den 15 maj.

Kommittén föreslår för vissa fall en utökad redovisning av nämndens beslut. Bestämmelser om besluts innehåll bör i motsats till nu tas in i lag. Samma gäller om innehållet i fastighetslängd och stomme till sådan längd.

Inkomster och kostnader

Genom garantibeskattningen tillförsäkras kommunerna en viss inkomst på grundval av fastigheternas taxeringsvärden. Kommunernas inkomst genom garantibeskatt-

ningen i anslutning till 1981 års allmänna fastighetstaxering har beräknats uppgå till ca 2 200 milj.kr. Motsvarande belopp efter 1975 års allmänna fastighetstaxering har beräknats uppgå till omkring 1 300 milj. kr.

De totala kostnaderna för den allmänna fastighetstaxeringen år 1981 har beräknats uppgå till ca 210 milj. kr.

Kostnadsberäkningarna grundar sig dels på föreliggande förslag till förfarande vid 1981 års fastighetstaxering, dels på erfarenheter från tidigare allmänna fastighetstaxeringar. Kostnadsberäkningarna redovisas i 27 kap. i betänkandet.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till Fastighetstaxeringslag

Härigenom föreskrivs följande

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Vid fastighetstaxering skall beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare skall beskattningsnatur och taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet. Taxeringsvärde skall dock inte åsättas fastighet, som enligt 3 kap. skall undantas från skatteplikt.

2 § Vid fastighetstaxering skall iakttas att taxeringarna blir överensstämmande med föreskrifterna om fastighetstaxering och i möjlig mån likformiga och rättvisa.

3 § Med taxeringsår menas i denna lag det kalenderår under vilket taxering bestäms i första instans.

4 § Bestämmelserna i denna lag om fastighet skall tillämpas i fråga om byggnad som är lös egendom.

Till sådan byggnad skall räknas egendom, som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, i den mån den tillhör byggnadens ägare.

5 § Innehavare av fastighet, som enligt 47 § KL (1928:370) jämställs med ägare eller är skyldig att i ägarens ställe betala skatt för garantibelopp för fastigheten, skall i denna lag anses som ägare.

6 § Fastighetstaxering skall ske på grundval av fastighets användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång.

7 § Allmän fastighetstaxering skall ske vart femte år. Värde som har fastställts vid allmän fastighetstaxering skall, om inte annan föranleds av föreskrifter om särskild fastighetstaxering, gälla från ingången av det taxeringsår då allmän fastighetstaxering sker, till ingången av det taxeringsår då allmän fastighetstaxering sker nästa gång (den löpande taxeringsperioden).

2 kap. Indelning av byggnader och mark

1 § Byggnader skall indelas i byggnadstyper och mark i ägoslag på sätt som anges i 2-4 §§.

2 § Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Småhus	Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.
Hyreshus	Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, skall utgöra hyreshus.
Ekonomibyggnad	Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål såsom djurstall, loge, lada, maskinhall, lagerhus, magasin och växthus.
Specialbyggnad	Med specialbyggnad avses
Försvarsbyggnad	Byggnad som används för försvarsändamål eller ekonomisk försvarsberedskap, om byggnaden inte är en fristående industriell anläggning. Även mässbyggnad skall utgöra försvarsbyggnad.

Kommunikations-byggnad	Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditionsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål. Byggnad som används i postverkets, televerkets, Sveriges Radio Aktiebolags och dess dotterbolags verksamhet.
Distributions-byggnad	Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme eller elektricitet.
Reningsanläggning	Vattenverk, avloppsreningsverk, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning.
Vård-byggnad	Byggnad som används för sjukvård, nykterhetsvård, narkomanvård, barnavård, kriminalvård, arbetsvård, åldringsvård eller omsorg om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts skall utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver vård eller tillsyn.
Bad-, sport- och idrottsanläggning	Byggnad som används för bad, sport, idrott och liknande, om allmänheten har tillträde till anläggningen.
Skol-byggnad	Byggnad som används för undervisning eller forskning vid skola som anordnas av staten

	skola som anordnas med statsbidrag och skola vars undervisning står under statlig tillsyn. Byggnad som används som elevhem eller skolhem för elever vid sådana skolor.
Kultur-byggnad	Byggnad som används för kulturellt ändamål såsom teater, biograf, museum och liknande.
Ecklesiastikbyggnad	Kyrka eller annan byggnad som används för religiös verksamhet. Prästgård som avses i lagen (1970:939) om förvaltning av kyrklig jord. Bårhus, krematorium och byggnad som används för skötsel av begravningsplats.
Allmän byggnad	Byggnad som tillhör staten, kommun eller annan menighet och som används för allmän styrelse eller förvaltning. Byggnad för rättsvård, ordning eller säkerhet samt fritidsgård och byggnad med likartad användning. Som allmän byggnad skall inte anses byggnad som används för statens affärsdrivande verksamhet.
Industri-byggnad	Övriga byggnader såsom byggnad som är inrättad för industriell verksamhet, anläggning för elkraftproduktion, bensinstation, parkeringshus, lager, förråd och depå samt djurstall och växthus utan samband med jordbruk eller skogsbruk.

3 § Byggnadstypen skall bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad huvudsakligen är inrättad för och det sätt som byggnad huvudsakligen används på.

Byggnad, som kan indelas både som småhus, hyreshus eller industribyggnad och som specialbyggnad, skall indelas som specialbyggnad.

Byggnad, som kan indelas både som specialbyggnad och ekonomibyggnad, skall indelas som ekonomibyggnad.

4 § Mark skall indelas i de ägoslag som anges i det följande. Mark som är vattentäckt skall dock inte indelas i ägoslag, såvida den inte skall indelas som täktmark. Indelning får inte ske på grundval av tillfällig användning.

Tomtmark	Mark som upptas av småhus, hyreshus, specialbyggnad eller industribyggnad samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m., som ligger i omedelbar anslutning till sådan byggnad.
	Mark till fastighet, som är bebyggd med småhus, hyreshus, specialbyggnad eller industribyggnad, skall i sin helhet utgöra tomtmark, om fastigheten ligger i ett ägoskifte och har en total areal som inte överstiger två hektar. Detta skall dock ej gälla om fastighetens mark till någon del skall taxeras tillsammans med annan egendom enligt reglerna i 4 kap.
	Vad nu har sagts om tomtmark skall också gälla mark till obebyggd fastighet, som har bildats för byggnadsändamål under de senaste två åren. Har fastigheten bildats längre tillbaka i tiden skall marken utgöra tomtmark endast om det är uppenbart att den får bebyggas. I övriga fall skall obebyggd mark anses som tomtmark endast om det finns giltigt byggnadslov enligt byggnadslagen (1947:385).

Exploateringsmark	Obebyggd mark som ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan och som till någon del är avsedd att användas för byggnadsändamål. Vad nu har sagts skall inte gälla, om marken skall indelas som tomtmark eller om det är uppenbart att exploatering ej kommer att genomföras. Finns på marken byggnad, som är avsedd att rivas, hindrar det inte att marken skall indelas som exploateringsmark.
Täktmark	Mark för vilken gäller täkttillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) eller vattenlagen (1918:523). Med täkttillstånd skall jämställas pågående täkt.
Åkermark	Mark som används eller lämpligen kan användas till växtodling eller bete och som är ägnad att plöjas.
Betesmark	Mark som används eller lämpligen kan användas till bete och som inte är ägnad att plöjas.
Skogsmark	Mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål. Mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att fjällgränsen flyttas ned. Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad skall dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion.
Skogsimpediment	Myr, berg, hällmark, mark med fjällskog och andra impediment i anslutning till skogsmark.
Övrig mark	Mark som inte skall utgöra något av de tidigare nämnda ägoslagen.

3 kap. Skatteplikt

1 § Fastighet är skattepliktig, om inte annat anges i 2-4 §§.

2 § Från skatteplikt skall undantas specialbyggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden. Från skatteplikt skall också undantas markanläggning som hör till fastigheten.

Från skatteplikt skall också nationalparker undantas.

3 § Från skatteplikt skall undantas ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark samt markanläggning som hör till fastigheten, om denna huvudsakligen används för

1. sådan vård eller omsorgsverksamhet som bedrivs i vårdbyggnad
2. undervisning eller forskning som bedrivs vid sådan skola som nämns under skolbyggnad.

4 § Från skatteplikt skall undantas småhus, hyreshus och industribyggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till sådan byggnad. Från skatteplikt skall också undantas markanläggning som hör till fastigheten. Detta skall gälla om fastigheten ägs av följande institutioner och om den huvudsakligen används i deras verksamhet såsom sådana

1. kyrkor, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser och ideella föreningar som avses i 53 § 1 mom. e) kommunalskattelagen (1928:370)
2. akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., stiftelsen Sveriges sjömanshus och
3. sådana sammanslutningar av studerande vid universitet och högskolor, i vilka de studerande är skyldiga att vara medlemmar, samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som ankommer på sammanslutningarna.

Skattefriheten skall endast avse egendom, som enligt 4 kap. 11 § skall ha beskattningsnaturen annan fastighet.

4 kap. Taxeringsenhet och beskattningsnatur

1 § Taxeringsenhet är vad som skall taxeras för sig. Fastighet skall utgöra taxeringsenhet, om inte annat föreskrivs.

2 § Har skilda delar av en fastighet olika ägare skall fastigheten uppdelas i taxeringsenheter enligt ägarförhållandena.

3 § För bildande av taxeringsenheter skall fastigheter och fastighetsdelar med samma ägare inom samma kommun föras samman. Den sammanförda egendomen skall utgöra en taxeringsenhet, om inte annat sägs i 4-9 §§.

4 § Taxeringsenhet skall omfatta antingen skattepliktig eller skattefri egendom.

5 § Taxeringsenhet skall omfatta byggnadstyper och ägoslag enligt en av följande kombinationer, om inte annat sägs i andra och tredje styckena

1. småhus och tomtmark för sådan byggnad (småhusenhet)
2. hyreshus och tomtmark för sådan byggnad (hyreshusenhet)
3. industribyggnad och tomtmark för sådan byggnad samt jordeboksfiske och vattenverk på annans grund (industrienhet)
4. täktmark och industribyggnad på sådan mark (industrienhet)
5. exploateringsmark (exploateringsenhet)
6. specialbyggnad och tomtmark för sådan byggnad (specialenhet)
7. ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment (lantbruksenhet).

Småhus, hyreshus och tomtmark för sådana byggnader som ligger i omedelbar anslutning till lantbruksenhet med minst fem hektar åkermark, betesmark och skogsmark, skall ingå i lantbruksenheten, om byggnaden eller byggnaderna används som bostad för ägare, arrendator eller deras arbetskraft.

Övrig mark kan ingå i samtliga taxeringsenheter under punkterna 1-7 i första stycket och skall i regel ingå i lantbruksenhet. I annat fall skall övrig mark taxeras tillsammans med den tomtmark, exploateringsmark eller täktmark som ligger närmast. Har övrig mark stor omfattning och saknar den samband med annan mark, som har samma ägare, skall den dock bilda en taxeringsenhet. Taxeringsenhet, som består av endast övrig mark, betecknas specialenhet, om den ligger huvudsakligen inom tättbebyggt samhälle och lantbruksenhet, om den ligger huvudsakligen utanför sådant samhälle.

6 § I småhusenhet, hyreshusenhet, specialenhet och industrienhet skall endast ingå egendom som ligger i nära anslutning till varandra och som utgör en ekonomisk enhet.

I hyreshusenhet bör endast ingå egendom som ligger inom ett byggnadskvarter.

7 § Ligger exploateringsmark inom olika tätorter eller planområden skall mark inom varje tätort eller planområde utgöra en taxeringsenhet.

Består täktmark av skilda markområden skall varje sådant område utgöra en taxeringsenhet. Omfattas områden av samma täktplan enligt naturvårdslagen (1964:822) skall de dock utgöra en taxeringsenhet.

8 § Taxeringsenhet skall omfatta åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment som ingår i en brukningsenhet.

9 § Fastighet, som tillhör staten och som förvaltas av skilda myndigheter, får uppdelas i taxeringsenheter efter de olika myndigheternas förvaltningsområden.

10 § Marksamfällighet eller anläggningssamfällighet skall utgöra en taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Detta gäller dock inte om fastigheterna, som har del i samfälligheten, uteslutande eller så gott som uteslutande är en- eller tvåfamiljsfastigheter som avses i 24 § 2 mom. första stycket kommunalskattelagen (1928:370). Detta gäller inte heller samfällighet, som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde.

11 § Lantbruksenhet skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Vidare skall småhusenhet och hyreshusenhet ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet under följande förutsättningar

1. småhusenheten eller hyreshusenheten skall vara belägen i omedelbar anslutning till lantbruksenhet med minst fem hektar åkermark, betesmark och skogsmark
2. småhusenheten eller hyreshusenheten skall ägas av arrendator till lantbruksenheten eller ägare till lantbruksenheten, om den är skattefri
3. byggnaden eller byggnaderna skall användas som bostad för arrendatorn, ägaren eller deras arbetskraft.

Övriga taxeringsenheter skall ha beskattningsnaturen annan fastighet.

5 kap. Bestämmande av taxeringsvärde

Grunder för taxeringen m.m.

1 § Taxeringsvärde skall bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet.

2 § Taxeringsvärde skall bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde.

3 § Med marknadsvärdet för en taxeringsenhet avses det pris som den sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden.

Vid värderingen skall inte beaktas andra privaträttsliga förpliktelser än sådana som gäller enligt servitut och liknande eller som enligt tomträttskontrakt gäller om markens utnyttjande.

Värderingen skall grundas på de belåningsförhållanden som normalt gäller för likartade fastigheter.

Om två eller flera fastigheter i olika kommuner skulle ha utgjort en taxeringsenhet om de hade legat i samma kommun, skall deras marknadsvärde bestämmas, som om detta hade varit förhållandet.

4 § Marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret.

5 § Marknadsvärdet skall i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten. Härvid skall inte beaktas försäljningar om man kan anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset.

Då fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet beräknas med ledning av en avkastningskalkyl. Till grund för kalkylen läggs bl.a. byggnads återstående varaktighetstid och den förräntning av insatt kapital, som man allmänt räknar vid köp av fastigheter av ifrågavarande slag.

Ger inte heller avkastningskalkylen den ledning som behövs kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet.

6 § Det tekniska nuvärdet skall bestämmas genom att återanskaffningskostnaden för byggnad eller markanläggning multipliceras med en nedräkningsfaktor. Denna faktor skall bestämmas så att man därigenom beaktar den värdeminskning som har uppkommit mellan det år då anläggningen togs i

drift (nybyggnadsåret) och andra året före taxeringsåret.

Med återanskaffningskostnad för byggnad avses kostnaden för att under andra året före taxeringsåret uppföra en motsvarande anläggning. Kostnaden kan bestämmas antingen genom en beräkning grundad på erfarenheter om byggnadskostnadernas storlek detta år, eller genom en uppräkning av den faktiska byggnadskostnaden med en omräkningsfaktor. Denna faktor skall bestämmas så att man därigenom beaktar ändringen i byggnadskostnad mellan nybyggnadsåret och andra året före taxeringsåret.

Delvärden m.m.

7 § Vid taxeringen skall följande delvärden bestämmas.

För småhus-, hyreshus-, industri- och exploateringsenhet.

1. Byggnadsvärde

Byggnadsvärde är värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten.

2. Markvärde

Markvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark, exploateringsmark och täktmark och markanläggningar.

För lantbruksenhet.

1. Bostadsbyggnadsvärde

Bostadsbyggnadsvärde är värdet av de småhus och hyreshus som hör till taxeringsenheten.

2. Ekonomibyggnadsvärde

Ekonomibyggnadsvärde är värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten.

3. Tomtmarksvärde

Tomtmarksvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark.

4. Jordbruksvärde

Jordbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens åkermark och betesmark och markanläggningar, som används eller behövs för växtodling.

5. Skogsbruksvärde

Skogsbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk.

Värdet av skogsmark skall anges som delpost.

6. Värde av skogsimpediment

Värde av skogsimpediment är värdet av de skogsimpediment som hör till taxeringsenheten.

8 § Varje delvärde och delpost skall bestämmas för sig med tillämpning av i 2-5 §§ angivna grunder.

Summan av delvärdena utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde.

Tillhör delar av en taxeringsenhet olika församlingar skall anges hur stor del av taxeringsvärdet och delvärdena som skäligen belöper på varje sådan del av taxeringsenheten.

6 kap. Värderingsenhet

1 § Värderingsenhet är den egendom som skall värderas för sig. En värderingsenhet skall endast omfatta egendom som ingår i en enda taxeringsenhet.

2 § Varje småhus med värde av minst 10 000 kronor, skall utgöra en värderingsenhet.

Komplementhus på småhusenheten skall i regel ingå i samma värderingsenhet som det mest värdefulla småhuset på taxeringsenheten.

Småhus, vilkas värde inte uppgår till 10 000 kronor, skall ingå i samma värderingsenhet som den mest värdefulla byggnaden inom samma tomt. Uppgår den mest värdefulla byggnadens värde inte till 10 000 kronor skall samtliga byggnader inom tomten utgöra en värderingsenhet.

3 § Varje hyreshusenhet skall utgöra en värderingsenhet. Uppdelning i två eller flera värderingsenheter får dock ske om det väsentligt underlättar värderingen.

4 § Varje modern ekonomibyggnad och annan ekonomibyggnad av större värde skall utgöra en värderingsenhet. Andra ekonomibyggnader skall i regel sammanföras till en värderingsenhet. Sådana byggnader får dock utgöra en värderingsenhet om det väsentligt underlättar värderingen.

5 § Är en byggnad inrättad för väsentligt olika ändamål får den indelas i två eller flera värderingsenheter om det underlättar värderingen.

6 § Utan hinder av vad som tidigare har sagts i detta kapitel skall saneringsbyggnad och annan byggnad för vilken värde inte har bestämts utgöra en värderingsenhet, om byggnaden helt eller delvis används som bostad.

7 § Varje tomt skall utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i andra stycket.

Föreligger byggnadsrätt till två eller flera småhus på en tomt får varje del av tomten, som

omfattas av en byggnadsrätt, utgöra en värderingsenhet. Tomt för hyreshus skall indelas i två eller flera värderingsenheter om detta på grund av tomtens användningssätt är nödvändigt för värderingen.

8 § Exploateringsmarken inom en taxeringsenhet skall uppdelas i värderingsenheter med hänsyn till det användningssätt som anges i fastställd stadsplan eller byggnadsplan.

9 § All täktmark som avser samma slags fyndighet inom en taxeringsenhet skall utgöra en värderingsenhet.

10 § Vart och ett av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment inom en taxeringsenhet skall utgöra en värderingsenhet. Uppdelning får dock ske i två eller flera värderingsenheter, om det väsentligt underlättar värderingen.

11 § Markanläggning skall ingå i samma värderingsenhet som den mark den hör till. Markanläggning skall dock utgöra en värderingsenhet om det väsentligt underlättar värderingen.

12 § Regler om värderingsenheter på vattenfallsenhet finns i 15 kap.

7 kap. Allmänna värderingsregler

Värdefaktorer

1 § Värderingen skall ske med utgångspunkt i värdefaktorer. Med värdefaktorer avses egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet.

Värdeområden

2 § Riket skall indelas i värdeområden för byggnader och ägoslag, som skall värderas med ledning av riktvärden.

Värdeförhållandena inom ett värdeområde skall i allt väsentligt vara enhetliga. Värdeområde skall därför bestämmas så att inverkan av de värdefaktorer, som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler.

Riktvärden m.m.

3 § För byggnader och ägoslag som avses i 8-15 kap. skall taxeringsvärde bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa skall bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet.

För övriga värdefaktorer skall riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

Värdefaktorer, som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall indelas i klasser. Resultatet av klassindelningen kallas klassindelningsdata.

Riktvärde skall redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

4 § Riktvärde skall bestämmas så att det leder till taxeringsvärde som efter justering som avses i 5 § står i överensstämmelse med bestämmelserna i 5 kap. 2-5 §§.

Avvikelse får dock förekomma, om den föranleds av klassindelning av värdefaktorer eller anpassning till fastställda tabell- eller värdeserier.

5 § Föreligger värdefaktorer, som inte särskilt har beaktats vid riktvärdes bestämmande och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet, skall ett med ledning av riktvärden bestämt värde justeras. Detta benämns justering för säregna förhållanden.

Justeringens storlek skall motsvara 75 procent av den skillnad i marknadsvärde taxeringsenheten skulle ha med säregna förhållanden och värdet utan säregna förhållanden.

6 § Vid värdering av byggnader och ägoslag för vilka riktvärden bestäms skall först fastställas klassindelningsdata och däremot svarande riktvärden. I fråga om skogsmark, som ligger inom skilda kommuner och som eljest skulle ha ingått i samma taxeringsenhet, får de genomsnittliga förhållandena för denna skogsmark läggas till grund vid klassindelning av värdefaktorer för de taxeringsenheter som ingår i området.

Vid riktvärdets bestämmande får interpolation mellan värden i värdetabell eller värdeserie inte ske.

Sedan det mot riktvärdet svarande värdet har bestämts skall efter en eventuell justering för säregna förhållanden det däremot svarande taxeringsvärdet fastställas.

7 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall besluta om närmare föreskrifter om indelning i värdeområden, klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder, värdeserier, värdetabeller och riktvärden för de byggnadstyper och ägoslag som anges i 8-15 kap. Mot sådant beslut får talan ej föras.

Byggnadsvärde

8 § Byggnadsvärde är det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Värde av byggnad som är lös egendom skall bestämmas som om byggnadens ägare ägde marken.

Markvärde

9 § Markvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och värde av skogsimpediment skall bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd, såvida inte byggnad som sägs i 15 § finns på taxeringsenheten.

10 § Vid värdering av tomtmark skall bebyggelsemöjligheten bestämmas med utgångspunkt i den pågående markanvändningen, såvida inte annan markanvändning är tillåten enligt fastställd stads- eller byggnadsplan och marken därigenom får väsentligt högre värde.

11 § Är tomtmarken obebyggd skall vid värderingen rådande byggnadsförbud och andra föreskrifter angående markens användning beaktas.

Finns på tomtmarken byggnad som har åsatts värde skall, oavsett om byggnadsförbud föreligger, nybyggnad anses möjlig i den utsträckning bebyggelse har skett. Vidare skall vid bedömning av tomtmarkens delbarhet hänsyn tas till om byggnadens placering på tomten omöjliggör att denna delas.

12 § Värde av skogsmark skall beträffande skogsmark med växande skog bestämmas som om några föryngringsåtgärder inte har vidtagits.

Byggnad under uppförande, byggnadsminne m.m. och saneringsbyggnad

13 § Värde av byggnad under uppförande skall bestämmas till hälften av nedlagd kostnad. Kostnaden skall omräknas till det genomsnittliga kostnadsläge som gällde under andra året före taxeringsåret.

14 § Byggnadsvärde för byggnad, som enligt lagen (1960:690) om byggnadsminnen har förklarats för byggnadsminne, är taxeringsenhetens totalvärde. Samma skall gälla byggnad som vid fastställande av stadsplan har angetts ha sådant värde ur historisk eller kulturhistorisk synpunkt att den bör bevaras.

För mark till sådan taxeringsenhet bestäms inte något värde.

15 § Finns på tomten byggnad, som saknar värde eller utgör en belastning för taxeringsenheten (saneringsbyggnad), skall värdet av tomtmarken sättas ned med hänsyn till kostnaden i samband med rivning av byggnaden.

Vattenfallsenhet

16 § I fråga om vattenfallsenheter gäller bestämmelserna i 15 kap. i stället för vad som har sagts i 8-11 och 13-15 §§.

Egendom för vilken värde inte bestäms

17 § För egendom som anges under punkterna 1-4 skall inte bestämmas något värde

1. byggnad eller byggnader inom samma tomt, om byggnadsbeståndets värde understiger 10 000 kronor
2. övrig mark och vattentäckt område som inte är täktmark
3. markanläggning som används för sådant ändamål som avses i 3 kap.
4. egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken.

8 kap. Riktvärde för småhus

1 § Riktvärde för småhus skall utgöra värdet av ett småhus med tillhörande garage, förråd och liknande byggnader.

2 § Som riktvärde för ett småhus som är nybyggt, av normal storlek och standard, friliggande samt utgör det enda småhuset på en tomt som utgör självständig fastighet får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

3 § Inom varje värdeområde skall riktvärden bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till arean av småhusets golvplan samt dessas fördelning på olika våningar. Storleksklassen för småhus med en storlek som motsvarar högst 200 m^2 primär bruksarea i ett plan får inte göras större än **att den motsvarar 10 m^2 primär bruksarea.**
Ålder	Åldern ger uttryck för småhusets sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till småhusets nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. Åldersklassen för småhus med en ålder motsvarande högst 20 år får inte göras större än att den motsvarar 5 år.
Standard	Standarden bestäms med hänsyn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning. För ett nybyggt småhus skall finnas minst fem standardklasser.
Byggnadskategori	Byggnadskategorin bestäms med hänsyn till om småhuset utgör friliggande småhus, kedjehus eller radhus samt, om särskilda skäl föreligger, antal lägenheter.
Fastighetsrättsliga förhållanden	Med fastighetsrättsliga förhållanden avses om den tomt som småhuset är belägen på utgör självständig fastighet eller inte. Utgör tomten inte självständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att tomten kan bilda egen fastighet.
Värdeordning	Med värdeordning avses husets ordningsnummer i värdehänseende inom tomten.

9 kap. Riktvärde för hyreshus

1 § Värdet av hyreshus bestäms som skillnaden mellan värdet av en värderingsenhet bestående av hyreshuset och tillhörande mark och värdet av den eller de värderingsenheter som avser marken.

Riktvärde för en hyreshusenhet bestående av ett hyreshus och tillhörande tomtmark skall anges genom en bruttokapitaliseringsfaktor. Med bruttokapitaliseringsfaktor avses förhållandet mellan värdet av hyreshusenheten och den årliga totalhyran.

Värdet av hyreshusenheten är produkten av värderingsenhetens totalhyra och bruttokapitaliseringsfaktorn.

2 § Som riktvärde för en hyreshusenhet som är bebyggd med ett modernt hyreshus, uppfört mer än trettio år före taxeringsåret, av normal storlek och med ett normalt förhållande mellan värderingsenhetens markvärde och dess årliga totalhyra, får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

3 § Med totalhyra avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran skall bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret.

4 § Inom varje värdeområde skall riktvärden bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till arean av hyreshusets golvplan. För värdefaktorn storlek skall finnas minst fem klasser.
Ålder	Åldern ger uttryck för hyreshusets sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till hyreshusets nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. Åldersklassen för värderingsenhet med en ålder motsvarande högst 40 år får inte göras större än att den motsvarar 10 år.

Standard	Standarden bestäms med hänsyn till hyreshusets byggnadsmaterial och utrustning. För värderingsenhet med en ålder motsvarande högst 40 år skall finnas minst tre standardklasser.
Markvärdeandel	Med markvärdeandel avses förhållandet mellan värderingsenhetens markvärde och dess årliga totalhyra. För värderingsenhet med en ålder motsvarande minst 20 år skall för värdefaktorn markvärdeandel finnas minst tre klasser.

10 kap. Riktvärde för ekonomibyggnader

1 § Riktvärde för ekonomibyggnad skall utgöra värdet av en eller flera ekonomibyggnader eller del av ekonomibyggnad.

2 § Som riktvärde för en ekonomibyggnad avseende ett djurstall för mjölkkor som är nybyggt, av normal storlek och beskaffenhet får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

3 § Inom varje värdeområde skall riktvärdet bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Byggnadskategori	Byggnadskategorin bestäms med hänsyn till det ändamål värderingsenheten huvudsakligen är inrättad för.
Storlek	Storleken bestäms beträffande torkar med hänsyn till torkningsförmåga, beträffande silor med hänsyn till lagringsvolym samt i övriga fall med hänsyn till värderingsenhetens byggnadsarea.
Ålder	Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa.

Beskaffenhet	Beskaffenhet bestäms med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt byggnadens skick.

11 kap. Riktvärde för industribyggnader

Förslag till lagtext lämnas i ett senare betänkande.

12 kap. Riktvärde för tomtmark, exploateringsmark och täktmark

Tomtmark

1 § Riktvärdet för tomtmark för småhus skall utgöra värdet av en tomt eller, om särskilda skäl föreligger, värdet av en kvadratmeter tomtmark.
Riktvärdet för tomtmark för hyreshus eller industribyggnader skall utgöra värdet av en kvadratmeter bruttoarea av byggnadsrätt vid nybebyggelse eller värdet av en kvadratmeter tomtmark.

2 § Riktvärdet skall bestämmas med utgångspunkt i att tomtmarken kan bebyggas omedelbart.
Som riktvärde får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

3 § Riktvärden för tomtmark för småhus skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt, om särskilda skäl föreligger, typ av bebyggelse och specialbelägenhet. Klassindelningen av värdefaktorer skall ske så att värdet för klassmitten svarar mot värdena i värdeserien.

Med de olika värdena förstås:

Storlek	Med storlek avses tomtmarkens areal.
Vatten och avlopp	Med vatten och avlopp avses i vilken utsträckning och på vad sätt tomtmarken har tillgång till vatten och avlopp.
Fastighetsrättsliga förhållanden	Med fastighetsrättsliga förhållanden avses om tomten utgör självständig fastighet eller inte. Utgör tomten inte själv-

ständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att tomten kan bilda egen fastighet.

Typ av bebyggelse — Med typ av bebyggelse avses om tomtmarken är avsedd att bebyggas med friliggande småhus, kedjehus eller radhus.

Speciell belägenhet — Med speciell belägenhet avses tomtmarkens läge inom värdeområdet t.ex. vid strand.

4 § Riktvärden för tomtmark för hyreshus eller industribyggnader skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för värdefaktorn typ av bebyggelse samt, om särskilda skäl föreligger, typ av våningsplan.

Med de olika värdefaktorerna förstås:

Typ av bebyggelse — Med typ av bebyggelse avses det ändamål bebyggelse på tomtmarken är avsedd för, såsom bostads-, kontors-, handels- eller olika slag av industriändamål.

Typ av våningsplan — Med typ av våningsplan avses planets utformning och belägenhet inom byggnaden.

Exploateringsmark

5 § Riktvärde för exploateringsmark skall bestämmas genom att de riktvärden som har fastställts för tomtmark för småhus, hyreshus eller industribyggnader multipliceras med en exploateringsfaktor.

6 § Exploateringsfaktorn skall bestämmas för skilda förhållanden för följande värdefaktorer.

Väntetid — Med väntetid avses tiden innan exploateringen kan beräknas börja.

Exploateringstid — Med exploateringstid avses tiden under vilken exploatering kan beräknas pågå.

Täktmark

7 § Riktvärde för täktmark skall beräknas som produkten av en brytningsfaktor och värdet per kubikmeter brytvärd fyndighet av olika slag, såsom sten, grus, sand, lera, jord, torv eller andra jordarter vid omedelbar brytning.

Kubikmetervärdet vid omedelbar brytning skall inom varje värdeområde bestämmas till marknadsmässigt arrendepris. Som kubikmetervärde får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

8 § Brytningsfaktorn skall bestämmas för skilda förhållanden för följande värdefaktorer.

Väntetid	Med väntetid avses tiden innan brytningen kan beräknas börja.
Brytningstid	Med brytningstid avses tiden under vilken brytningen kan beräknas pågå.

13 kap. Riktvärde för åkermark och betesmark

Åkermark

1 § Riktvärde för åkermark skall utgöra värdet per hektar åkermark.

2 § Som riktvärde för åkermark som är tillfredsställande dränerad, av genomsnittlig godhet och med normala brukningsförhållanden får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

3 § Inom varje värdeområde skall riktvärden för åker bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Godhet	Med godhet avses åkermarkens produktionsförmåga. För värdefaktorn godhet skall finnas minst tre klasser, där mittklassen svarar mot genomsnittlig godhet inom värdeområdet. Värdeskillnaden mellan två intilliggande klasser får uppgå till högst 20 procent av värdet för mark med genomsnittlig godhet, dock lägst 500 kronor per hektar och högst 3 000 kronor per hektar.

För åkern skall anges vilken eller vilka godhetsklasser som i huvudsak förekommer inom olika delar av värdeområdet.

Brukningsförhållanden

Med brukningsförhållanden avses åkermarkens läge i förhållande till annan åker samt dess inre arrondering, dvs. fältstorlek, fältform och förekomst av brukningshinder.

För värdefaktorn brukningsförhållanden skall finnas tre klasser där mittklassen svarar mot normala brukningsförhållanden inom värdeområdet.

Värdeskillnaden mellan två intilliggande klasser får uppgå till högst 20 procent av värdet för mark med normala brukningsförhållanden, dock lägst 500 kronor per hektar och högst 3 000 kronor per hektar.

För åkern skall anges om det inom del av värdeområdet i särskilt stor utsträckning förekommer annan brukningsklass än den normala.

Dränering

Åkermarkens dränering bestäms av befintliga täckdikningars beskaffenhet samt av markens behov av dränering.

För värdefaktorn dränering skall finnas högst tre klasser.

Betesmark

4 § Riktvärde för betesmark skall utgöra värdet per hektar betesmark och anges för varje värdeområde för åkermark.

5 § Inom varje värdeområde skall riktvärden för betesmark bestämmas för skilda förhållanden för värdefaktorn beskaffenhet. Med beskaffenhet avses främst betesmarkens produktionsförmåga samt dess bruknings- och torrläggningsförhållanden.

För värdefaktorn beskaffenhet får finnas högst tre klasser.

14 kap. Riktvärde för skogsmark och växande skog samt skogsimpediment

Skogsmark och växande skog

1 § Riktvärde för skogsmark och växande skog skall utgöra värdet per hektar mark.

2 § Som riktvärde för skog av genomsnittlig beskaffenhet inom en region bestående av ett eller flera län eller delar därav får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

3 § Inom varje värdeområde skall riktvärden för skogsmark med växande skog bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Godhet	Godhet ger uttryck för skogsmarkens virkesproducerande förmåga.
Kostnadsklass	Kostnadsklassen ger uttryck för de väsentligaste kostnads- och kvalitetsfaktorer som påverkar värdet av virkesproduktionen. Om fler än en kostnadsklass förekommer skall anges vilken klass som svarar mot genomsnittlig kostnadsklass för värdeområdet.
Virkesförråd per hektar	Virkesförråd per hektar uttrycks i skogskubikmeter (m^3sk), varmed avses fast volym stamvirke ovan stubbe inklusive toppar och bark. För virkesförråd upp till 200 m^3sk/ha får klasserna ej göras större än 10 m^3sk.
Trädslagsklass	Med trädslagsklass avses barrskog (tall och gran) respektive lövskog samt i vissa fall ädel lövskog (bok och ek).
Barrskogens grovskogsprocent	Med barrskogens grovskogsprocent avses den andel av barrskogens virkesförråd som består av träd

med en brösthöjdsdiameter av minst 25 cm på bark.

För värdefaktorn grovskogsprocent skall finnas minst tio klasser.

Skogsimpediment

4 § Riktvärde för skogsimpediment skall utgöra värdet per hektar och anges för varje värdeområde för skogsmark och växande skog.

5 § Inom varje värdeområde skall riktvärdet för skogsimpediment bestämmas för skilda förhållanden för värdefaktorn beskaffenhet. Med beskaffenhet avses främst slag av förekommande vegetation samt förutsättningar för ökad produktion.

15 kap. Värdering av vattenfallsenhet

Allmänt

1 § Vattenfallsenhet är
dels taxeringsenhet med utbyggd kraftstation,
dels taxeringsenhet med regleringsanläggning huvudsakligen avsedd för vattenkraftsändamål,
dels taxeringsenhet med vattenfall eller regleringsmöjlighet som enligt verkställbart tillstånd får byggas ut,
dels taxeringsenhet vars huvudsakliga värde utgör värde av andels- eller ersättningskraft.

Värderingen av vattenfallsenheterna inom ett avrinningsområde skall samordnas. Vid värderingen bestäms först varje kraftstations och regleringsanläggnings totala värde i nybyggt skick. Totalvärdet för varje enhet uppdelas därefter i ett byggnadsvärde och ett markvärde. Byggnadsvärdet bestäms med beaktande av den värdeminskning som har skett efter nybyggnadsåret.

Värde av nybyggd kraftstation och regleringsanläggning

2 § Värdet av nybyggd kraftstation eller regleringsanläggning bestäms som produkten av kraftstationens eller regleringsanläggningens taxeringseffekt i kilowatt och av ett riktvärde.

3 § Taxeringseffekt är en effekt som är tillgänglig i Mellansverige under årets alla timmar. Den bestäms för en kraftstation med tillhörande

andelar i regleringsanläggningar genom att den utbyggda effekten i kilowatt multipliceras med tre faktorer genom vilka beaktas skilda förhållanden beträffande utnyttjandetid, regleringsmöjlighet och belägenhet

Utnyttjandetid	Utnyttjandetiden är lika med kvoten mellan normalårsproduktionen, uttryckt i kilowattimmar och den utbyggda effekten i kilowatt. Minst nio klasser skall finnas.
Regleringsmöjlighet	Regleringsmöjligheten anger den utbyggda effektens relativa värde med hänsyn till möjligheterna till årsreglering. Minst fem klasser skall finnas.
Belägenhet	Belägenheten anger den utbyggda effektens värde vid kraftstationen i förhållande till dess värde i Mellansverige. Minst fem klasser skall finnas.

4 § Taxeringseffekten för en kraftstation med tillhörande andelar i regleringsanläggningar skall delas upp i en del som avser kraftstationen och i en del som avser andelarna i regleringsanläggningar. Uppdelningen skall ske enligt de fördelningstal som bestäms för olika regleringsgrad. Fördelningstalen kan bestämmas olika för skilda typer av avrinningsområden.

Den taxeringseffekt som har bestämts för en kraftstations andelar i regleringsanläggningar skall delas upp mellan de regleringsanläggningar, som ligger uppströms kraftstationen i förhållande till anläggningarnas magasinvolym.

En regleringsanläggnings taxeringseffekt är summan av de taxeringseffekter, som beräknats för anläggningen vid dessa uppdelningar.

5 § Riktvärdet för en kraftstation skall utgöra värdet per kilowatt taxeringseffekt och bestämmas för skilda förhållande för värdefaktorn godhet. Genom denna beaktas olikheter i årskostnaderna beroende på varierande anläggningskostnader per kilowatt taxeringseffekt. Minst tre klasser skall finnas.

Riktvärdet skall utgöra det kapitaliserade värdet av 75 procent av årsnettot för en taxeringseffekt om en kilowatt under andra året före taxeringsåret. Årsnettot bestäms som skillnaden mellan

bruttointäkten, beräknad enligt statens vattenfallsverks högspänningstariffer för mellansvenska området, och årskostnad för respektive godhetsklass. I årskostnaden skall inräknas normala drifts-, underhålls- och förnyelsekostnader.

6 § Riktvärdet för en regleringsanläggning är lika med riktvärdet för en kraftstation med den godhet som är genomsnittlig för riket.

Byggnadsvärde och markvärde för vattenfallsenhet

7 § Byggnadsvärdet för en vattenfallsenhet skall bestämmas till det tekniska nuvärdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten. Värderingen skall ske enligt 5 kap. 6 §. Vid denna beräkning får dock 75 procent av återanskaffningskostnaden inte överstiga det totala värde som har beräknats enligt 2-6 §§.

Byggnadsvärdet av regleringsanläggning och kraftstation under uppförande skall bestämmas enligt 7 kap. 13 §.

8 § Markvärdet för en vattenfallsenhet är skillnaden mellan det enligt 2-6 §§ beräknade totala värdet och 75 procent av återanskaffningskostnaden för taxeringsenhetens byggnader. Om 75 procent av återanskaffningskostnaden överstiger det totala värdet skall markvärdet vara noll.

Har kraftstationen inte tagits i bruk skall markvärde beräknat enligt första stycket reduceras med en tredjedel. För regleringsanläggning som inte har tagits i bruk skall inte något markvärde bestämmas.

Andels- och ersättningskraft

9 § Värdet av andelskraft skall bestämmas till så stor del av vattenfallsenhetens mark- och byggnadsvärde som motsvarar andelen. Rätt till andelskraft skall i regel utgöra särskild taxeringsenhet.

10 § Ersättningskraft anges i kilowatt taxeringseffekt. Värdet per kilowatt taxeringseffekt skall för den fastighet som lämnar kraft bestämmas med beaktande av de bestämmelser som gäller för leveransens fullgörande. För den mottagande fastigheten skall värdet per kilowatt taxeringseffekt bestämmas utifrån det värde ersättningskraften har för den mottagande fastigheten.

Belastningen av ersättningskraft skall dragas av från kraftstationens markvärde så långt möjligt, i annat fall från dess byggnadsvärde. Förmånen av ersättningskraft skall läggas till markvärdet av den taxeringsenhet till vilken förmånen hör.

16 kap. Särskild fastighetstaxering

Förslag till lagtext lämnas i ett senare betänkande.

17 kap. Om taxeringsorganisationen m.m.

1 § Med skattechef avses i denna lag chefen för länsstyrelsens skatteavdelning eller, i Stockholms län, chefen för länsstyrelsens taxeringsavdelning.

Under benämningen taxeringsintendent inbegrips, förutom nämnda tjänstemän samt chef för besvärsenhet och taxeringsintendent, även den, åt vilken uppdragits att i sin tjänst utföra göromål som ankommer på taxeringsintendent.

Om icke annat föreskrivs, får skattechefen uppdra åt chef för taxeringsenhet eller besvärsenhet att fullgöra uppgift som ankommer på honom enligt denna lag. I Stockholms län får skattechefen även lämna sådant uppdrag åt sin ställföreträdare.

Med chef för taxeringsenhet eller besvärsenhet jämställs enligt denna lag chef för sektion vid sådan enhet i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län.

2 § Län indelas i fastighetstaxeringsdistrikt för taxering av småhus-, lantbruks-, hyreshus- och industrienheter. I distrikt för industrienheter taxeras även special- och exploateringsenheter.

Taxeringsenhet får utan hinder av vad som sägs i första stycket hänföras till annat fastighetstaxeringsdistrikt om det erfordras med hänsyn till behovet av lokalkännedom i nämnden eller eljest för taxeringsarbetet.

Alla taxeringsenheter, som bildas av samma fastighet, hänförs till samma fastighetstaxeringsdistrikt.

3 § Fastighetstaxeringsdistrikt för taxering av småhusenheter omfattar kommun eller del av kommun.

Fastighetstaxeringsdistrikt för taxering av lantbruks-, hyreshus- och industrienheter omfattar kommun, del av kommun eller flera kommuner.

Kommun eller del av kommun får ingå i två eller flera fastighetstaxeringsdistrikt.

4 § För varje fastighetstaxeringsdistrikt skall finnas en fastighetstaxeringsnämnd, som inom distriktet verkställer taxering av de enheter distriktet avser.

5 § Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer beslutar om indelning i fastighetstaxeringsdistrikt och om fastighetstaxeringsnämndernas verksamhetsområden.

6 § Ordförande i fastighetstaxeringsnämnd förordnas av länsstyrelsen senast den 15 september två år före det år då allmän fastighetstaxering äger rum.

7 § Övriga ledamöter i fastighetstaxeringsnämnd och suppleanter för dem utses genom val. Val av ledamöter och suppleanter förrättas senast den 15 december två år före det år då allmän fastighetstaxering äger rum.

Val av ledamöter och suppleanter i fastighetstaxeringsnämnd förrättas av kommunfullmäktige. Ingår i fastighetstaxeringsdistrikt mer än en kommun förrättas dock valet av landstinget, eller, om i distriktet finns kommun som ej ingår i landstingskommun, av landstinget och kommunfullmäktige med den fördelning dem emellan som länsstyrelsen bestämmer efter befolkningstalen.

Val skall vara proportionellt, om det begärs av minst så många ledamöter som motsvarar den kvot, vilken erhålls om antalet närvarande ledamöter delas med det antal personer som valet avser, ökat med 1. Om kvoten är ett brutet tal, skall den avrundas till närmast högre tal. Om förfarandet vid sådant proportionellt val finns bestämmelser i lagen (1955:138) om proportionellt valsätt vid val inom landsting, kommunfullmäktige m.m.

8 § Antalet valda ledamöter i fastighetstaxeringsnämnd skall vara minst fem och högst åtta. Antalet ledamöter bestäms av den som förrättar valet eller, om ledamöterna skall väljas av skilda organ, av länsstyrelsen.

För varje ledamot skall väljas en suppleant.

Om utgången av val skall den som därvid fört ordet omedelbart underrätta länsstyrelsen, fastighetstaxeringsnämndens ordförande och de valda.

9 § Ordförande i fastighetstaxeringsnämnd skall vara myndig svensk medborgare. Han får ej ha fyllt sjuttio år eller vara i konkurstillstånd.

10 § Valbar till ledamot eller suppleant i fastighetstaxeringsnämnd är myndig svensk medborgare, som ej har fyllt sjuttio år. Den som väljs till ledamot eller suppleant skall vara mantalsskriven i kommun som helt eller delvis ingår i fastighetstaxeringsdistriktet.

Till ledamöter och suppleanter skall utses personer som har insikt i de fastighetstaxeringsfrågor som ankommer på fastighetstaxeringsnämnden.

Den som har fyllt sextio år eller uppger annat giltigt hinder är ej skyldig att mottaga uppdrag som ledamot eller suppleant.

11 § Fastighetstaxeringsnämnden prövar självmant den valdes behörighet. Talan mot fastighetstaxeringsnämndens beslut förs genom besvär hos länsstyrelsen.

12 § Den som har fyllt sextio år har rätt att frånträda uppdrag att vara ledamot eller suppleant. Annars får ej någon frånträda sådant uppdrag om han ej uppger hinder som godkänns av den som har utsett honom.

Upphör ledamot eller suppleant att vara valbar eller behörig, förfaller uppdraget.

När ledighet uppkommer utses ny ledamot eller suppleant för den tid som återstår.

13 § Förordnande som ordförande i fastighetstaxeringsnämnd får återkallas när synnerliga skäl föreligger.

Är ordförande i fastighetstaxeringsnämnd förhindrad att leda sammanträde med nämnden, förordnar länsstyrelsen, om det behövs, annan att vara ordförande för den tid hindret varar.

14 § Besvär över kommunfullmäktiges eller landstings beslut enligt 8 § eller över val av ledamöter och suppleanter i fastighetstaxeringsnämnd anförs hos länsstyrelsen. I fråga om överklagandet skall i övrigt bestämmelserna i kommunallagen (1977:179) om besvär över beslut av kommunfullmäktige tillämpas.

Mot länsstyrelsens beslut enligt första stycket får talan ej föras. Talan får ej heller föras mot beslut enligt 5 § eller mot länsstyrelsens beslut enligt 6-13 §§.

15 § Länsstyrelsen förordnar senast den 15 september två år före det år, då allmän fastighetstaxering äger rum, erforderligt antal personer med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering (konsulenter för fastighetstaxering) att biträda fastighetstaxeringsnämnd vid den allmänna fastighetstaxeringen.

Konsulent får ej vara ledamot av fastighetstaxeringsnämnd som han biträder.

16 § Fastighetstaxeringsnämndens ordförande skall, utöver vad i denna lag annars anges, huvudsakligen ha till uppgift att planera och leda nämndens arbete. Ordföranden skall granska deklarationeroch andra handlingar i den utsträckning som behövs för en noggrann och tillförlitlig taxering och vid behov föranstalta om utredning i ärendena. Ordföranden får själv föredra ärende i nämnden.

Ordföranden skall avge yttranden i besvärsmål. Han får för sådant ändamål rådgöra med ledamot av

fastighetstaxeringsnämnden. Ordföranden får även för ändamålet kalla ledamöterna till sammanträde utan hinder av att nämndens arbete i övrigt är avslutat.

Ordföranden får anlita skrivbiträde som tillkallas av honom.

17 § Konsulent för fastighetstaxering skall enligt skattechefens bestämmande medverka vid förberedelsearbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen. Han skall vid taxeringen granska de deklarationer och andra handlingar som nämnden för sådant ändamål överlämnar till honom.

Konsulenten skall efter erforderlig utredning avge skriftliga utlåtanden till ledning vid taxeringen. Han skall, i den omfattning nämndens ordförande finner påkallat, i nämnden föredra ärenden i vilka han har avgivit utlåtande. Konsulenten får beträffande av honom granskade deklarationer deltaga i nämndens överläggningar men ej i dess beslut.

18 § Lokal skattemyndighet skall granska fastighetsdeklarationer och i övrigt åt fastighetstaxeringsnämnden bereda ärenden och ombesörja göromål av expeditionell art. Den lokala skattemyndigheten skall tillhandahålla föredragande i ärende som myndigheten berett.

19 § Skattechefen skall bevaka det allmännas rätt i fastighetstaxeringsfrågor och verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa. Han leder och ansvarar för deklarationsgranskningen och annan kontroll vid fastighetstaxeringen. Han skall även ansvara för att taxeringarna granskas i den omfattning som behövs, varvid särskilt skall uppmärksammas ojämnheter mellan olika fastighetstaxeringsdistrikt.

20 § Skattechefen får anlita sakkunnig för utredning av taxeringsfråga, som kräver särskild sakkunskap.

Om det behövs, får skattechefen kalla ordförande eller annan ledamot av fastighetstaxeringsnämnd i länet för att av denne erhålla upplysningar.

Skattechefen får kalla även den som av lantmäteriverket beordrats biträda arbetsgrupp enligt 19 kap. 2 §, konsulent för fastighetstaxering i länet och andra i fastighetsvärdering kunniga personer för att erhålla upplysningar av dem.

21 § Fastighetstaxeringsnämnden får, efter samråd med skattechefen, anlita biträde av sakkunnig med insikt och erfarenhet på det område frågan rör. Sådant samråd skall ske även vid behov av tolk.

22 § Riksskatteverket skall genom råd och anvisningar främja en riktig och enhetlig tillämpning av denna lag.

23 § Riksskatteverket meddelar på ansökan förhandsbesked enligt förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Ärenden angående förhandsbesked och de andra ärenden, som regeringen bestämmer, avgörs inom riksskatteverket av en särskild nämnd. Om nämndens sammansättning och verksamhet förordnar regeringen.

24 § Ordförande i fastighetstaxeringsnämnd och konsulent för fastighetstaxering får ersättning av allmänna medel.

Länsstyrelsen meddelar beslut enligt närmare bestämmelser av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, av riksskatteverket om ersättning enligt första stycket.

25 § Kostnad för sakkunnig eller tolk betalas av allmänna medel med belopp, som bestäms av länsstyrelsen.

26 § Person, som skattechefen kallat med stöd av 20 § samt person, som kallats till instruktionssammanträde, som anordnats av riksskatteverket, lantmäteriverket eller länsstyrelse får för inställelsen betalt av allmänna medel enligt bestämmelser som meddelas av regeringen.

27 § Ersättning till ledamot och suppleant i fastighetstaxeringsnämnd (för resekostnader och andra utgifter som föranleds av uppdraget samt arvode och andra ekonomiska förmåner) betalas av kommunala och landstingskommunala medel.

Fullmäktige i kommun och landstingskommun meddelar beslut enligt första stycket efter grunder som föreskrivs i 3 kap. 16 § kommunallagen (1977:179).

Ersättning för deltagande i arbete inom sådan arbetsgrupp, som avses i 19 kap. 2 §, betalas efter i första och andra styckena nämnda grunder.

18 kap. Om allmän fastighetsdeklaration, m.m.

1 § Till ledning vid allmän fastighetstaxering skall ägaren utan anmaning lämna deklaration (allmän fastighetsdeklaration) för varje fastighet. Deklaration skall dock inte lämnas för staten tillhörig försvarsfastighet som enligt 3 kap. 2 § är undantagen från skatteplikt. Deklaration skall inte heller lämnas för fastighet för allmänna kommunikationsändamål som enligt 3 kap. 2 § är undantagen

från skatteplikt eller för byggnad på annans mark då byggnadens värde understiger 10 000 kronor. Finns på sådan kommunikationsfastighet som nyss har nämnts husbyggnad som används för annat än kommunikationsändamål skall dock deklaration lämnas. Deklarationsskyldighet gäller också för byggnad på annans mark om den används som stadigvarande bostad eller om dess bostadsyta överstiger tio kvadratmeter.

Efter anmaning är också den som inte på grund av första stycket har deklarationsskyldighet, skyldig att avge fastighetsdeklaration.

2 § Skyldighet att lämna deklaration eller annan uppgift, som sägs i denna lag, skall fullgöras

1. för omyndig av förmyndare eller god man, som förordnats enligt 18 kap. 1 § föräldrabalken, beträffande vad förmyndaren eller gode mannen har under sin förvaltning

2. för sådan person, för vilken god man förordnats enligt 18 kap. 3 eller 4 § föräldrabalken, av gode mannen beträffande vad han har under sin förvaltning

3. för avliden person och hans dödsbo av dödsbodelägare eller testamentsexekutor, som har att förvalta den dödes egendom, dock att där egendomen avträtts till förvaltning av boutredningsman, denne har att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten

4. för dödsbo, som ej längre består, av den som vid tidpunkten för dödsboets upplösning haft att förvalta boets egendom

5. för annan deklarations- eller uppgiftsskyldig än enskild person och dödsbo av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud, där ej beträffande staten, landsting, kommun eller annan dylik menighet regeringen annorlunda förordnar samt

6. för annan än här ovan nämnd juridisk person, som inte längre består, av den som senast haft att förvalta dess angelägenheter.

3 § Allmän fastighetsdeklaration skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Blanketter till deklarationer, för vilka formulär fastställs, tillhandahålls kostnadsfritt.

4 § Allmän fastighetsdeklaration skall, om annat inte sägs i 5 §, innehålla uppgifter om namn, postadress och personnummer eller, för juridisk person, organisationsnummer för fastighetens ägare, kommun och församling där fastigheten ligger, fastighetens gatuadress eller på orten bruklig benämning samt fastighetens officiella beteckning.

I den allmänna fastighetsdeklarationen skall

vidare lämnas uppgifter om fastighetens areal av olika ägoslag, användning och byggnader, hyror och därmed jämförlig avkastning av fastigheten samt särskilda förmåner och förpliktelser som hör till fastigheten. I deklarationen skall även i övrigt lämnas uppgifter om sådana förhållanden som behövs för att bestämma de värdefaktorer som taxeringen enligt bl.a. 8-15 kap. skall grunda sig på.

Den allmänna fastighetsdeklarationen skall också innehålla uppgifter om sådana förhållanden beträffande fastigheten som om fastigheten har olika ägare till skilda delar av marken och om fastigheten innehas med tomträtt. Vidare skall uppgift lämnas om den köpeskilling som senast betalats för fastigheten under den tioårsperiod som närmast föregår det år allmän fastighetstaxering äger rum.

5 § Allmän fastighetsdeklaration i förenklad form får lämnas för sådan skattefri fastighet som bestäms av regeringen eller myndighet som regeringen förordnar. Deklarationen skall innehålla uppgifter enligt 4 § i den omfattning som föreskrivs på nyss angivet sätt.

6 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva att det i allmän fastighetsdeklaration skall lämnas uppgifter för statistiskt ändamål utöver uppgifter enligt 4 §.

7 § Fastighetsägare bör utöver uppgifter enligt 4 § lämna de upplysningar som är av betydelse för taxering av fastigheten.

Efter anmaning är fastighetsägare skyldig att till ledning vid fastighetens taxering lämna upplysningar också om andra förhållanden än dem, som anges i deklarationsformuläret. Upplysningarna skall lämnas skriftligen om annat inte har sagts i anmaningen.

8 § Deklarationsskyldig skall efter anmaning förete alla handlingar som behövs för kontroll av egen fastighetsdeklaration såsom skogsbruksplan eller annan uppskattningshandling som avser skog på fastigheten, byggnadsritningar eller köpeavtal.

9 § Ger granskning av allmän fastighetsdeklaration anledning till besiktning av fastigheten får fastighetstaxeringsnämndens ordförande eller tjänsteman, som biträder nämnden, komma överens med fastighetsägaren om sådan besiktning.

10 § Allmän fastighetsdeklaration, som skall avges utan anmaning, skall vara lämnad senast den 15 september året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum.

Fastighetsdeklarationen med tillhörande handlingar skall lämnas till länsstyrelse eller lokal skattemyndighet.

Länsstyrelse får efter samråd med kommun bestämma att det inom kommunen skall finnas särskilt insamlingsställe för deklarationer, som skall lämnas till ledning för taxering inom länet.

11 § Överlåts fastighet efter det att allmän fastighetsdeklaration har lämnats men före taxeringsårets ingång, är såväl den förutvarande som den nye ägaren skyldiga att inom tio dagar därefter göra anmälan om överlåtelsen till fastighetstaxeringsnämndens ordförande eller till länsstyrelsen.

Har fastigheten blivit uppdelad i samband med överlåtelsen skall överlåtelsehandlingen företes i huvudskrift eller bestyrkt avskrift.

12 § Byggnadsnämnd skall, med den begränsning som föreskrivs av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer, lämna den lokala skattemyndigheten uppgift om arten och omfattningen av den byggnadsverksamhet, som avses med beviljade byggnadslov.

Uppgift skall lämnas för varje fastighet för sig senast två veckor efter utgången av varje kvartal och omfatta de byggnadslov som beviljats under kvartalet.

Lantbruksnämnd skall, på sätt som föreskrivs av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer, lämna lokal skattemyndighet uppgift om sådant beslut av nämnden som är av betydelse för fastighetstaxeringen.

13 § Brandförsäkringsanstalt är efter anmaning skyldig att till ledning vid allmän fastighetstaxering lämna uppgift om försäkringsvärdet på byggnader, som är hos anstalten försäkrade mot brandskada.

14 § För taxering erforderlig, i denna lag inte särskilt nämnd handling eller uppgift skall, när det begärs för taxeringskontroll, tillhandahållas av statligt eller kommunalt verk, allmän inrättning eller överförmyndare.

Vad nu har sagts gäller ej handling, som avses i 1-4 §§ samt 31 och 33 §§ lagen (1937:249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar och som ej må utlämnas till envar.

Är handling, som avses i första stycket, eljest sådan att den enligt vad därom är stadgat ej må utlämnas till envar, eller är uppgift, som där sägs, av beskaffenhet att omfattas av tystnadsplikt, må handlingen eller uppgiften tillhandahållas allenast efter framställning av skattechef.

Finnes vid prövning av sådan framställning att handlingens eller uppgiftens tillhandahållande skulle, för det allmänna eller med hänsyn till enskilds befogade intressen, lända till synnerligt men, må framställningen lämnas utan bifall.

Efter ansökan av skattechef må regeringen förordna, att handling eller uppgift skall tillhandahållas honom utan hinder av vad som stadgas i andra och tredje styckena.

15 § Uppgiftspliktig, från vilken allmän fastighetsdeklaration eller annan uppgift inte har inkommit inom föreskriven tid, får anmanas att lämna sådan deklaration eller uppgift.

Är deklaration eller uppgift ej upprättad i enlighet med denna lag, får den uppgiftspliktige anmanas att avhjälpa bristen.

16 § Allmän fastighetsdeklaration och annan uppgift eller upplysning till ledning vid egen taxering, som skall avgivas på grund av anmaning, lämnas inom den tid, som anges i anmaningen. Skyldighet föreligger dock ej att på grund av anmaning lämna deklaration eller uppgift på tidigare dag än handlingen skulle ha lämnats utan anmaning.

17 § Granskning av fastighetsdeklarationer och uppgifter, som lämnats till ledning vid allmän fastighetstaxering, får verkställas endast av

tjänsteman, som utför granskning enligt denna lag eller som annars utövar taxerings- eller skattekontroll,

ordförande och ledamöter i fastighetstaxeringsnämnd,

konsulent för fastighetstaxering,

tjänsteman som av lantmäteriverket beordrats biträda arbetsgrupp enligt 19 kap. 2 § samt

domstol, som skall bedöma innehållet i fastighetsdeklaration.

Sakkunnig får granska fastighetsdeklaration, för vars behandling hans biträde påkallas.

18 § För innehållet i fastighetsdeklaration får ej inom fastighetstaxeringsnämnd lämnas vidare redogörelse än som behövs för taxeringen.

Fastighetsdeklaration får ej intagas i fastighetstaxeringsnämnds protokoll i vidare mån än som oundgängligen behövs.

19 § Fastighetsdeklaration skall tillhandahållas de myndigheter, vilka i och för sin verksamhet bör erhålla del därav.

Fastighetsdeklaration får, på sätt regeringen förordnar, för statistisk bearbetning utlämnas till den ämbetsmyndighet eller tjänsteman, åt vilken

regeringen ger uppdraget att utföra sådan bearbetning.

20 § Den som har att utföra talan för besvärsberättigad kommun i fråga om viss fastighet äger ta del av allmän fastighetsdeklaration, som skolat ligga till grund för taxeringen.

Utöver vad som har sagts i 17-19 §§ får fastighetsdeklaration, om ej annat följer av allmän lag, icke vara för någon tillgänglig, utan att den, som har avgivit deklarationen, lämnat skriftligt medgivande.

21 § Fastighetsdeklarationer skall förvaras hos länsstyrelsen, om ej denna förordnar om förvaring hos lokal skattemyndighet. Sedan sex år förflutit efter taxerinsårets utgång, skall deklarationerna förstöras, såvida ej regeringen föreskriver annat.

22 § Vad i 17-21 §§ är sagt om fastighetsdeklaration gäller även beträffande andra uppgifter, som lämnats till ledning vid allmän fastighetstaxering och beträffande av myndighet vid taxeringskontroll upprättade handlingar.

23 § Anmaning får utfärdas av chef för taxeringsenhet eller lokal skattemyndighet, fastighetstaxeringsnämnd, taxeringsintendent samt tjänsteman eller konsulent för fastighetstaxering som biträder fastighetstaxeringsnämnden. Konsulent för fastighetstaxering får dock ej anmana någon att lämna allmän fastighetsdeklaration.

24 § Anmaning skall innehålla föreläggande för den anmanade att lämna fastighetsdeklaration, annan uppgift eller upplysning till den som utfärdat anmaningen, inom viss efter omständigheterna lämpad tid, minst fem dagar efter mottagandet. Vidare skall anmaningen innehålla uppgift om postadress för den som utfärdat anmaningen.

25 § I anmaning, som utfärdas av chef för taxeringsenhet eller lokal skattemyndighet, taxeringsnämnd eller taxeringsintendent, får vite föreläggas utom i fall som sägs i 8 §.

26 § Finner man beträffande anmaning eller annan i denna lag avsedd handling att det är av betydelse att erhålla bevis för att handlingen kommer deklarationsskyldig eller annan tillhanda, skall handlingen delgivas honom, om det ej är känt att han icke kan anträffas.

27 § Har i anmaning vite förelagts, skall anmaningen delgivas den som avses med föreläggandet.

28 § Vite, som föreläggs enligt denna lag, bestäms till belopp, som med hänsyn till den uppgiftsskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antagas förmå honom att iaktta föreläggande, dock lägst till 500 kronor.

Vite får icke föreläggas staten, kommun eller annan menighet, ej heller ämbets- eller tjänsteman i tjänsten.

29 § Om uttagande av vite förordnar länsrätt efter anmälan av skattechefen eller chef för lokal skattemyndighet.

Finner man, då fråga uppkommer att döma ut vite, att ändamålet med vitet har förfallit, får vitet ej utdömas. Har vitesföreläggande iakttagits först efter anmälan enligt första stycket har inkommit, skall ändamålet med vitet icke anses ha förfallit därigenom.

Vid prövning av anmälan enligt första stycket får också bedömas fråga, huruvida och med vilket belopp vitet hade bort föreläggas.

30 § Innehållet i deklaration får, utom i de fall som anges i 20 §, inte yppas för annan än den som själv får taga del av deklarationen i fråga.

Ej heller får för obehörig uppenbaras vad som upplysts eller i övrigt yttrats vid sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd.

31 § Den som till ledning vid allmän fastighetstaxering uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att taxeringen blir för låg dömes till böter eller fängelse i högst sex månader.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna allmän fastighetsdeklaration dömes till böter.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.

19 kap. Om förberedande åtgärder

1 § Senast den 15 december två år före det år då allmän fastighetstaxering äger rum, skall regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställa föreskrifter för förberedelsearbetet.

Senast nämnda dag lämnar riksskatteverket beträffande småhus och tomtmark förslag till sådana föreskrifter som avses i 7 kap. 7 § med undantag för riktvärden. Senast den 15 mars året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum lämnar

riksskatteverket beträffande övriga byggnadstyper och ägoslag förslag till de föreskrifter som avses i 7 kap. 7 §.

Sådana föreskrifter och förslag till föreskrifter skall omedelbart tillställas lantmäteriverket och länsstyrelserna.

2 § Under förberedelsearbetet skall i varje fastighetstaxeringsdistrikt finnas en arbetsgrupp bestående av ledamöterna i fastighetstaxeringsnämnden. Suppleanterna får delta i arbetsgruppens sammanträden i samma omfattning som vid taxeringen.

3 § Lantmäteriverket och arbetsgruppen skall undersöka vilka riktvärdetabeller för småhus, som med hänsyn till rådande prisläge bör användas inom olika delar av fastighetstaxeringsdistriktet. Förslag härom skall upprättas. Undersökningen skall även omfatta upprättande av förslag till riktvärdekartor för tomtmark inom distriktet.

Lantmäteriverket och arbetsgruppen skall vidare pröva om en tillämpning av förslag till föreskrifter enligt 1 § andra stycket skulle medföra taxeringsvärden som svarar mot anvisad taxeringsvärdenivå. Motsvarande prövning görs av förslag till riktvärdekartor för tomtmark och riktvärdetabeller för småhus enligt första stycket.

4 § Arbetsgruppen skall senast den 1 juli året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum till skattechefen överlämna förslag till riktvärdekartor för tomtmark och riktvärdetabeller för småhus. På samma gång skall arbetsgruppen överlämna förslag till ändringar i förslag till föreskrifter enligt 1 § andra stycket.

5 § På grundval av arbetsgruppernas förslag samt de upplysningar som i övrigt kan vinnas skall skattechefen senast den 1 augusti året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum till regeringen eller myndighet som regeringen förordnar avge yttrande över de enligt 1 § andra stycket lämnade förslagen till föreskrifter. Senast nämnda dag skall skattechefen till regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer lämna förslag till riktvärdekartor för tomtmark och riktvärdetabeller för småhus.

6 § Senast den 10 september året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum skall regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställa sådana föreskrifter som avses i 7 kap. 7 § och de föreskrifter som i övrigt erfordras för taxeringen.

20 kap. Om fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet m.m.

1 § Fastighetstaxeringsnämnden sammanträder på tid och plats som bestäms av ordföranden. Denne kallar ledamöterna och underrättar suppleanterna om sammanträdena. Finns det behov av medverkan av konsulent för fastighetstaxering kallar ordföranden denne till sammanträde. Till det första sammanträdet för årets taxering kallas även suppleanterna. Lantmäteriverket skall i god tid underrättas om tid och plats för sammanträdena.

2 § Är ledamot förhindrad att komma till sammanträde, skall han i sitt ställe kalla för honom utsedd suppleant och även underrätta ordföranden härom.

3 § Vid sammanträdena förs protokoll enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen.

4 § Sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd skall hållas inom stängda dörrar.

Föredragande tjänsteman och konsulent för fastighetstaxering samt suppleant som inte har trätt i ledamots ställe får delta i nämndens överläggningar men ej i dess beslut.

Sakkunnig samt tjänsteman som av lantmäteriverket har beordrats biträda arbetsgrupp enligt 19 kap. 2 §, får företräda inför nämnden för att lämna upplysningar. Skattechefen eller tjänsteman, som denne har beordrat, får närvara vid sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd, men har rätt att närvara vid nämndens överläggningar endast om nämnden beslutar det.

5 § Ägare av fastighet är berättigad att företräda inför fastighetstaxeringsnämnd för att meddela upplysningar till ledning för taxering av fastigheten. Om det kan ske utan hinder för förrättningens fortgång, bör nämnden på stället meddela fastighetsägaren begärd upplysning rörande fastighetens taxering.

6 § Fastighetstaxeringsnämnd är beslutför med ordföranden och minst två eller, i fastighetstaxeringsnämnd vars distrikt omfattar mer än en kommun, minst tre andra ledamöter. Dock skall den omständigheten, att ledamot har att avträda vid behandling av visst ärende, inte utgöra hinder mot att beslut fattas rörande detta ärende.

7 § Om det inte är påkallat av särskild anledning att ärendet prövas av fullsutten nämnd, är fastighetstaxeringsnämnd beslutför med ordföranden

ensam vid
1. beslut som ej innefattar prövning av ärendet i sak
2. beslut där taxeringsvärdet bestäms enligt fastställda riktvärden samt värdefaktorerna bestäms i enlighet med lämnad fastighetsdeklaration eller annan av fastighetsägaren till ledning för taxering lämnad uppgift
3. beslut om fördelning av taxeringsvärde enligt 15 §
4. beslut om rättelse av tidigare beslut, som till följd av skrivfel, räknefel eller annat sådant förbiseende innehåller uppenbar oriktighet samt
5. beslut i ärende i vilket saken är uppenbar.

8 § Är ordförande i fastighetstaxeringsnämnd jävig, utser nämnden inom sig viss ledamot att föra ordet vid ärendets behandling.

9 § Bestämmelserna i 16 kap. rättegångsbalken om omröstning tillämpas på avgörande av fastighetstaxeringsnämnden. Ordföranden skall dock säga sin mening först.

Skiljaktig mening hos ledamot, föredragande tjänsteman eller konsulent för fastighetstaxering skall avfattas skriftligen och avges inom en vecka efter sammanträdet.

Ordföranden skall underrätta lokal skattemyndighet om skiljaktig mening i den ordning som föreskrivs av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

10 § Fastighetstaxeringsnämndens första sammanträde skall äga rum senast den 5 oktober året före taxeringsåret. Vid sammanträdet skall ordföranden lämna noggrann redogörelse för de föreskrifter och anvisningar angående taxeringen som berör distriktet.

11 § Fastighetstaxeringsnämnden skall senast den 31 januari under taxeringsåret meddela beslut om taxering av fastighet, som ingår i distriktet.

12 § I fastighetstaxeringsnämnds beslut skall redovisas dels taxeringsbeslutet enligt punkterna 1-3, dels grunderna för beslutet och andra uppgifter enligt punkterna 4-6, nämligen
1. fastighetens indelning i taxeringsenheter,
2. taxeringsenhetens beskattningsnatur och skattepliktsförhållande,
3. skattepliktig enhets taxeringsvärde och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet,
4. storleken av värdefaktor och riktvärde,
5. säreget förhållande som har föranlett justering av riktvärde samt

6. nybyggnadsår och storlek för varje byggnad som utgör egen värderingsenhet.

Värdet av en enskild värderingsenhet anges i fulla tusental kronor. Avrundning sker så att överstigande belopp, som inte uppgår till fullt tusental kronor, faller bort.

13 § I beslutet skall vidare anges taxeringsenhetens totala, enskilt innehavda landareal. För lantbruksenhet skall den anges i hektar med fyra decimaler och för övriga enheter i kvadratmeter.

Totalarealen för lantbruksenhet skall delas upp på olika ägoslag. Har åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment delats in i flera värderingsenheter skall arealen anges för varje sådan enhet. Avrundning av arealen för ägoslag eller värderingsenhet skall ske till hela hektar. Areal som understiger 0,5 hektar skall inte redovisas särskilt.

För tomtmark som ligger på lantbruksenhet skall arealen anges i såväl hektar som kvadratmeter.

14 § Lokal skattemyndighet skall senast den 15 mars under taxeringsåret underrätta ägare av fastighet om följande:

1. Innehållet i fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering enligt 11 §.
2. Att ägaren senast den 10 april till fastighetstaxeringsnämndens ordförande får avge skriftliga erinringar mot beslutet.
3. Att ny underrättelse kommer att sändas ut endast om ägaren har avgivit erinringar mot beslutet. Ny underrättelse sänds också ut om fastighetstaxeringsnämnden, utan att erinringar har avgivits, har beslutat åsätta annan taxering än som framgår av 11 § eller annars har frångått sådant beslut.
4. Vad som skall iakttas vid anförande av besvär över fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering.
5. Innehållet i skiljaktig mening.

15 § Ingår i taxeringsenhet flera fastigheter eller delar av fastigheter skall fastighetstaxeringsnämnden efter ansökan ange hur stor del av taxeringsvärdet och i 5 kap. 7 § nämnda delvärden som belöper på fastighet eller fastighetsdel. Ansökan skall göras hos fastighetstaxeringsnämnden och får lämnas av ägare, arrendator, taxeringsintendent eller besvärsberättigad kommun.

16 § Fastighetstaxeringsnämnden skall ompröva beslut när fastighetsägaren avger erinringar eller skäl annars föreligger. Fråga om nytt beslut får inte prövas av nämnden efter den 5 maj under taxeringsåret.

17 § Fastighetstaxeringsnämndens arbete skall vara avslutat senast den 5 maj under taxeringsåret.

18 § Lokal skattemyndighet skall senast den 15 juni under taxeringsåret till ägare av fastighet sända underrättelse om fastighetstaxeringsnämndens avgörande enligt 16 §. Vidare skall lokal skattemyndighet senast samma dag sända underrättelse till sökande som begärt fördelning av taxeringsvärdet enligt 15 §.

Underrättelse skall innehålla upplysning om vad som skall iakttas vid anförande av besvär över fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering samt om innehållet i skiljaktig mening.

Underrättelse skall sändas till ägare som före utgången av mars månad under taxeringsåret inte erhållit underrättelse enligt 14 §. Ägaren skall senast den 25 april under taxeringsåret anmäla att han önskar underrättelse om innehållet i beslut om taxering.

19 § Underrättelser enligt 14 och 18 §§ skall sändas till ägare av fastighet i vanligt brev. Försändelsen får i särskilda fall rekommenderas eller delgivas ägaren.

20 § Fastighetstaxeringsnämndens beslut enligt 11 § skall föras in i stomme till fastighetslängd. Besluten skall med de ändringar som gjorts med stöd av 16 § föras in i fastighetslängd.

Nämndens beslut om byggnad på annans mark med värde under 10 000 kronor skall dock föras in i fastighetslängd eller stomme till sådan längd endast om byggnaden används till stadigvarande bostad.

Annan än staten tillhörig försvarsbyggnad, som enligt 3 kap. 2 § är undantagen från skatteplikt, skall inte föras in i fastighetslängd eller stomme till sådan längd.

Närmare föreskrifter om fastighetslängd meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

21 § Stomme till fastighetslängd skall under en tid av minst 10 dagar före den 10 april hållas tillgänglig inom kommunen på lämplig expedition. Lokal skattemyndighet skall senast den 15 mars utfärda kungörelse härom.

22 § Fastighetslängden skall i bestyrkt avskrift under en tid av minst sex veckor före den 15 augusti under taxeringsåret finnas offentligen framlagd inom kommunen i den ordning som föreskrivs av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

23 § Har fastighetstaxeringsnämnds beslut om taxering ej införts i fastighetslängd inom föreskriven tid eller har taxering införts i fastighetslängd för annan fastighet än den taxeringen avsett eller eljest uppenbarligen felaktigt eller har anteckning om ägare i fastighetslängd blivit oriktig, får den lokala skattemyndigheten besluta om rättelse av fastighetslängden i denna del.

Har fastighetstaxeringsnämnds beslut om taxering blivit oriktigt till följd av

1. uppenbar felräkning, eller

2. uppenbart felaktig överföring av belopp eller annan uppgift från den allmänna fastighetsdeklarationen,

får den lokala skattemyndigheten, om ej särskilda skäl föranleder att länsrätten bör avgöra frågan, besluta om rättelse i denna del.

Efter den 1 december under taxeringsåret får rättelse enligt denna paragraf beslutas endast om anmärkning i fråga om felaktigheten gjorts dessförinnan hos den lokala skattemyndigheten.

Innan rättelse beslutas skall, om detta ej är överflödigt, yttrande inhämtas från fastighetstaxeringsnämndens ordförande och, om hinder ej möter, fastighetens ägare.

Den lokala skattemyndigheten skall, om detta ej är uppenbart överflödigt, inom två veckor tillställa fastighetens ägare underrättelse om beslut i fråga om rättelse i den ordning som avses i 19 §, samt underrätta skattechefen och vederbörande kommun om beslutet.

Talan mot beslut i fråga om rättelse enligt denna paragraf får ej föras särskilt. Talan mot taxeringen får även i den del beslutet avser föras i den ordning som gäller för besvär över fastighetstaxeringsnämnds beslut.

Närmare föreskrifter om förfarandet vid rättelse enligt denna paragraf meddelas av regeringen.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 december 1979 och skall tillämpas första gången i fråga om allmän fastighetstaxering år 1981.

2. Förordnande av ordförande enligt 17 kap. 6 § och konsulent enligt 17 kap. 15 § skall inför 1981 års allmänna fastighetstaxering ske senast den 1 december 1979.

3. Förslag till föreskrifter enligt 19 kap. 1 § andra stycket såvitt avser industrienheter skall inför 1981 års allmänna fastighetstaxering utfärdas senast den 30 april 1980.

4. Genom lagen upphävs skogsvärderingsinstruktionen (1973:1100). Bestämmelserna skall dock alltjämt tillämpas i fråga om fastighetstaxering år 1980 och tidigare.

2 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)[1]

dels att 131, 133, 135-145, 147-156 och 170-173 §§ skall upphöra att gälla och att rubrikerna närmast före 131, 136, 143, 147, 170 och 172 §§ skall utgå,

dels att 2 § 1 mom. skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
2 §	
1 mom.[2] I denna lag förstås med	
inkomsttaxering: taxering till kommunal inkomstskatt och till statlig inkomstskatt;	
förmögenhetstaxering: taxering till statlig förmögenhetsskatt;	
allmän fastighetstaxering: sådan taxering av fastighet, som enligt 12 § kommunalskattelagen skall verkställas vart femte år; samt	allmän fastighetstaxering: sådan taxering av fastighet, som enligt 1 kap. 7 § fastighetstaxeringslagen (1979:000) skall verkställas vart femte år; samt
särskild fastighetstaxering: sådan taxering av fastighet, som skall verkställas de år, då allmän fastighetstaxering icke äger rum.	

[1] Lagen omtryckt 1971:399.
Senaste lydelse av

131 § 1973:1106	150 § 1 mom. 1973:1106
133 § 1973:1106	150 § 2 mom. 1974:773
135 § 1973:1106	150 § 3 mom. 1973:1106
135 a § 1974:773	151 § 1974:773
136 § 1 mom. 1974:773	152 § 1973:1106
136 § 2 mom. 1973:1106	153 § 1973:1106
137 § 1973:1106	154 § 1 mom. 1973:1106
138 § 1969:709	154 § 2 mom. 1974:773
139 § 1973:1106	155 § 1974:773
141 § 1974:773	156 § prop. 1978/79:86
142 § 1973:1106	170 § 1975:707
143 § 1973:1106	172 § 1973:1106
143 a § 1973:1106	173 § 1 mom. 1974:773
144 § 1973:1106	173 § 2 mom. 1973:1106
145 § 1973:1106	173 § 3 mom. 1974:773
147 § prop. 1978/79:86	173 § 4 mom. 1974:773
148 § 1 mom. 1973:1106	173 § 5 mom. 1973:1106
148 § 2 mom. 1969:709	lagens rubrik 1974:773
148 § 3 mom. 1973:1106	rubriken närmast före 170 § 1975:707.
149 § 1973:1106	

[2] Lydelse enligt prop. 1978/79:86 och 161.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Inkomsttaxering och förmögenhetstaxering samt särskild fastighetstaxering innefattas under benämningen årlig taxering.	
Till den årliga taxeringen hänförs också vad som enligt 68 § skall antecknas i skattelängden i fråga om annat än inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering.	
Med länsrätt förstås i denna lag även den mellankommunala skatterätten, om inte annat framgår av omständigheterna.	
———	
	Denna lag träder i kraft den 1 december 1979 och tillämpas första gången i fråga om 1981 års allmänna fastighetstaxering.

3 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 5 och 7-13 §§ samt anvisningarna till 5, 7-10 och 13 §§ skall upphöra att gälla och att

[1] Senaste lydelse av

5 § 1 mom. 1974:266
5 § 4 mom. 1965:120
5 § 5 mom. 1973:1099
7 § 1973:1099
8 § 1973:1099
9 § 1973:1099
10 § 1973:1099
11 § 1973:1099
12 § 1972:169
13 § 1 mom. 1976:844
13 § 2 mom. 1972:169
anvisningarna till 5 § punkt 2 1953:400
"- 5 § " 5 1954:44
"- 5 § " 6 1953:400
"- 5 § " 8 1973:1099
"- 7 § " 1 1973:1099
"- 8 § " 1 1973:1099
"- 8 § " 2 1973:1099
"- 8 § " 3 1973:1099
anvisningarna till 8 § punkt 4 1973:1099
"- 8 § " 5 1973:1099
"- 9 § " 1 1973:1099
"- 9 § " 2 1973:1099
"- 9 § " 3 1974:1057
"- 9 § " 6 1973:1099
"- 10 § " 1 1973:1099
"- 10 § " 2 1973:1099
"- 10 § " 3 1973:1099
"- 10 § " 4 1973:1099
"- 13 § " 2 1972:169
"- 13 § " 3 1972:169
"- 13 § " 4 1972:169
"- 13 § " 5 1972:169
"- 13 § " 6 1972:169
rubriken till 2 kap. 1973:1099
rubriken närmast före 4 § 1973:1099
"- 5 § 1973:1099
"- 9 § 1973:1099

rubriken till 2 kap. samt rubrikerna närmast före 4, 5, 9 och 12 §§ skall utgå,

dels att 4 och 47 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
4 §[2]	
Underlag för beräkning av kommunal inkomstskatt såvitt gäller fastighet bestämmes vid fastighetstaxering, om ej annat föreskrives. Därvid beslutas även om och i vad mån fastighet skall vara skattepliktig. Skatteplikt för fastighet innebär att garantibelopp enligt 47 § skall beräknas för fastigheten.	Underlag för beräkning av kommunal inkomstskatt såvitt gäller fastighet bestäms vid fastighetstaxering, om inte annat föreskrivs. Därvid beslutas även om fastighet skall vara skattepliktig. Skatteplikt för fastighet innebär att garantibelopp enligt 47 § skall beräknas för fastigheten.
Bestämmelserna i denna lag om fastighet äga motsvarande tillämpning i fråga om byggnad, som är lös egendom, om ej annat föreskrives.	Bestämmelserna i denna lag om fastighet skall också tillämpas i fråga om byggnad, som är lös egendom, om inte annat föreskrivs. Samma skall gälla beträffande sådana tillbehör till byggnaden som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, i den mån de tillhör byggnadens ägare.
Fastighetstaxeringen skall, med iakttagande av 9, 12 och 13 §§, ske på grundval av fastighets beskaffenhet vid taxeringsårets ingång.	Föreskrifter om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:000).
47 §[3]	
För fastighet, som året näst före taxeringsåret varit skattepliktig, beräknas garantibelopp till två procent av fastighetens taxeringsvärde förstnämnda år. Garantibeloppet upptages inom den kommun, där fastigheten är belägen, såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Såsom ägare anses jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest utan vederlag besitter	

[2] Senaste lydelse 1973:1099.

[3] Senaste lydelse 1977:572.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
fastighet på grund av testamentariskt förordnande. Vad som i föregående stycke sägs om ägare skall i förekommande fall i stället gälla: a) den, som innehar fastighet med åborätt, med tomträtt eller med vattenfallsrätt, innehavare av så kallad ofri tomt i stad samt den, som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt; b) innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet; c) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord; samt d) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 53 § 1 mom. första stycket f) är skattskyldig för inkomst.	c) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord; d) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 53 § 1 mom. första stycket f) är skattskyldig för inkomst; samt e) nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:000), om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsvederlag.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänsteinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande sådant löneboställe som avses i lagen (1970:939) om förvaltning av kyrklig jord är vederbörande pastorat att anse såsom innehavare.

Skall avkastning utöver husbehovet av skog å fastighet, som under a) eller c) omförmäles, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens skogsbruksvärde.

Där beträffande fastighet, som innehaves med åborätt eller eljest med ständig eller ärftlig besittningsrätt, innehavaren på grund av denna sin rätt icke äger utöver husbehovet tillgodogöra sig avkastning av skog å fastigheten, skall garantibeloppet för honom icke beräknas å det i taxeringsvärdet ingående skogsbruksvärdet.

Garantibelopp beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall garantibeloppet jämkas med hänsyn härtill.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Garantibelopp beräknas icke för fastighet, som ägs av ideell förening, om föreningen jämlikt punkt 4 av anvisningarna till 54 § är frikallad från skattskyldighet för inkomst av den förvärvskälla vari fastigheten ingår.	(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 december 1979 och tillämpas första gången, i fråga om 4 och 47 §§ på beskattningsår för vilket taxering sker i första instans år 1982 och i övrigt i fråga om 1981 års allmänna fastighetstaxering.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § 2 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
3 §	
2 mom.[2] Såsom tillgångar vid förmögenhetsberäkningen upptagas icke:	
a) kapitalvärdet av kapitalförsäkring;	
b) rätt till undantagsförmåner, till pension eller annan livränta, som utgår på grund av försäkring, till pension och annan förmån, som annorledes än i följd av försäkring åtnjutes på grund av förutvarande tjänsteförhållande, samt till livränta som, enligt vad i lag eller särskild författning är stadgat, annorledes än på grund av försäkring utgår vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring;	
c) rätt till annan ränta, avkomst eller förmån än i b) avses, därest densamma är bestämd att tillgodo-	

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859.

[2] Senaste lydelse 1973:1102.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
njutas för den berättigades livstid samt värdet av vad han årligen må i sådant avseende åtnjuta understiger 1 000 kronor;	
d) rätt till förmögenhet, varav annan för närvarande åtnjuter avkastningen;	d) rätt till förmögenhet, som någon annan för närvarande uppbär avkastningen ifrån samt täktmark, som avses i 2 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:000), om nyttjanderätten till täktmarken har upplåtits till annan mot engångsvederlag.

e) möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga bruk;

f) konstverk, bok-, konst- och därmed jämförliga samlingar, såframt ej ägaren med dem driver handel eller yrkesmässigt håller dem för allmänheten tillgängliga;

g) sådana tillgångar, som avses i 1 mom. e) här ovan, därest sammanlagda värdet av dessa tillgångar icke överstiger 1 000 kronor;

h) patent- och förlagsrätter, som icke äro tillgångar i rörelse, ävensom rätt till firmanamn, varumärke, mönsterskydd, tidnings titel och dylikt;

i) förråd av livsmedel eller andra förnödenheter, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga behov, samt kontant hushållskassa eller därmed jämförlig, för den skattskyldiges löpande utgifter avsedd kassa;

j) fastighet, i den mån skatteplikt enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) icke föreligger för fastigheten, utom såvitt fråga är om sådana tillbehör till fastigheten som avses i 2 kap. 3 § jordabalken.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas första gången vid 1982 års taxering.

1 UTREDNINGSUPPDRAGET

1.1 Direktiv

Vid regeringssammanträde den 16 september 1976 bemyndigades statsrådet och chefen för finansdepartementet att tillkalla en kommitté för att se över reglerna för fastighetstaxeringen. I direktiven, som finns intagna i protokollet vid regeringssammanträdet, anförde statsrådet följande.

Reglerna om taxering av fastighet har successivt reformerats under den senaste tioårsperioden. Reformerna har gällt i stort sett alla områden inom fastighetstaxeringen och har inneburit genomgripande förändringar på viktiga punkter.

I detta sammanhang räcker det med att erinra om vissa ändringar som genomfördes inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. Jag tänker i första hand på den lagstiftning som antogs vid 1973 års höstriksdag (prop. 1973:162, SkU 70, SFS 1099-1108). Den innebar en nyreglering i frågor om bl.a. fastighetsbegreppet, nybildande av taxeringsenhet och värderingsgrunder. Ändringarna avsåg också organisationen och förfarandet vid allmän fastighetstaxering. Genom lagstiftning år 1974 (prop. 1974:166, SkU 35, SFS 295) anpassades reglerna om taxering av vattenfallsfastighet till systematiken och värderingsprinciperna i de tidigare antagna bestämmelserna.

Arbetet med att skapa en effektiv och rättvisande fastighetstaxering kan numera anses vara i huvudsak genomfört. Det återstår emellertid vissa frågor som behöver ses över. I huvudsak gäller det frågor som visserligen har uppmärksammats i det tidigare lagstiftningsarbetet men som då av olika skäl har ansetts böra ställas på framtiden.

Även författningsmässigt behövs en översyn av fastighetstaxeringsområdet. En genomgående linje vid 1973 års reform av fastighetstaxeringen var att i kommunalskattelagen (1928:370), KL, endast ta in grundläggande värderingsregler under det att detaljregleringen lämnades åt riksskatteverket (RSV).

Den nya regeringsformen, som började tillämpas den 1 januari 1975, lämnar inte samma möjligheter som den gamla regeringsformen att delegera rätten att utfärda föreskrifter till myndigheter. Vilka följder detta får för förfarandet vid kommande fastighetstaxeringen måste därför undersökas. En genomgång av hela regelkomplexet bör göras.

Regler om fastighetstaxeringen finns i dag i flera olika författningar. Detta gör området svåröverskådligt. I prop. 1973:162 uttalade jag mig i princip för att man borde samla alla föreskrifterna om sådan taxering i en särskild lag men jag ansåg det inte lämpligt att utan föregående utredning lägga fram förslag till en sådan lag. Jag förutskickade emellertid att frågan skulle tas upp på nytt inför 1980 års allmänna fastighetstaxering.

Av vad jag nu har sagt framgår att det är nödvändigt med en lagteknisk översyn av fastighetstaxeringsreglerna till 1980 års allmänna fastighetstaxering. En sådan behövs också för att få till stånd en systematisk ordning av författningsområdet.

Uppgiften att göra den nödvändiga översynen bör anförtros en särskild kommitté. Kommittén bör bedriva sitt arbete så att resultatet kan läggas till grund för lagstiftning inför 1980 års allmänna fastighetstaxering.

I sammanhanget vill jag erinra om att regeringen tidigare i dag gett RSV tillstånd att tillkalla experter med uppdrag att utarbeta förslag till anvisningar för 1980 års allmänna fastighetstaxering, m.m.

Som jag tidigare har antytt bör den nu aktuella översynen omfatta även vissa frågor som har uppmärksammats i det föregående lagstiftningsarbetet. Jag tänker då bl.a. på reglerna i 5 § KL om undantag från skatteplikt. Dessa regler går tillbaka till början av 1920-talet och framstår numera som otidsenliga. Det har medfört svårigheter vid tillämpningen och i vissa fall olämpliga konsekvenser. Problem har uppstått bl.a. när det gäller värdering av byggnader och fastigheter som tillhör kriminalvården. Det kan där bedrivas industriell verksamhet, jord- och skogsbruk eller annan näringsverksamhet som medför att fastigheterna blir skattepliktiga.

Samma problem har funnits vid värdering av landstingens sjukvårdsbyggnader. I dessa fall liksom i ett flertal andra, t.ex. vid kommunernas samarbete i förenings- eller aktiebolagsform, är reglerna inte anpassade till dagens förhållanden. En modernisering av dessa regler framstår således som en angelägen uppgift för kommittén. Därvid bör bl.a. beaktas de synpunkter som fördes fram i frågan i samband med prop. 1973:162 (s. 295-298).

Kommittén bör också ta upp en fråga som berördes i samband med behandlingen av prop. 1974:116 om taxering av vattenfallsfastigheter. Detta gäller frågan om lämplig värderingsmetod i fråga om sådana fastigheter. SkU anförde härom bl.a. följande (SkU 1974:35 s. 10).

"I avsaknad av såväl vägledande bestämmelser som erfarenheter från den praktiska tillämpningen av avkastningsmetoden är utskottet för sin del inte berett förorda, att denna värderingsmetod i första hand tillämpas vid 1975 års allmänna fastighetstaxering, även om utskottet anser att den såvitt möjligt bör tillämpas i ökad omfattning. Utskottet vill emellertid framhålla angelägenheten av att en övergång till en värderingsmetod, som är mer grundad på avkastningen än på anläggningskostnaderna, övervägs inför senare allmänna fastighetstaxeringar. Frågan bör således utredas med beaktande av erfarenheterna från 1975 års allmänna fastighetstaxering."

Kommittén bör i detta sammanhang också söka komma fram till förenklade regler för åsättande av värden vid fastighetstaxeringen främst när det gäller industri- och vattenfallsfastigheter. Därvid bör undersökas om det finns behov av en särskild reglering i fråga om vissa speciella industrifastigheter t.ex. gasturbiner. Över huvud taget bör kommittén vara oförhindrad att ta upp de frågor som den vid genomgången av regelkomplexet på området anser påkalla en lagändring. I det sammanhanget bör riksdagens nyligen fattade beslut om ökat tjänstemannainslag och ökat ADB-stöd vid inkomsttaxeringen uppmärksammas. Det finns anledning att överväga hur fastighetstaxeringen bör anpassas till den nya organisationen av inkomsttaxeringen i första hand.

I tilläggsdirektiv den 2 februari 1978 har kommittén fått i uppdrag att se över småhusbeskattningen. Översynen bör omfatta såväl skiktgränser som procentsatser vid småhusbeskattningen. Även det extra avdraget på högst 1 000 kr. bör omfattas av översynen. Denna del av uppdraget kommer att redovisas i ett delbetänkande under första halvåret 1980.

2 INLEDNING

2.1 Fastighetstaxeringens regler

2.1.1 Historik

Allmänt

Bestämmelser om fastighetstaxering infördes i svensk skattelagstiftning genom 1810 års bevillningsförordning. Denna tillämpades vid den första allmänna fastighetstaxeringen samma år. Därefter har värdering av fastigheterna i riket verkställts vid allmänna fastighetstaxeringar med olika tidsintervaller.

Taxeringsperioderna var till en början treåriga. Under 1900-talet har de varit avsedda att vara femåriga. Föreskrift om detta finns nu i 12 § 1 mom. KL. Av olika anledningar har perioderna flera gånger blivit förlängda. Under 1900-talet har allmän fastighetstaxering ägt rum åren 1908, 1913, 1918, 1922, 1928, 1933, 1938, 1945, 1952, 1957, 1965, 1970 och 1975.

Enligt lagen (1977:455) om tid för allmän fastighetstaxering skall sådan taxering nästa gång äga rum år 1981 och därefter vart femte år. Ny taxering av fastighet under löpande taxeringsperiod, dvs. under tiden mellan två allmänna fastighetstaxeringar, har kunnat ske om fastigheten har förändrats väsentligt.

I det följande lämnas en översikt av viktigare ändringar av reglerna inom fastighetstaxeringens område.

Tiden fram till mitten av 1960-talet

En beskrivning av utvecklingen av fastighetstaxeringen under tiden 1810-1950 finns i fastighetstaxeringskommittéernas betänkande (SOU 1968:32) Fastighetstaxeringens regler och organisation. Under 1950-talet ändrades reglerna om taxering av vattenfalls- och skogsfastigheter. Efter förslag i vattenfallstaxeringssakkunniga i betänkandet (SOU 1948:50), beslöts bl.a. att normalt endast anläggningskostnadsmetoden skulle användas vid taxering av kraftverk.

På grundval av ett betänkande (SOU 1949:60) av 1947 års skogstaxeringssakkunniga och efter förslag i prop. 1951:39 antog 1951 års riksdag en ny skogsvärderingsinstruktion (BeU 31 och 55, rskr 262, SFS 1951:440). Genom den nya instruktionen infördes en ny skogsvärderingsmetod som dock skulle tillämpas först vid 1957 års allmänna fastighetstaxering. Både enligt den äldre och den nya metoden skulle värderingen leda fram till skogens avkastningsvärde, den äldre vid uthålligt och efter rationella grunder bedrivet skogsbruk, den nya med utgångspunkt i ett uthålligt skogsbruk av det slag som i genomsnitt bedrevs i den trakt där fastigheten var belägen. Metoderna skilde sig främst vid värdering av skogar, som avvek från det genomsnittliga, och vid beräkning av skogsmarkens värde.

Också några organisatoriska ändringar, som fick betydelse för fastighetstaxeringen, gjordes under 1950-talet. År 1951 inrättades riksskattenämnden (prop. 1951:64). I propositionen diskuterades bl.a. riksskattenämndens befattning med fastighetstaxeringen. Av tidsmässiga skäl ansågs emellertid att frågan om riksskattenämndens uppgifter i samband med fastighetstaxeringen borde lösas vid en senare tidpunkt. Denna fråga diskuterades även i prop. 1955:160 men

ansågs inte heller då böra tas upp till slutlig lösning. 1955 års riksdag beslöt emellertid att nämnderna för fastighetstaxeringen i första och andra instans skulle få längre tid för sitt arbete. Skyldighet för nämndordförandena att underrätta fastighetsägarna om åsatta taxeringsvärden infördes också. Vidare skulle anvisningarna för fastighetstaxeringen för de olika länen fastställas av fastighetsprövningsnämnderna efter översyn inom riksskattenämnden.

En ny taxeringsförordning antogs av riksdagen år 1956 (prop. 1956:150, BeU 56, rskr 368, SFS 1956:623). Till grund för propositionen låg ett förslag av 1955 års taxeringssakkunniga rörande ändrad taxeringsorganisation (SOU 1955:51). För fastighetstaxeringen innebar detta inte några större förändringar. De allmänna principerna i taxeringsförordningen skulle tillämpas även vid fastighetstaxeringen. Fastighetsprövningsnämnderna blev därigenom enbart besvärsinstanser. Vidare infördes möjlighet till muntliga förhandlingar hos fastighetsprövningsnämnderna m.m.

1961 års fastighetstaxeringsutredning, som hade tillsatts inför 1965 års allmänna fastighetstaxering, föreslog i en promemoria den 12 mars 1963 ändringar i organisationen vid allmän fastighetstaxering. Dessa ledde efter förslag i prop. 1963:197 främst till att systemet med två nämnder i första instans på landet (beredningsnämnder och fastighetstaxeringsnämnder) ersattes av en organisation med endast en nämnd (fastighetstaxeringsnämnd). Denna organisation var redan tidigare införd för fastighetstaxeringen i städerna. Vidare tillsattes fastighetstaxeringsombud, som skulle verka för samordning av arbetet mellan olika fastighetstaxeringsdistrikt. Delvärdet "parkvärde" i taxeringsvärdet för annan fastighet utmönstrades. Värdet av park skulle i fortsättningen räknas in i delvärdet "markvärde".

Senare reformarbete

En mer omfattande översyn av fastighetstaxeringsreglerna påbörjades inför 1970 års allmänna fastighetstaxering av fastighetstaxeringskommittéerna. De närmast följande åren genomfördes efter förslag av kommittéerna och utredningar inom finansdepartementet ny lagstiftning rörande såväl organisatoriska som materiella bestämmelser. Reformerna har skett successivt och har gällt i stort sett alla områden inom fastighetstaxeringen. På viktiga punkter har genomgripande förändringar genomförts.

I betänkandet (SOU 1968:32) Fastighetstaxeringens regler och organisation lade kommittéerna fram förslag till ändringar, som efter förslag i prop. 1968: 154 antogs av riksdagen (BeU 72, rskr 376, SFS 1968: 729-734). Ändringarna innebar i huvudsak följande. Delvärdena på jordbruksfastighet, vilka tidigare var jordbruksvärde, skogsvärde samt tomt- och industrivärde, ersattes med delvärdena jordbruksvärde, skogsbruksvärde, värde av övrig mark, värde av särskilda tillgångar samt exploateringsvärde. För beräkning av skogsvärde på mindre fastigheter infördes ett förenklat förfarande. Vidare befriades ordföranden i fastighetstaxeringsnämnd från en del administrativt arbete. Detta lades i stället, i överensstämmelse med reglerna vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, på lokal skattemyndighet. Automatisk databehandling av fastighetstaxeringens register och beslut infördes.

År 1969 genomfördes ändringar som avsåg förfarandet vid allmän fastighetstaxering (Ds Fi 1969:3, prop. 1969:96, BeU 43, rskr 210, SFS 1969:210 och 211). Ändringarna innebar en förskjutning av tidsschemat för taxeringsarbetet. Vidare öppnades möjlighet att förordna mer än ett fastighetstaxeringsombud inom

samma fastighetstaxeringsdistrikt.

Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering lämnades liksom vid tidigare taxeringar regler om reduktion av skogsbruksvärden som beräknades enligt gällande värderingsgrunder (prop. 1969:97, BeU 44, rskr 211, SFS 1969:209).

År 1969 ändrades också besvärsförfarandet vid allmän fastighetstaxering (Ds Fi 1969:7, prop. 1969:147, BeU 70, rskr 409, SFS 1969:709 och 710). Besvärstiderna och tiden för det offentliga utläggandet av fastighetslängden förlängdes. Detta ledde även till en förlängning av tiden för fastighetsprövningsnämndens verksamhet. Möjligheterna att anföra s.k. extraordinära besvär utökades. Vidare infördes möjligheten för lokal skattemyndighet att rätta fel i fastighetslängden.

Efter förslag i prop. 1970:132 (BeU 43, rskr 269, SFS 1970:321) fick ordförande i fastighetstaxeringsnämnd rådgöra eller sammanträda med ledamöterna i fastighetstaxeringsnämnd, då han skulle avge yttrande i besvärsmål.

År 1970 infördes nya organisatoriska och andra formella bestämmelser om särskild fastighetstaxering efter förslag av fastighetstaxeringskommitteérna (Ds Fi 1970:11, prop. 1970:160, BeU 61, rskr 386, SFS 1970:673 och 935). Särskild fastighetstaxering skulle liksom tidigare utföras av den lokala taxeringsnämnden. När skäl förelåg skulle dock särskilda fastighetstaxeringsnämnder kunna inrättas. Särskild sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering skulle kunna tillföras nämnderna. Förutom en författningsteknisk anpassning av bestämmelserna om särskild fastighetstaxering till reglerna om allmän fastighetstaxering, överfördes arbetsrutinerna vid den allmänna fastighetstaxeringen i till-

lämpliga delar på den särskilda fastighetstaxeringen. Även i fråga om fullföljdsregler och beträffande rättelse av fastighetslängd skedde en anpassning till vad som gällde vid den allmänna fastighetstaxeringen. Bestämmelserna tillämpades fr.o.m. 1971 års särskilda fastighetstaxering.

I december år 1970 tillkallades fastighetstaxeringsutredningen för den fortsatta översynen av fastighetstaxeringsreglerna. Efter förslag i utredningens delbetänkande (Ds Fi 1971:13) Ny- och omtaxering av fastighet genomfördes ändringar i främst de materiella bestämmelserna för särskild fastighetstaxering (prop. 1972:49, SkU 23, rskr 164, SFS 1972:169-171 och 443). Ändringarna tillämpades första gången år 1973 och innebar i huvudsak följande. Möjligheterna till ny taxering utvidgades i vissa hänseenden. Bl.a. infördes en regel om att ny taxering skulle ske på grund av värdeändring till följd av att planbestämmelser hade fastställts, att beslut hade meddelats om ändring av förfoganderätten till fastighet eller rätt att utnyttja denna eller att värdeminskning hade skett till följd av varaktig rörelsenedläggning. Den s.k. femtedelsregeln kompletterades med en fast beloppsgräns vid 10 000 kr. och med särskilda spärrregler vid stora investeringar och vid rörelsenedläggning. Vidare genomfördes administrativa ändringar i fråga om längdföring och underrättelse till fastighetsägaren. Skyldighet att lämna särskild fastighetsdeklaration inskränktes till att gälla endast efter anmaning. Detta skedde i samband med att byggnadsnämnderna ålagts att avisera skattemyndigheterna om de byggnadslov som hade beviljats och innehållet i dem. Genom lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet upphävdes förordningen (1933:357) om åsättande i vissa fall av särskilt uppskattningsvärde på fastighet. De nya reglerna, avsedda att användas för fastighetsbelåning, innebar en förenkling i administrativt hänseende.

Omfattande ändringar i fastighetstaxeringsreglerna gjordes inför 1975 års allmänna fastighetstaxering (prop. 1973:162, SkU 70, rskr 391, SFS 1973:1099-1108). Ändringarna var grundade på fastighetstaxeringsutredningens slutbetänkande (SOU 1973:4) Fastighetstaxering och en inom finansdepartementet upprättad promemoria (Ds Fi 1973:7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. Ändringarna innebar i huvudsak följande.

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet bringades i överensstämmelse med det civilrättsliga. Tidigare hade det skatterättsliga fastighetsbegreppet anknutit till lagen (1895:36 s. 1) angående vad till fast egendom är att hänföra, trots att denna lag i övrigt hade upphört att gälla. För att bibehålla ett såvitt möjligt oförändrat underlag för beräkning av garantibelopp blev emellertid industritillbehör - som tidigare i regel hade behandlats som lös egendom i skatterätten - befriade från skatteplikt.

Bestämmelserna om bildande av taxeringsenhet moderniserades. Samfälligheternas behandling i fastighetstaxeringshänseende reglerades.

Regler infördes om att all fastighetsvärdering - även värdering av skogsmark och växande skog - skulle ske med marknadsvärdet som generell värderingsgrund. Taxeringsvärdenivån, som tidigare hade bestämts genom rekommendationer på det s.k. Stockholmsmötet fastställdes författningsmässigt till 75 % av den statistiskt belagda marknadsvärdenivån vid ingången av året före taxeringsåret.

Byggnadsvärdet skulle redovisas som delvärde även vid taxering av jordbruksfastighet. I samband därmed ändrades delvärderedovisningen på några smärre punkter, såväl för jordbruksfastighet som för annan fastighet,

bl.a. slopades redovisningen av särskilt maskinvärde.

För taxeringen av skogsmark och växande skog genomfördes en rad förändringar. Förutom övergången till marknadsvärdet som värderingsgrund infördes en ny SkvI där mer hänsyn togs till regionala förhållanden och avverkningspolitiska överväganden än i tidigare instruktion. Även beräkningen av kostnaderna för skogsbruket gavs en bättre differentiering.

En genomgående linje i de företagna ändringarna var att i författningarna endast ta in grundläggande värderingsfrågor, under det att detaljregleringen fick ankomma på RSV.

Ändringarna innefattade även organisations- och förfarandefrågor. Gemensamma fastighetstaxeringsnämnder infördes för taxering av fastigheter med från värderingssynpunkter speciella förhållanden. Vidare inrättades en fastighetstaxeringsrätt i varje län för fastighetstaxeringsmål i andra instans. Tidplanen och underrättelseförfarandet vid den allmänna fastighetstaxeringen ändrades. Dessutom genomfördes en viss uppmjukning i besvärsreglerna.

Genom lagstiftning år 1974 (Ds Fi 1973:15, prop. 1974:116, SkU 35, rskr 231, SFS 1974:295) anpassades reglerna om taxering av vattenfallsfastighet till de nya värderingsprinciperna vid fastighetstaxeringen. På några punkter genomfördes även justeringar av värderingsmetodiken. Detaljregleringen i värderingsfrågorna överlämnades till RSV.

2.1.2 Gällande regler

Allmänt

De regler som gäller för fastighetstaxeringen finns

i flera olika författningar och regelsamlingar.

De materiella reglerna om fastighetstaxering är intagna främst i KL. De grundläggande bestämmelserna finns i 4-13 §§ och i anvisningarna till dessa paragrafer under rubrikerna "Allmänt" (4 §), "Skatteplikt, beskattningsnatur och taxeringsenhet" (5-8 §§), "Taxeringsvärde och delvärde" (9-11 §§) samt "Taxeringsperiod" (12-13 §§). Taxeringen av skogsfastigheter grundas vidare på bestämmelserna i SkvI.

Regler om taxering av fastighet finns även i lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet och i lagen (1933:359) angående vad med fastighets taxeringsvärde i vissa fall skall förstås.

De grundläggande processuella och administrativa reglerna rörande allmän och särskild fastighetstaxering finns i tredje och fjärde avdelningarna i TL (131-200 §§). De närmare föreskrifterna för tillämpningen av TL meddelas i TK (61-100 §§).

Processuella bestämmelser finns också i lagen (1971:52) och förordningen (1971:455) om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt. Den 1 juli 1979 beräknas en reform bli genomförd beträffande länsdomstolarna. Reformen innebär att länsdomstolarna bryts ut från länsstyrelserna och omvandlas till fristående allmänna förvaltningsdomstolar. Vidare gäller förvaltningsprocesslagen (1971:291), om inte för fastighetstaxeringen avvikande regler har meddelats i annan lag eller författning. Förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor gäller även frågor som rör taxering av fastighet.

Bestämmelser om fastighetstaxering finns även i ett antal kungörelser, cirkulär m.m., t.ex. cirkulär och kungörelser om bevarande av deklarationer för 1928,

1938, 1952 och 1957 års allmänna fastighetstaxeringar (SFS 1937:977, 1948:385, 1962:591 och 1967:704) och cirkulär till samtliga länsstyrelser angående utgallring av handlingar i prövningsnämndernas arkiv (SFS 1955:693).

Inför de allmänna fastighetstaxeringarna skall RSV utfärda centrala anvisningar och rekommendationer rörande allmänna taxeringsregler och värdering av olika typer av fastigheter. Anvisningarna finns i "Handledning för allmän fastighetstaxering 1975". Den innehåller anvisningar av organisatorisk och värderingsteknisk natur samt riktvärden och andra grunder för värdesättningen (143 § 1 mom. första stycket och 144 § 2 mom. andra stycket TL). Anvisningar för taxering av vattenfallsfastigheter har getts ut särskilt. Även inför de särskilda fastighetstaxeringarna utfärdar RSV anvisningar. Inför 1976 års särskilda fastighetstaxering utgavs "Handledning för särskild fastighetstaxering 1976". Inför de särskilda fastighetstaxeringarna åren 1977, 1978 och 1979 har också anvisningar lämnats av RSV (182 § TL).

Även regionala anvisningar skall utfärdas inför den allmänna fastighetstaxeringen. Skattechefen fastställer de ytterligare anvisningar för fastighetstaxeringen inom länet som är påkallade utöver de som har fastställts av RSV (144 § 2 mom. tredje stycket TL). Bland dessa anvisningar märks främst anvisningar rörande vilka byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor som bör användas för olika områden.

I det följande lämnas en sammanfattning av gällande materiella och processuella regler, främst med sikte på att redovisa var olika regler står att finna och hur de skilda kapitlen och paragraferna i de olika författningarna är disponerade. En närmare redogörelse för det sakliga innehållet lämnas i senare av-

snitt.

Materiella regler

I 4 § KL stadgas att underlag för beräkning av kommunal inkomstskatt såvitt gäller fastighet bestäms vid fastighetstaxeringen. Därvid beslutas även om och i vad mån fastighet skall vara skattepliktig, vilket innebär att garantibelopp enligt 47 § KL skall beräknas för fastigheten. KL:s regler om fastighet skall gälla även beträffande byggnad som är lös egendom. Fastighets beskaffenhet vid taxeringsårets ingång skall ligga till grund för fastighetstaxeringen.

I 5 § KL anges vilken egendom som är undantagen från skatteplikt. För skattefrihet krävs antingen att egendomen tillhör vissa uppräknade subjekt och används eller är avsedd för visst ändamål eller att egendomen i sig är av viss beskaffenhet, t.ex. vissa kommunikationsanläggningar.

7 § KL med anvisningar handlar om fastigheters beskattningsnatur, som är jordbruksfastighet och annan fastighet. Fastighet taxeras som jordbruksfastighet, då den används för jordbruk eller skogsbruk och som annan fastighet, då den används för annat ändamål. Bestämmelser finns också om fastighet som delvis används för jordbruk eller skogsbruk och delvis för annat ändamål och om fastighet som ligger oanvänd m.m.

Fastighets indelning i taxeringsenhet m.m. regleras i 8 § KL och anvisningarna till denna paragraf. Däri stadgas att fastighet, dvs. registerfastighet, i första hand utgör taxeringsenhet. Dessutom finns bestämmelser om förutsättningar för uppdelning av fastighet i flera taxeringsenheter resp. sammanförande av fastigheter eller delar därav till en taxeringsen-

het.

9 § KL och dess anvisningar handlar om principerna för värderingen vid fastighetstaxeringen. Bl.a. sägs att taxeringsvärde som huvudregel skall åsättas varje taxeringsenhet till ett belopp som motsvarar 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde. Vad som avses med marknadsvärde och hur detta uppskattas anges i anvisningarna till 9 §. Enligt dessa skall taxeringsvärdet alltid bestämmas under hänsynstagande till sådana förhållanden som är säregna för taxeringsenheten och är av beskaffenhet att inverka på värdet. I anvisningarna till 9 § finns även detaljerade bestämmelser rörande värdering av vattenfall med tillhörande byggnader. Vidare föreskrivs att fastigheter belägna i skilda kommuner i vissa fall kan värderas tillsammans. Därvid skall anges hur stor del av värdet som belöper på egendomen inom varje kommun.

De delvärden för jordbruksfastighet och annan fastighet som skall redovisas vid taxeringen finns angivna i 10 § KL. I anvisningarna ges beskrivningar på vad som skall förstås med varje enskilt delvärde. Vidare finns i anvisningarna en bestämmelse om att värdet av skog, mark och byggnader för vilka riktvärden har fastställts av RSV eller skattechef bör bestämmas med ledning av dessa riktvärden och med beaktande av säregna förhållanden för fastigheten som inverkar på värderingen. Taxeringsvärde och delvärde skall enligt en avrundningsregel i 11 § KL anges i fulla tusental kronor.

KL innehåller slutligen såvitt avser fastighetstaxering bestämmelser om hur ofta allmän resp. särskild fastighetstaxering skall äga rum (12-13 §§). I 12 § sägs att allmän fastighetstaxering skall äga rum vart femte år och att vid allmän fastighetstaxering

fastställt värde skall gälla hela den löpande taxeringsperioden om inte ny taxering sker enligt 13 §.

Enligt 13 § skall särskild fastighetstaxering ske de år då allmän fastighetstaxering inte äger rum. I paragrafen anges även under vilka förutsättningar ny taxering av fastighet skall ske. Ett krav härför är att taxeringsenheten sedan föregående fastighetstaxering har genomgått väsentliga förändringar i angivna avseenden. Det taxeringsvärde som åsätts vid särskild fastighetstaxering skall gälla till nästa allmänna fastighetstaxering.

SkvI innehåller regler om grundprinciper och allmänna bestämmelser med bl.a. begreppsdefinitioner i fråga om den metod som skall användas vid värderingen av skog och skogsmark samt kortfattade instruktioner i berörda avseende för RSV och taxeringsmyndigheterna.

Processuella och administrativa regler

Reglerna om allmän fastighetstaxering i tredje avdelningen i TL har inordnats under tio olika underrubriker. Innehållet i denna avdelning beskrivs i korthet i det följande.

Under rubriken I Om taxeringsorganisationen föreskrivs i 131 § att i län skall finnas lokala och gemensamma fastighetstaxeringsdistrikt samt för varje distrikt en lokal resp. gemensam fastighetstaxeringsnämnd.

133, 135 och 135 a §§ innehåller bestämmelser om förordnande av ordförande och övriga ledamöter i fastighetstaxeringsnämnd, antalet ledamöter, behörighetskrav för ledamöter, besvär över val av ledamöter, förordnande av fastighetstaxeringsombud och fastig-

hetstaxeringskonsulent och deras åligganden, anlitande av sakkunnig samt lokal skattemyndighets åligganden.

Allmän fastighetsdeklaration skall avlämnas utan anmaning enligt 136 § under rubriken II Om skyldighet att avlämna allmän fastighetsdeklaration m.m. I 136-138 §§ finns dessutom bestämmelser om innehållet i allmän fastighetsdeklaration, skyldighet för fastighetsägare att efter anmaning lämna uppgifter, tidpunkt och sätt för avlämnande av deklaration samt skyldighet att i vissa fall anmäla ändrade äganderättsförhållanden beträffande fastigheten. I 139 och 140 §§ åläggs byggnadsnämnd och brandförsäkringsanstalt att lämna vissa uppgifter till ledning vid fastighetstaxering. Slutligen finns i 141 och 142 §§ regler för ett anmaningsförfarande om deklaration inte kommer in inom föreskriven tid.

Under rubriken III Om förberedande åtgärder finns regler för förberedelsearbetet. I 143 § ges föreskrifter om de preliminära anvisningar som RSV skall utfärda och innehållet i dessa. I denna paragraf regleras även fastighetstaxeringsombudets medverkan vid förberedelsearbetet. I 144 § behandlas skattechefens skyldighet att yttra sig över RSV:s preliminära anvisningar och om tidpunkt m.m. för utfärdande av RSV:s och skattechefens slutliga anvisningar. Enligt 145 § skall fastighetstaxeringsombudet och representanter för fastighetstaxeringsnämnden sammanträda för överläggningar inför det förestående taxeringsarbetet.

Det egentliga taxeringsarbetet regleras i bestämmelserna under rubriken IV Om fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet m.m. Här behandlas länsstyrelsens, skattechefens och ordförandens åligganden (147 §). Föreskrifter angående nämndens sammanträden, t.ex.

utfärdandet av kallelser, offentlighet och närvarorätt ges i 148 och 149 §§. 150-154 §§ innehåller bestämmelser om fastighetstaxeringsnämnds preliminära och slutliga beslut, beslutens upptagande i fastighetslängd m.m. I 155 § sägs att regeringen meddelar de närmare föreskrifter om fastighetstaxeringsnämnds, fastighetstaxeringsombuds och konsulentens för fastighetstaxering arbete som behövs utöver bestämmelserna i TL. Slutligen behandlas i 156 § lokal skattemyndighets rätt att i vissa fall besluta om rättelse av fastighetstaxeringsnämnds beslut.

Bestämmelser om besvär finns i TL under rubrikerna V-IX och i lagstiftningen rörande förvaltningsdomstolarna. De olika instanserna i fastighetstaxeringsmål är - förutom fastighetstaxeringsnämnd - FTR, KR och RR (158 § TL och 33 § förvaltningsprocesslagen). Kretsen av besvärsberättigade m.m. anges i 158, 164 och 168 §§. Vid handläggning i KR av mål angående allmän fastighetstaxering skall enligt 165 § viss värderingskunnig expertis delta. Närmare föreskrifter bl.a. angående KR:s arbete med handläggning av mål angående allmän fastighetstaxering meddelas av regeringen (165 §). Bestämmelser om besvär i särskild ordning finns i 167 §.

Sekretess- och straffbestämmelser finns i 170 och 171 §§.

Under rubriken XI Gemensamma bestämmelser hänvisas i 172 § till vissa regler för inkomst- och förmögenhetstaxeringen, som skall äga motsvarande tillämpning vid fastighetstaxering. Detta gäller t.ex. bestämmelser och RSV:s skyldighet att genom råd och anvisningar främja en enhetlig lagtillämpning, fullgörande av deklarationsskyldighet för omyndig, dödsbo m.fl., granskning av deklarationer, vitesbestämmelser m.m. Slutligen finns i 173 § föreskrifter om er-

sättning åt de personer som har medverkat i fastighetstaxeringsarbetet.

För särskild fastighetstaxering finns bestämmelser i 174-200 §§ under motsvarande rubriker som beträffande allmän fastighetstaxering. Under varje rubrik finns bestämmelser med motsvarande innehåll som beträffande allmän fastighetstaxering.

I TK finns föreskrifter för allmän fastighetstaxering rörande taxeringsorganisationen, allmän fastighetsdeklaration, fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet (förberedande åtgärder, arbetet inom fastighetstaxeringsnämnderna, längdföring m.m.), FTR:s verksamhet samt särskilda föreskrifter. Liknande föreskrifter finns också för särskild fastighetstaxering.

2.2 Fastighetstaxeringens betydelse

2.2.1 Allmänt, statistikuppgifter m.m.

Uppgifter från fastighetstaxeringen har betydelse inom många olika områden. I första hand tjänar fastighetstaxeringen som underlag för den kommunala fastighetsbeskattningen, den s.k. garantibeskattningen. Uppgifterna kommer också till användning för åtskilliga andra ändamål än garantibeskattningen, både inom och utom beskattningens område. I detta avsnitt lämnas bl.a. en översikt över lagstiftning som knyter an till fastighetstaxeringen.

Grundläggande vid bedömningen av fastighetstaxeringens betydelse är bl.a. taxeringsvärdenas storlek och taxeringsenheternas antal. Förändringen av dessa uppgifter mellan olika taxeringar är också betydelsefull. I det följande lämnas en del statistiska uppgifter om skattepliktiga taxeringsenheter som kan

ha intresse i detta sammanhang (tabell 2.1).

Tabell 2.1 Summa taxeringsvärden i miljarder kr. och antal (miljoner) taxeringsenheter 1965-1977

Taxeringsår	Annan fastighet		Jordbruksfastighet		Totalt	
	Antal taxeringsenheter	Taxeringsvärde	Antal taxeringsenheter	Taxeringsvärde	Antal taxeringsenheter	Taxeringsvärde
1965	1,4	137	0,32	26	ca 1,8	164
1970	1,7	225	0,35	33	ca 2,0	258
1975	2,0	340	0,33	49	ca 2,3	389
1977	2,1	369	0,33	49	ca 2,4	418

Det sammanlagda taxeringsvärdets procentuella fördelning mellan jordbruksfastighet och annan fastighet förändrades under tiden 1965-1978 väsentligt. Tyngdpunkten i fastighetsvärdena har alltmer flyttats över till annan fastighet (tabell 2.2).

Tabell 2.2 Procentuell andel av taxeringsvärdena för jordbruksfastighet och annan fastighet under 1965-1977

Taxeringsår	Jordbruksfastighet	Annan fastighet
1965	16 %	84 %
1970	13 %	87 %
1975	13 %	87 %
1977	12 %	88 %

Bl.a. som en följd av de fortgående investeringarna på fastigheter med beskattningsnaturen annan fastighet har också den procentuella höjningen av de totala taxeringarna varit större för dessa fastigheter än för jordbruksfastigheter (tabell 2.3).

Tabell 2.3 Procentuell höjning av det totala taxeringsvärdet för jordbruksfastighet och annan fastighet

Tidsperiod	Jordbruksfastighet	Annan fastighet
1960 - 1965	27 %	64 %
1965 - 1970	27 %	57 %
1970 - 1975	49 %	51 %

Inom beskattningsnaturen annan fastighet har samlats ett antal fastighetstyper som var för sig är av stor betydelse ur taxerings- och värdesynpunkt (tabell 2.4).

Tabell 2.4 Fastighetstyper med beskattningsnaturen annan fastighet; antal och taxeringsvärden (milj. kr.)

	Antal taxeringsenheter		Taxeringsvärden	
	1970	1975	1970	1975
1. Villafastigheter	1 512 235	1 809 078	78 628	142 978
därav med				
enfamiljsvilla	(762 741)	(921 463)	-	(95 035)
tvåfamiljsvilla	(83 623)	(75 239)	-	(7 789)
rad- och kedjehus	(54 826)	(111 543)	-	(15 988)
fritidshus	(420 418)	(506 526)	-	(18 689)
tomt permanenthus	-	(83 872)	-	(1 667)
tomt fritidshus	-	(71 012)	-	(1 081)
tvåfamiljsvilla	-	(992)	-	(685)
annat småhus	-	(16 045)	-	(1 598)
småhus med okänd anv.	-	(22 386)	-	(447)
2. Hyres- och affärsfastigheter	114 555	99 524	91 628	106 594

Tabell 2.4 forts. Fastighetstyper med beskattningsnaturen annan fastighet; antal och taxeringsvärden (milj.kr.)

	Antal taxeringsenheter		Taxeringsvärden	
	1970	1975	1970	1975
3. Industrifastigheter	67 055	59 119	51 966	77 164
4. Exploateringsfastigheter	33 154	10 201	2 438	1 846
5. Specialfastigheter	-	15 973	-	8 470
6. Annan fastighet med okänd anv.	-	16 106	-	2 901
Summa	1 726 999	2 010 010	224 660	339 956

2.2.2 Lagstiftning anknuten till fastighetstaxeringen

Garantibeskattning

Före år 1953 togs fastighetsskatt ut som en självständig skatt efter ett skatteunderlag, som beräknades till 5 % (det s.k. repartitionstalet) av fastighetens taxeringsvärde. 1953 års omläggning av fastighetsbeskattningen innebar att den särskilda debiteringen av fastighetsskatt upphörde och att garantibelopp, motsvarande 4 % av fastighetens taxeringsvärde, ingick i underlaget vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Repartitionstalet sänktes år 1957 till 2,5 och år 1965 till 2, som nu gäller.

Reglerna om garantibeloppet finns i 47 § KL. Garantibeloppet motsvarar repartitionstalets andel i taxeringsvärdet och läggs till fastighetsägarens inkomster av olika slag vid den kommunala beskattningen. Därvid avräknas emellertid det s.k. procentavdraget från nettointäkten av fastigheten. Procentavdraget, som regleras i 45 § KL, är lika stort som garantibeloppet. Procentavdraget avräknas för att inte fastigheten skall dubbelbeskattas.

Beskattning i övrigt

Schablonbeskattning

Först behandlas några viktiga regler på den direkta beskattningens område. En sådan är den schablonmässiga inkomstbeskattningen av en- och tvåfamiljsfastigheter samt fastighet tillhörig bostadsförening, bostadsaktiebolag eller allmännyttigt bostadsföretag. Reglerna om denna beskattning finns i 24 § KL. Enligt dessa beräknas för en- och tvåfamiljsfastigheter intäkten till viss procent av fastighetens taxe-

ringsvärde året näst före taxeringsåret, nämligen

3 %	för	den	del	av	värdet	som	≤200 000 kr.
4 %	"	"	"	"	"	"	>200 000 kr. och ≤250 000 kr.
8 %	"	"	"	"	"	"	>250 000 kr. och ≤300 000 kr.
10 %	"	"	"	"	"	"	>300 000 kr.

Avdrag medges för ränteutgifter för kapital som har lagts ned i fastigheten. Härutöver medges bl.a. ett extra avdrag om 1 000 kr. under vissa förutsättningar.

För fastighet tillhörig bostadsförening, bostadsaktiebolag och allmännyttigt bostadsföretag beräknas intäkten till 3 % av fastighetens taxeringsvärde.

Avskrivning på byggnader

Uppgifter från fastighetstaxeringen används också för att ta fram underlag för byggnadsavskrivningar. Regler om proportionell beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad i förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse finns i punkt 3 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 § och punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL. Enligt dessa bestämmelser gäller att som anskaffningsvärde för byggnad som regel anses den verkliga anskaffningskostnaden. Har bebyggd jordbruksfastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall så mycket av anskaffningskostnaden anses belöpa på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd, som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning därav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Därvid bortses från värdet av s.k. överbyggnad.

Beträffande annan fastighet anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnad, som delvärdet byggnadsvärde utgör av fastighetens hela taxeringsvärde.

För såväl jordbruks- som annan fastighet gäller att det framräknade värdet av byggnad kan jämkas, om den återstående delen av anskaffningskostnaden visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. resp. skäligt markvärde.

Skogsbeskattning

Även vid beskattningen av skogsbruk används uppgifter från fastighetstaxeringen. I punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL finns bl.a. bestämmelser om skogs ingångsvärde.

I vissa fall har taxeringsvärdet direkt betydelse vid beräkning av ingångsvärde. I prop. 1978/79:199 har förslag om nya regler för beskattning av skogsbruk lagts fram. Enligt förslaget skall även i fortsättningen uppgifter från fastighetstaxeringen användas vid skogsbeskattningen.

Beskattningsnatur

Stor betydelse för inkomsttaxeringen har den beskattningsnatur, jordbruksfastighet eller annan fastighet, som bestäms vid fastighetstaxeringen. Beslutet vid fastighetstaxeringen är grundläggande för inkomstbeskattningen av dessa fastigheter. I allmänhet sammanfaller förvärvskällan med taxeringsenhet (18 § KL och punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 18 §).

Realisationsvinstbeskattning

Fastighetstaxeringsuppgifter utnyttjas också vid beräkning av ingångsvärde vid realisationsvinstbeskattning av fastighet. Enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL gäller bl.a. följande.

Ingångsvärde för fastighet förvärvad före den 1 januari 1952 skall anses utgöra 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952, om inte den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger detta belopp.

Har fastighet innehafts mer än 20 år får som ingångsvärde tas upp ett belopp motsvarande 150 % av det taxeringsvärde som gällde 20 år före avyttringen (133 % om värdet har fastställts vid fastighetstaxering år 1970 eller senare).

Har fastighet förvärvats genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död får som ingångsvärde tas upp 150 % av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade, om detta har ägt rum efter år 1952 (133 % av taxeringsvärdet om dödsfallet inträffat efter år 1970).

Om ingångsvärdet beräknas med ledning av taxeringsvärde, som också avser värde av inventarier, skall reducering av värdet ske. Beträffande fastighet med byggnad avsedd för bostadsändamål, som har varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kr. får avdrag ske med 3 000 kr. för varje år som byggnaden har funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet ej har uppgått eller bort uppgå till 10 000 kr. får motsvarande avdrag göras under den tid som byggnaden har utnyttjats som stadigvarande bostad.

Säljs del av fastighet för mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde och omfattar den försålda delen endast ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus, får ingångsvärdet på fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 kr./m^2, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vissa begränsningar i reglerna gäller för de fall

delägare i fåmansföretag avyttrar fastighet till företaget.

Beskattning av samfälligheter

Särskilda regler gäller för inkomst- och förmögenhetsbeskattning av samfälligheter.

Enligt 53 § 1 mom. f) KL är samfällighet skattskyldig, om den utgör juridisk person som har bildats för att förvalta sådan samfällighet som har taxerats som särskild taxeringsenhet som avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet.

Annan samfällighets intäkter och kostnader fördelas mellan de delägande fastigheterna. För schablonbeskattade villor innebär detta att fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde inräknas i underlaget för intäktsberäkningen i de fall där samfälligheten utgör särskild taxeringsenhet (41 a § och punkt 1 av anvisningarna till 41 a § KL).

Fördelning av inkomst mellan kommuner

Fördelningen av inkomster mellan olika kommuner kan också påverkas av uppgifter från fastighetstaxeringen. Enligt 56 § KL gäller att, om fastigheter inom olika kommuner är att anse som en förvärvskälla, inkomsten av jordbruksfastighet och annan fastighet skall fördelas mellan kommunerna efter vad som kan anses ha influtit i varje kommun. Kan detta inte utredas skall fördelningen ske med hänsyn till bruttointäkten i varje kommun eller till förhållandet mellan fastigheternas taxeringsvärden.

Inkomst av rörelse, som avser att med ledningar tillhandahålla vatten eller gas, skall fördelas mellan kommuner där huvudkontoret finns, där vatten- eller

gasverket har varit beläget och där förbrukningen har ägt rum. Om det i ett företag finns flera vatten- eller gasverk eller delar av sådant verk, som är belägna inom olika kommuner, skall den inkomst som belöper på dessa anläggningar fördelas mellan kommunerna i förhållande till anläggningarnas taxeringsvärden. Skulle en sådan andel överskjuta 10 % av verkets eller verkens taxeringsvärde skall den överskjutande delen läggas till den andel som belöper på distributionen (punkt 2 av anvisningarna till 58 § KL).

Inkomst av rörelse, som avser produktion och tillhandahållande av elektrisk kraft, fördelas mellan de kommuner där huvudkontor finns, där närdistribution har bedrivits och där kraftproduktion har ägt rum. Kraftproduktion anses ha ägt rum vid kraftverk med tillhörande anläggningar och regleringsdammar. Har kraftproduktion ägt rum i flera kommuner fördelas inkomsten mellan dessa i förhållande till taxeringsvärdet på produktionsanläggningarna (punkt 2 a av anvisningarna till 58 § KL).

Förmögenhetsbeskattning

Vid förmögenhetsbeskattningen enligt 4 § lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt skall fastighet som taxeras vid fastighetstaxeringen och då bedöms vara skattepliktig tas upp som tillgång. Skattepliktig fastighet tas upp till taxeringsvärdet vid beskattningsårets utgång. Var sådant värde inte åsatt då, eller skall ny taxering göras av fastigheten, tas fastigheten upp till det taxeringsvärde som blir åsatt för taxeringsåret.

Annan beskattning

Även för annan beskattning än den direkta har uppgifter från fastighetstaxeringen betydelse. Enligt

22 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall näst föregående års taxeringsvärde gälla som värde på fast egendom. Har fastigheten undergått förändring eller finns ej taxeringsvärde skall egendomens värde uppskattas enligt de grunder som gäller för taxering av fastighet. Enligt 8 § 1 mom. stämpelskattelagen (1964:308) skall stämpelskatten beräknas efter taxeringsvärdet året före det år då lagfart söks, om inte köpeskillingen är högre. Vidare gäller enligt 1 § lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift att sådan avgift utgår med 0,9 °/oo av skogbruksvärdet.

Annan lagstiftning än skattelag

Kapitalplacerings- och fonderingsregler

Taxeringsvärdets storlek har betydelse för vissa placerings- och fonderingsregler. Enligt 2 § kungörelsen (1974:1048) om placering av omyndigs medel m.m. får utlåning av omyndigs medel utan överförmyndares tillstånd ske endast mot säkerhet av panträtt i fast egendom inom 60 % av senast fastställda taxeringsvärde. Avser inteckning annan fastighet än jordbruksfastighet får dock utlåning ske endast om fastigheten är belägen inom stadsplan eller byggnadsplan och om det på fastigheten finns byggnad som huvudsakligen innehåller bostadslägenheter för uthyrning samt inteckningen ligger inom det belopp, för vilket byggnaden är brandförsäkrad i svensk försäkringsanstalt eller utländsk försäkringsanstalt, som har rätt att driva försäkringsrörelse här i riket. Om inteckning avser flera fastigheter gemensamt och någon av dessa är taxerad som jordbruksfastighet får hänsyn tas endast till det värde som har åsatts jordbruksfastigheten.

I 24 § lagen (1972:262) om understödsföreningar finns

en kapitalplaceringsbestämmelse som innebär bl.a. att som säkerhet godtas inteckning inom viss del av senast fastställda taxeringsvärde - fyra femtedelar för jordbruks-, bostads-, kontors- eller affärsfastighet och två tredjedelar för annan fastighet.

Fonderingsregler som anknyter till taxeringsvärdet finns i lagen (1948:433) om försäkringsrörelse. I denna stadgas bl.a. att ett belopp motsvarande försäkringsfonden för livförsäkringar vid varje tidpunkt skall vara redovisat i vissa angivna slag av värdehandlingar, bl.a. skuldförbindelser för vilka försäkringsbolaget har säkerhet genom inteckning. När det gäller jordbruks-, bostads-, kontors- eller affärsfastighet skall inteckningen ligga inom fyra femtedelar och i annan fastighet inom två tredjedelar av senast fastställda taxeringsvärde. Beträffande tomträtt, till vilken hör byggnad som är avsedd för bostads-, kontors- eller affärsändamål, skall inteckningen ligga inom fyra femtedelar och i annan tomträtt inom två tredjedelar av senast fastställda taxeringsvärde, med den ytterligare begränsning som försäkringsinspektionen föreskriver med hänsyn till tomträttsvärdets innehåll eller annan omständighet.

Enligt 57 § lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring skall erkänd arbetslöshetskassa som fond avsätta vissa tillgångar. Fondens tillgångar skall redovisas i angivna former. Bl.a. godtas att högst en femtedel av tillgångarna placeras i skuldförbindelser med säkerhet i inteckning i annan fastighet än industrifastighet eller i tomträtt inom tre fjärdedelar av senast fastställda taxeringsvärde. I taxeringsvärdet på jordbruksfastighet får värdet på växande skog inte medräknas.

Enligt 9 § reglementet (1961:265) angående förvaltningen av riksförsäkringsverkets fonder och 2 § regle-

mentet (1962:401) angående förvaltningen av de allmänna försäkringskassornas fonder för den obligatoriska och den frivilliga sjukförsäkringen får fondmedel placeras i bl.a. skuldförbindelser, för vilka fond äger säkerhet genom inteckning, såvitt gäller riksförsäkringsverkets fonder i fast egendom eller tomträtt inom två tredjedelar av senast fastställda taxeringsvärde och såvitt gäller försäkringskassornas fonder i annan fastighet än industrifastighet inom två tredjedelar av taxeringsvärdet.

Taxeringsvärde som fördelningsgrund

Taxeringsvärdets storlek kan i olika sammanhang ha betydelse som fördelningsgrund. Enligt 76 § lagen (1939:608) om enskilda vägar skall fastigheter som ingår i vägförening som huvudregel bidra till föreningens utgifter i förhållande till fastigheternas senast fastställda taxeringsvärden. I princip samma lösning föreslås av 1969 års vägutredning i betänkandet (SOU 1977:12) Kommunal och enskild väghållning.

Enligt 6 kap. 10 § JB (1970:994) ansvarar gemensamt intecknade fastigheter för inteckning i förhållande till fastigheternas värde. Som fastighets värde gäller taxeringsvärdet för året innan inteckningen söktes. Om fastigheten inte hade något taxeringsvärde då, skall det taxeringsvärde gälla som först fastställs därefter. Samma ansvarsfördelning gäller i huvudsak om fastighet delas (6 kap. 11 §).

Beskattningsnatur m.m.

Fastighets beskattningsnatur har som nämnts avgörande betydelse vid inkomstbeskattningen. Beskattningsnaturen spelar också stor roll vid tillämpningen av jordförvärvslagen (1965:290). Enligt 1 § denna lag får fastighet, som är taxerad som jordbruksfastighet,

utom med vissa undantag inte förvärvas utan tillstånd av lantbruksnämnd. Den nya lagstiftning, som träder i kraft den 1 juli 1979, innebär inte någon ändring i detta hänseende. Vidare får man enligt 1 § lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m.m. inte utan tillstånd av hyresnämnd förvärva fastighet, som är taxerad som annan fastighet och som har betecknats som hyresfastighet. Jordhävdslagen (1969:698) är inte tillämplig på mark som ingår i fastighet, vilken är taxerad som annan fastighet. Inkomst av jordbruksfastighet men inte av annan fastighet är enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring pensionsgrundande i fråga om tilläggspension.

I lagen (1952:166) om häradsallmänningar anknyter 8 § till fastighets beskattningsnatur. I lagrummet sägs att om rätt till delaktighet i häradsallmänning är förenad med fastighet som inte är taxerad som jordbruksfastighet får länsstyrelsen under vissa förutsättningar förordna att rätten till delaktighet skall avlösas mot ersättning i pengar.

Enligt 3 § första stycket 1 förköpslagen (1967:868) får förköpsrätt ej utövas om försäljningen endast avser fastighet, som har en ägovidd understigande 3 000 m^2 och är bebyggd med friliggande småhus eller rad- eller kedjehus, om huset är inrättat till permanent bostad eller bostad för fritidsändamål för högst två familjer.

Frågan huruvida förköpsrätt får utövas med hänsyn till fastighets användningssätt bedöms enligt 4 § förköpskungörelsen (1967:873) av inskrivningsmyndigheten på grundval av bevis om fastighetens typkod året närmast före det år då lagfarten söks, om annan utredning ej förebringas.

Anläggningstillgång enligt bokföringslagen (1976:125)

får i vissa fall tas upp till högre värde än i närmast föregående balansräkning. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får dock inte skrivas upp över taxeringsvärdet.

2.2.3 Skatte- och planeringsunderlag m.m.

Garantibeskattningen

De grundläggande reglerna för garantibeskattningen i 45 och 47 §§ KL har presenterats under föregående punkt. Garantibeskattningens innebörd är i princip att varje kommun skall garanteras att minst 2 % av taxeringsvärdet av varje skattepliktig fastighet, som är belägen i kommunen, skall inkomstbeskattas där.

För kommunerna är garantibeskattningen en merinkomst endast om den är effektiv. Det är fallet om procentavdraget inte kan eller endast delvis kan utnyttjas samt garantibeloppet helt eller delvis kvarstår trots grundavdrag eller skattereduktion. Garantibeskattningens effektivitet har undersökts bl.a. av 1957 års fastighetsskattesakkunniga (SOU 1960:4). Fastighetstaxeringsutredningen har också behandlat denna fråga och därvid i viss mån utgått från det resultat i fråga om effektivitetsgraden som fastighetsskattesakkunniga har redovisat. Fastighetstaxeringsutredningen grundade därför sina beräkningar på en effektivitetsgrad av 20 % för jordbruks- och industrifastigheter, 75 % för villor och fritidshus samt hyres- och affärsfastigheter och 100 % för exploateringsfastigheter.

Fastighetstaxeringsutredningen beräknade de effektiva garantibeloppen på 1972 års taxeringsvärden på sätt som framgår av tabell 2.5.

Tabell 2.5. Effektiva garantibelopp m.m. på grundval av 1972 års taxeringsvärden

	Taxeringsvärde miljarder kr.	Garantibelopp milj. kr.	Effektivitetsgrad %	Effektiva garantibelopp milj. kr.
Jordbruk	33,2	664	20	132,8
Villor och fritidshus	86,5	1 730	75	1 297,5
Hyres- och affärsfastigheter	102,3	2 046	75	1 534,5
Industrifastigheter	57,7	1 154	20	230,8
Exploateringsfastigheter	2,8	56	100	56,0
Summa	282,5	5 650		3 251,6

Med de effektiva garantibelopp som har angetts i tabell 5 och en genomsnittlig kommunal utdebitering av 25 kr. angav fastighetstaxeringsutredningen kommunernas årliga inkomster av garantibeskattningen till 813 milj. kr. Med i princip samma förutsättningar och med hänsyn till stegringen av fastighetspriserna ansåg fastighetstaxeringsutredningen att skatten på de effektiva garantibeloppen på grundval av 1975 års taxeringsvärden skulle uppgå till omkring 900 milj. kr.

Utfallet av 1975 års allmänna fastighetstaxering enligt samma beräkningsgrunder som i tabell 2.5 framgår av tabell 2.6.

Tabell 2.6. Effektiva garantibelopp m.m. på grundval av 1975 års taxeringsvärden

	Taxeringsvärde miljarder kr.	Garantibelopp milj. kr.	Effektivitetsgrad %	Effektiva garantibelopp milj. kr.
Jordbruk	48,8	976	20	195,2
Villor och fritidshus	143,0	2 860	75	2 145,0
Hyres- och affärsfastigheter	106,6	2 132	75	1 599,0
Industrifastigheter m.m.	88,5	1 770	20	354,0
Exploateringsfastigheter	1,8	36	100	36,0
Summa	388,7	7 774		4 329,2

Kommunernas inkomster av garantibeskattningen har med ett utfall om 4 329,2 milj. kr. effektiva garantibelopp och en genomsnittlig utdebitering av 25 kr. blivit 1 082,3 milj. kr. Med en genomsnittlig utdebitering av 30 kr. har kommunernas inkomster uppgått till 1 298 milj. kr.

Kommittén har inhämtat siffror om effektivitetsgraden från riksrevisionsverket. Verket har gjort beräkningar av effektivitetsgraden vid 1978 års inkomsttaxering för villor och fritidshus, jordbruksfastigheter och hyresfastigheter ägda av fysiska personer. Den genomsnittliga effektivitetsgraden för villor och fritidshus har beräknats till 74,4 %. Effektivitetsgraden för jordbruksfastigheter har beräknats till 18,7 % och för hyresfastigheter till 45,5 %. För industrifastigheter och exploateringsfastigheter har uppgifter inte kunnat lämnas.

Riksrevisionsverkets beräkningar gäller endast

fastigheter som ägs av fysiska personer, medan fastighetstaxeringsutredningen tog med alla ägarkategorier i sin beräkning. Vidare begränsar sig riksrevisionsverkets beräkningar beträffande hyresfastigheter till sådana som ingår i förvärvskällan annan fastighet.

Resultatet av de båda beräkningarna överensstämmer nästan exakt beträffande villor och fritidshus samt jordbruksfastigheter.

Kommitténs förslag om klassificering av byggnader skiljer sig i vissa delar från gällande ordning för klassificering. I stort överensstämmer dock förslaget med gällande ordning. Kommittén har därför valt att grunda sin prognos beträffande garantibeskattningen efter år 1981 på samma gruppering av fastighetstyper som i fastighetstaxeringsutredningens prognos. Beträffande effektivitetsgraden utgår kommittén från riksrevisionsverkets siffror för villor och fritidshus samt jordbruks- och hyresfastigheter. För industrifastigheter m.m. och exploateringsfastigheter utgår kommittén från samma effektivitetsgrad som fastighetstaxeringsutredningen, dvs. 20 % resp. 100 %.

I fråga om övriga förutsättningar för prognosen utgår kommittén från en fördubbling av 1975 års taxeringsvärden och en genomsnittlig utdebitering av 30 kr.

Under angivna förutsättningar skulle det effektiva garantibeloppet uppgå till 7 340 milj. kr. och kommunernas inkomst till ca 2 202 milj. kr.

Planeringsunderlag

Värden och andra uppgifter som framkommer vid fastighetstaxeringen har betydelse för olika

planeringsändamål och samhällspolitiska överväganden. Som framgår främst av kap. 22 är avsikten att i möjlig mån integrera fastighetstaxeringen och folk- och bostadsräkningen. Samarbete och samordning med andra officiella fastighetsregister eftersträvas.

Det allmänna har för olika planeringsändamål användning av uppgifter från fastighetstaxeringen om värden, ägarkategorier, fastighetstyper, arealer, bebyggelseförhållanden m.m. De kan också tjäna som underlag vid bedömning av fastighetsmarknad och fastighetsstruktur. Samma nytta av uppgifterna kan enskilda personer, det privata näringslivet och institutioner ha vid sin planering. För banker och andra kreditgivare gäller t.ex. att taxeringsvärdena ofta får betydelse t.ex. vid fastighetsbelåning och obligationsupplåning även om det inte finns särskilda föreskrifter om att kredit och belåning är beroende av taxeringsvärdenas storlek. För energistatistik och energiplanering skulle uppgifter som inhämtas vid fastighetstaxeringen kunna komma till användning.

2.2.4 Allmänna synpunkter och riktlinjer

Fastighetstaxeringens betydelse som grund för lagstiftning inom olika områden har beskrivits tidigare i detta kapitel. Detsamma gäller i fråga om fastighetstaxeringens inverkan på samhällsekonomi och planering.

Under särskilt den senaste tioårsperioden har ett reformarbete bedrivits inom fastighetstaxeringens område. Motivet har varit att de värden och uppgifter som tas fram vid taxeringen bättre skall kunna fylla de kvalitetsmässiga krav som måste ställas, för att de skall kunna tjäna bl.a. de olika ändamål som har angetts.

Genom det bedrivna arbetet har taxeringens kvalitet förbättrats avsevärt. Detta har främst berott på att ett bättre regelsystem har införts med bl.a. moderniserade värderingsmetoder och att bättre kvalificerad personal har utfört taxeringsarbetet.

Enligt direktiven till kommittén skall kommittén undersöka ett antal kvarstående problemområden inom fastighetstaxeringen. Kommittén kommer att behandla flertalet av dessa i det nu föreliggande betänkandet, medan några får anstå till kommande delbetänkande.

De frågor som kommittén tar upp nu har en omedelbar betydelse för att 1981 års allmänna fastighetstaxering skall kunna genomföras så att resultatet blir av tillfredsställande kvalitet. En förutsättning för detta är den författningstekniska revision av regelkomplexet för fastighetstaxeringen som förutskickades i förarbetena inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. En sådan revision är också nödvändig med hänsyn till innehållet i nya RF. Inom ramen för revisionen bör en bättre systematik åstadkommas, som kan medverka till ett kvalitativt bättre resultat av taxeringen. I samma syfte föreslår kommittén förändringar av organisationen, särskilt beträffande förberedelsearbetet vid taxeringen och av vissa värderingsmetoder. Även förslag till en modernisering av de nu ålderdomliga reglerna om skatteplikt för fastighet redovisas i detta betänkande.

I enlighet med statsmakternas intentioner (se bl.a. prop. 1975:5 s.39, CU 1, rskr 13) har kommittén tillsammans med FoB-utredningen arbetat fram en viss integrering av uppgifterna till fastighetstaxeringen och folk- och bostadsräkningen. Regeringen har i prop. 1978/79: 128 lagt fram förslag om en ny folk- och bostadsräkning år 1980, som förutsätter en samordning i detta

hänseende. Kommittens överväganden härom redovisas i detta betänkande.

En effekt av förbättrad fastighetstaxering, som är av intresse från samhällsekonomisk och planeringsteknisk synpunkt, är att de uppgifter som registreras om byggnadsbeståndet blir så fullständiga och omfattande att man kan tala om att ett byggnadsregister kommer att ingå i fastighetstaxeringsregistret. Motsvarande uppgifter finns inte inom andra allmänna register. Uppgifterna från fastighetstaxeringen bör kunna användas i samhällsplaneringen.

I detta betänkande tas inte upp en del av de formella reglerna vid allmän fastighetstaxering, bl.a. besvärsreglerna. Dessa avser kommittén att behandla i ett delbetänkande, som beräknas bli framlagt i slutet av år 1979.

Värderingen av industrifastigheterna har i det tidigare översynsarbetet inte behandlats lika ingående som värderingen av andra fastighetstyper. Kommittén inriktar därför sin värderingsöversyn mot dessa fastigheter, av vilka vattenfallsfastigheterna specialundersöks i detta betänkande i enlighet bl.a. med uttalande i SkU 1974:35. Beträffande dessa fastigheter föreslår kommittén att de värderas med hjälp av riktvärden och andra bestämda riktlinjer. I det fortsatta utredningsarbetet kommer kommittén att undersöka om det finns förutsättningar att värdera även andra industribyggnader efter samma eller liknande principer. Övervägande och förslag i detta avseende kommer att läggas fram i delbetänkandet i slutet av år 1979.

Kommittén har i tilläggsdirektiv fått i uppdrag att se över småhusbeskattningen. Enligt direktiven bör

denna beskattning inte skärpas genom höjda taxeringsvärden till följd av prisstegringar på fastigheter, så att allvarliga ekonomiska och sociala konsekvenser uppkommer. Överväganden i denna fråga avser kommittén att redovisa i delbetänkande under första halvåret 1980, då prisutvecklingen för småhus har kunnat överblickas. Det bör erinras om att de fastighetstaxeringsvärden som beslutas vid 1981 års allmänna fastighetstaxering tillämpas vid inkomsttaxeringen först år 1982. I ett senare delbetänkande avser kommittén att ta upp frågan huruvida regler om en s.k. rullande taxering bör införas. Med rullande taxering avses en gradvis anpassning bl.a. av fastighetstaxering och inkomst- och förmögenhetsbeskattning till förändringar av priser på fastighetsmarknaden. I samband därmed kommer kommittén att se över de regler i KL, TL och TK som rör särskild fastighetstaxering efter år 1981. Dessa regler bör ingå i samma regelkomplex som reglerna om allmän fastighetstaxering. Vidare avser kommittén att överväga i vad mån ändringar behöver göras i andra författningar, främst rörande inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, p.g.a. att nya regler om fastighetstaxering kommer att införas.

3 NY FASTIGHETSTAXERINGSLAG

3.1 Tidigare överväganden

Frågan om en lagteknisk översyn av regelkomplexet berördes vid den översyn av fastighetstaxeringsreglerna som gjordes inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. I direktiven till fastighetstaxeringsutredningen uttalades bl.a. att utredningen borde överväga om det var lämpligt att sammanföra de bestämmelser om fastighetstaxering som fanns i skilda författningar till ett författningskomplex.

Fastighetstaxeringsutredningen fann (SOU 1973:4 s. 103 f.) att det förelåg vägande skäl för en teknisk omarbetning av regelkomplexet, så att det i största möjliga utsträckning gjordes fristående från övriga skatte- och taxeringsregler. En sådan omarbetning borde dock enligt utredningens mening inte endast avse att till ett författningskomplex sammanföra de bestämmelser om fastighetstaxering som fanns i skilda författningar. Ett urval borde göras avseende vilka av de gällande reglerna som borde ingå i författningskomplexet för fastighetstaxeringen - bestående av en eller flera författningar - och vilka som borde hänföras till RSV:s anvisningsområde.

På grund av tidsbrist fann sig emellertid utredningen inte hinna utarbeta ett sådant fullständigt förslag till ett nytt författnings- och anvisningskomplex för fastighetstaxeringen, som utredningen hade förordat. Utredningen fann det därför lämpligast

att avge sina förslag inom den författningsram som då gällde för fastighetstaxeringen.

För en kommande teknisk omarbetning av regel- och anvisningskomplexet angav utredningen på s. 104 emellertid några riktlinjer:

Enligt utredningens mening borde i KL och TF endast kvarstå ett mindre antal bestämmelser om fastighetstaxering. I dessa bestämmelser skulle anges vissa huvudregler för denna taxering, medan hänvisning i övrigt skedde till bestämmelserna i en fastighetstaxeringsinstruktion.

I en sådan instruktion, antagen av Kungl. Maj:t och riksdagen, borde i princip innehållet i återstoden av de av utredningen föreslagna paragraferna i andra kapitlet i KL tas in liksom huvudparten av tredje och fjärde avdelningarna i TF. Vidare borde i fastighetstaxeringsinstruktionen tas in den del av anvisningarna till 5-13 §§ KL, SkvI, RN:s och RSV:s anvisningar liksom andra tidigare nämnda författningar och anvisningar som avser generella värderingsgrunder och andra allmänna taxeringsgrunder.

Återstoden av regel- och anvisningskomplexet bör fördelas på en av Kungl. Maj:t utfärdad fastighetstaxeringskungörelse och på centrala och lokala anvisningar. Kungörelsen bör innehålla bl.a. föreskrifter om myndigheters åligganden m.m. av det slag, som nu ingår i TK, samt återstående del av SkvI och anvisningarna till 5-13 §§ KL i den mån dessa stadganden på grund av sitt innehåll inte anses kunna regleras genom anvisningar från RSV.

Den förehållandevis omfattande del av central reglering som därutöver erfordras för fastighetstaxeringen bör enligt utredningens mening - såsom närmare framgår av den fortsatta framställningen - överlåtas på RSV att ombesörja genom anvisningar.

Även departementschefen (prop. 1973:162 s. 349) fann en systematisk ordning av författningskomplexet vara påkallad. En sådan omfattande reform borde dock enligt departementschefens mening inte läggas fram utan underlag och sedvanlig remissbehandling. Frågan borde därför anstå till nästa allmänna fastighetstaxering.

Enligt direktiven till kommittén har kommittén att göra en författningsmässig och lagteknisk översyn av fastighetstaxeringsreglerna. I direktiven anförs i

detta avseende bl.a. följande.

Även författningsmässigt behövs en översyn av fastighetstaxeringsområdet. En genomgående linje vid 1973 års reform av fastighetstaxeringen var att i kommunalskattelagen (1928:370), KL, endast ta in grundläggande värderingsregler under det att detaljregleringen lämnades åt riksskatteverket (RSV).

Den nya regeringsformen, som började tillämpas den 1 januari 1975, lämnar inte samma möjligheter som den gamla regeringsformen att delegera rätten att utfärda föreskrifter till myndighet. Vilka följder detta får för förfarandet vid kommande fastighetstaxering måste därför undersökas. En genomgång av hela regelkomplexet bör göras.

Regler om fastighetstaxeringen finns i dag i flera olika författningar. Detta gör området svåröverskådligt. I prop. 1973:162 uttalade jag mig i princip för att man borde samla alla föreskrifterna om sådan taxering i en särskild lag men jag ansåg det inte lämpligt att utan föregående utredning lägga fram förslag till en sådan lag. Jag förutskickade emellertid att frågan skulle tas upp på nytt inför 1980 års allmänna fastighetstaxering.

Av vad jag nu har sagt framgår att det är nödvändigt med en lagteknisk översyn av fastighetstaxeringsreglerna till 1980 års allmänna fastighetstaxering. En sådan behövs också för att få till stånd en systematisk ordning av författningsområdet.

3.2 Synpunkter och förslag

3.2.1 Behov av en ny lag

Den lagtekniska översynen av fastighetstaxeringsreglerna innefattar dels en genomgång av regelkomplexet med hänsyn till de nämnda bestämmelserna i RF, dels en översyn av reglerna i syfte att samla föreskrifter om fastighetstaxering i en särskild lag kompletterad med de verkställighetsföreskrifter som behövs.

I detta avsnitt behandlas huvudsakligen de frågor som har samband med sammanställningen av reglerna till en särskild fastighetstaxeringslag. De frågor som aktualiseras i anledning av föreskrifterna i RF berörs endast i den mån de inverkar på utformningen av en fastighetstaxeringslag. Frågor med anknytning till

RF kommer även att beröras senare.

Gällande fastighetstaxeringsregler är omfattande och fördelade på ett flertal olika författningar, anvisningar m.m. En successiv reformering har medfört att man numera - med undantag för vissa kvarstående frågor - har ett komplex av regler som i stort sett ger en effektiv och rättvis fastighetstaxering. Reformarbetet har dock huvudsakligen avsett att för varje tillfälle lösa vissa speciella materiella och processuella frågor och således endast i viss utsträckning omfattat en mer övergripande författningsmässig översyn av hela regelkomplexet.

En förenklig och systematisering av reglerna genomfördes visserligen genom 1973 års reformarbete, men den genomgripande författningstekniska omarbetning av regelkomplexet som fastighetstaxeringsutredningen förordade fick anstå på grund av tidsbrist.

En genomgående linje vid reformeringen inför 1975 års allmänna fastighetstaxering var att endast huvudprinciperna för värderingen borde finnas i de författningar som antas av riksdagen. Däri borde därför endast lämnas korta beskrivningar av värderingsgrund, värderingsmetoder, delvärden och ett fåtal andra speciella värderingsregler. Den detaljreglering som behövdes borde ske i anvisningar meddelade av RSV.

Trots de författningsändringar som genomfördes till 1975 års taxering kvarstår ändå i viss utsträckning en bristande systematik i komplexet. Detta innebär bl.a. att regler av samma valör ingår i regelsamlingar av olika dignitet. Området framstår därför som svåröverskådligt. Det föreligger därför ett uttalat behov av att systematiskt ordna gällande fastighetstaxeringsregler. Regler av samma valör och med ett

inbördes sammanhang bör sammanföras till ett gemensamt författningskomplex eller annan regelsamling.

Omfattningen av regelkomplexet berördes inte vid 1975 års reform. Även om de materiella värderingsreglerna i KL och SkvI då förkortades avsevärt, överlämnades i stället detaljregleringen i motsvarande mån till RSV. En nedskärning av fastighetstaxeringsreglernas omfång eller minskning av deras detaljeringsgrad torde inte heller vara möjlig att genomföra med hänsyn till den mångfald av problem som behandlas vid fastighetstaxeringen och till den speciella karaktär reglerna i många fall har. Därför krävs t.ex. beträffande de värderingstekniska frågorna, som utgör ett väsentligt inslag i fastighetstaxeringsreglerna, detaljerade kompletterande bestämmelser för att uppnå en enhetlig tillämpning av mer allmänt hållna värderingsregler.

Omfattningen av fastighetstaxeringsreglerna torde omöjliggöra en reformering och systematisering inom ramen för gällande lagstiftning, i vart fall vad gäller de materiella reglerna. Då dessutom dessa regler i många avseenden framstår som i stort sett fristående i förhållande till övriga regler i KL talar enligt kommitténs mening övervägande skäl för att de materiella reglerna i KL bryts ut och sammanförs med andra materiella regler till en särskild regelsamling.

En sådan regelsamling bör, med hänsyn till den skiftande valör reglerna har, omfatta två eller fiera författningar eller andra regelsamlingar av olika dignitet. En lämplig uppdelning är enligt kommitténs mening att ta in de grundläggande materiella föreskrifterna i en fastighetstaxeringslag, som kompletteras med verkställighetsföreskrifter och anvisningar. I huvudsak behöver då i KL kvarstå endast ett

stadgande om att fastighetstaxering sker i den ordning som särskilt föreskrivs.

De processuella och administrativa fastighetstaxeringsreglerna skulle i och för sig kunna bibehållas inom gällande TL och TK. Ett motiv för detta är fastighetstaxeringsreglernas samband med övriga regler i TL och TK. De nya föreskrifterna rörande organisation, förfarande m.m. bör också så långt möjligt anpassas till de nya föreskrifterna om taxeringsorganisationen i första instans som har trätt i kraft den 1 januari 1979 (SFS 1978:316).

Vidare sker i nuvarande avsnitt i TL och TK om fastighetstaxering relativt ofta en direkt hänvisning till motsvarande regler beträffande inkomsttaxeringen (se t.ex. beträffande allmän fastighetstaxering 133 § 2 mom., 137 §, 142 §, 147 §, 151 §, 158 §, 167 § 4 mom., 168 §, 169 §, 170 § och 172 § TL samt 61 § 2 mom., 64 §, 77 § 1-3 mom. och 79 § TK).

Även om vissa skäl talar för att de processuella och administrativa reglerna kvarstår inom TL och TK är dock enligt kommittén mening fördelarna med att ha samtliga fastighetstaxeringsregler samlade, såväl materiella som formella, så stora att en fastighetstaxeringslag bör omfatta även de formella reglerna. Ett skäl för detta är också att gränsdragningen mellan de olika regeltyperna ibland kan vara flytande.

I en fastighetstaxeringslag bör enligt kommittén inarbetas även de regler som i dag finns i SkvI och i viss utsträckning även sådana regler om fastighetstaxering som nu finns i andra författningar.

Kommittén föreslår alltså att reglerna på fastighetstaxeringsområdet sammanförs till en fastighetstaxeringslag med den närmare utformning som anges i det följande.

3.2.2 Uppbyggnaden av en ny lag

Mot bakgrund av vad som har anförts under punkt 3.2.1 bör enligt kommitténs mening alla regler om fastighetstaxering samlas i dels en fastighetstaxeringslag, FTL, beslutad av riksdagen, dels en fastighetstaxeringsförordning, FTF, innehållande av regeringen utfärdade verkställighetsföreskrifter och dels föreskrifter som RSV har bemyndigats meddela liksom anvisningar utfärdade av RSV.

Ur KL, TL och TK bör främst brytas ut de regler som direkt handlar om fastighetstaxering, nämligen i huvudsak 4-13 §§ KL, 131-200 §§ TL och 61-100 §§ TK.

Utöver de regler som direkt handlar om fastighetstaxering finns i KL, TL och TK regler med generell giltighet för såväl inkomst- som fastighetstaxeringen, bl.a. vissa definitionsfrågor. I 1-3 §§ KL finns exempelvis allmänna stadganden om bl.a. vad som avses med kommunalskatt och hur sådan beräknas m.m. samt vad som förstås med taxeringsår och beskattningsår.

De inledande stadgandena i 1-3 §§ TL innehåller bestämmelser om bl.a. lagens tillämpningsområde och vikten av att taxeringarna blir likformiga och rättvisa. Vidare finns bestämmelser om vad som förstås med allmän och särskild fastighetstaxering, årlig taxering, skattechef, taxeringsintendent m.m. 1-2 §§ TK tar upp bl.a. föreskrifter om vad som skall iakttas vid första sammanträdet med fastighetstaxeringsnämnd. De flesta bestämmelser av denna art

bör ingå i regelkomplexet rörande fastighetstaxering. Flertalet av dessa regler har anknytning till såväl de materiella som de processuella reglerna och bör därför enligt kommitténs mening samlas i ett första inledande kapitel i den författning där varje regel med hänsyn till sin valör hör hemma.

FTL bör enligt kommitténs mening vara indelad i kapitel med paragrafer i löpande följd inom varje kapitel. Ett system med löpande paragrafnumrering genom hela lagen har tidigare visserligen varit regel inom skatterättens område men håller nu på att överges. Systemet med löpande paragrafnumrering har vållat problem vid lagändringar, särskilt vid införande av nya bestämmelser.

3.2.3 Lagens omfattning

De föreskrifter som bör ingå i FTL och därför beslutas av riksdagen bör vara av mer grundläggande och principell karaktär men ändå så detaljerade att de verkställighetsföreskrifter som avses komplettera lagen inte kommer att tillföra regleringen något nytt. Nya RF lämnar inte möjligheter för riksdagen att delegera rätten att utfärda föreskrifter direkt till myndighet under regeringen. Inom riksdagens s.k. obligatoriska lagområde, dit bl.a. skattereglerna hör, är en delegering över huvud taget inte tillåten. Riksdagen kan enligt nya RF inte besluta om allmänt hållna lagregler som sedan fylls ut med verkställighetsföreskrifter som regeringen kan utfärda.

Vad som kan anses falla under begreppet verkställighetsföreskrifter framgår av departementschefens uttalande i prop. 1973:90 s. 211.

> Med föreskrifter om verkställighet av lag bör enligt min mening i första hand förstås tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär. I viss utsträckning torde det emellertid vara ofrånkomligt att tillåta, att regeringen med

stöd av sin behörighet att besluta verkställighetsföreskrifter i materiellt hänseende "fyller ut" en lag, även om lagen i och för sig skulle befinna sig inom det obligatoriska lagområdet. En förutsättning för att regeringen skall få göra detta måste emellertid vara, att den lagbestämmelse som skall kompletteras är så detaljerad att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom den av regeringen beslutade föreskriften. I verkställighetsföreskriftens form får således inte beslutas om något som kan upplevas som ett nytt åliggande för enskilda eller om något som kan betraktas som ett tidigare ej föreliggande ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.

De framförda synpunkterna bör enligt kommittén mening leda till att de nuvarande reglerna i 4-13 §§ KL tas in i FTL med i flertalet hänseende oförändrat sakinnehåll. I FTL bör också ingå den del av anvisningarna till 5-13 §§ KL som avser allmänna grunder för taxering och värdering. Av övriga delar av anvisningarna, dvs. de som avser mer detaljerade och exemplifierande föreskrifter, bör en del helt utgå ur regelkomplexet till följd av de ändringar som kommittén kommer att föreslå, medan återstoden bör fördelas mellan FTF samt föreskrifter och anvisningar av RSV, länsstyrelserna eller skattecheferna.

FTL har grupperats i tre avdelningar. Första avdelningen har disponerats så att i 1-4 kap. behandlas inledande bestämmelser för fastighetstaxeringen, grundläggande föreskrifter och begreppsdefinitioner.

I andra avdelningen, som omfattar 5-15 kap., lämnas allmänna föreskrifter om värderingen och särskilda föreskrifter om värderingen av olika typer av värderingsenheter främst med utgångspunkt i riktvärden.

I tredje avdelningen kommer de processuella och administrativa reglerna för allmän och särskild fastighetstaxering att behandlas.

3.2.4 Allmänt om de enskilda kapitlen

Framställningen i detta avsnitt avser att behandla den formella och systematiska utformningen av FTL.

Det första kapitlet föreslås innehålla definitioner och bestämmelser av allmän och gemensam karaktär, som delvis har flyttats över från KL och TL. I 2 kap. föreslår kommittén att bestämmelser tas in om indelning av byggnader och mark och grunderna härför. Reglerna motsvaras med vissa modifikationer av RSV:s nuvarande anvisningar rörande klassificering av byggnader och mark.

3 kap., som i gällande rätt motsvaras av 5 § KL jämte anvisningar, innehåller bestämmelser om skatteplikt. En genomgripande lagteknisk ändring av regleringen av skatteplikten samt vissa ändringar i sakligt hänseende föreslås.

4 kap. handlar om bildande av taxeringsenheter och om beskattningsnatur och motsvaras i gällande lagstiftning av 7 § och 8 § 1-2 mom. KL med anvisningar. I dessa frågor åsyftas inte några större sakliga ändringar jämfört med nuvarande förhållanden men liksom i fråga om skattepliktsreglerna föreslås att även bestämmelserna i 4 kap. i viss mån får en annan systematisk utformning.

Det föreslagna 5 kap. motsvarar i stort sett 9-10 §§ KL med anvisningar. Kapitlet innehåller allmänna regler om bestämmande av taxeringsvärde samt regler om delvärden. Den föreslagna lagtexten om delvärdena har på grund av vissa sakliga ändringar, såsom slopande av vissa delvärden, kortats ner avsevärt.

6 kap. innehåller regler om indelning i värderingsenheter, dvs. vad som skall värderas för sig.

Bestämmelser med motsvarande innehåll finns för närvarande i RSV:s anvisningar.

7 kap. innehåller allmänna värderingsregler. I kapitlet har inarbetats en del av de regler som f.n. finns intagna i RSV:s anvisningar. Detta gäller bl.a. regler om värdefaktorer och riktvärden vid bestämmandet av marknadsvärde.

Hittills omtalade kapitel, dvs. 1-7 kap. FTL, är tillämpliga beträffande alla kategorier av egendom och taxeringsenheter. De är närmast att uppfatta som handlingsregler för fastighetstaxeringsnämnderna och anger de huvudsakliga materiella reglerna för taxeringen.

Utöver dessa regler anser kommittén emellertid att ytterligare bestämmelser erfordras för att något närmare ange hur riktvärden skall bestämmas för de värderingsenheter som skall värderas med utgångspunkt i sådana värden. Dessa bestämmelser, som främst utgör handlingsregler för de myndigheter som har att medverka vid tillkomsten av riktvärden, dvs. bl.a. LMV, skogsstyrelsen, lantbruksuniversitetet och RSV, föreslås intas i kap. 8-14. Materialet i denna del har disponerats så att varje kapitel behandlar en typ av värderingsenhet.

Ett alternativ till den nu angivna dispositionen är att varje kapitel behandlar en typ av taxeringsenhet. Härmed skulle man vid beräkning av en taxeringsenhets totala taxeringsvärde få ett något mer överskådligt och lätthanterligt material att handskas med. En sådan ordning har dock den nackdelen att regler för vissa värderingsenheter, som kan vara gemensamma för olika taxeringsenheter, återkommer med i stort sett samma lydelse i flera av kapitlen. Som exempel kan nämnas regler angående värdering av tomtmark, vilka

skulle få upprepas i kapitlen om småhus-, hyreshus- och industrienheter. Med hänsyn härtill anser kommitten att den föreslagna systematiken är att föredra.

I kap. 8-10 och 12-14 upptas i nu nämnd ordning bestämmelser om riktvärden för småhus (8 kap.), hyreshus (9 kap.), ekonomibyggnad (10 kap.), tomt-, exploaterings- och täktmark (12 kap.), åker- och betesmark (13 kap.) samt skogsmark och skogsimpediment (14 kap.).

11 kap. har lämnats öppet. Det avses innehålla regler om riktvärde för industribyggnad. Frågor om värdering av industribyggnad kommer att behandlas i ett senare betänkande.

Lagförslaget innebär i denna del i princip ett lagfästande av RSV:s anvisningar inom detta område. Varje kapitel, som är uppbyggt på i stort sett samma sätt, reglerar framför allt vilka värdefaktorer som skall beaktas i riktvärdet för varje värderingsenhet.

Slutligen ges i 15 kap. regler för värdering av vattenfallsenheter. Kapitlet skiljer sig från 7-14 kap. så till vida att det förutom bestämmelser om riktvärden även innehåller vissa andra värderingsregler. Innehållet i kapitlet motsvaras i gällande lagstiftning av punkt 3 av anvisningarna till 9 § KL men innehåller i förhållande till detta lagrum vissa sakliga ändringar.

16 kap. kommer att innehålla regler om särskild fastighetstaxering. Innehållet i det kapitlet lämnas öppet, eftersom frågor om särskild fastighetstaxering kommer att behandlas i ett senare betänkande.

17 kap. behandlar taxeringsorganisationen i första instans. Förutom rent organisatoriska frågor, som rör

indelning i distrikt och förordnanden av olika funktionärer, har även tagits med bestämmelser som rör varje funktionärs uppgift.

18 kap. innehåller bestämmelser om skyldighet att avlämna allmän fastighetsdeklaration och motsvaras av avsnitt II. Om skyldighet att avlämna allmän fastighetdeklaration m.m. i tredje avdelningen i TL.

19 kap. behandlar de förberedande åtgärderna inför allmän fastighetstaxering och anger de konkreta uppgifter som åvilar olika befattningshavare. Bestämmelserna motsvaras av avsnittet III. Om förberedande åtgärder i TL. Förutom åtskilliga sakliga ändringar har vissa föreskrifter i TL som rör framtagande av riktvärden m.m. utgått för att efter viss omredigering tas in på annat ställe i FTL. Dessa föreskrifter, som bl.a. rör utformningen av markvärdekartor och uppbyggnaden av byggnadsvärdetabeller, har nämligen enligt kommitténs mening större samband med de materiella reglerna än de som rör förfarandet.

I 20 kap. har sammanförts allmänna regler rörande sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd, dvs. regler om tid och plats för sammanträde, kallelser, offentlighet, närvarorätt, beslutsförhet, jäv och omröstning. Detta kapitel behandlar också fastighetstaxeringsnämndens arbetsuppgifter med det egentliga taxeringsarbetet, dvs. sedan förberedelsearbetet avslutats.

Regler angående återstående formella frågor som avses bli behandlade i senare betänkanden kommer att införas efter 20 kap. FTL i särskilda kapitel.

4 ÖVRIGA FÖRESKRIFTER OCH ANVISNINGAR M.M. OM FASTIGHETSTAXERING

4.1 Gällande ordning

4.1.1 Framtagande av anvisningar m.m.

Gällande regler för fastighetstaxering finns som tidigare har nämnts i olika lagar och andra författningar. Dessutom utfärdar RSV och skattecheferna inför varje allmän fastighetstaxering anvisningar till ledning för det förestående taxeringsarbetet. Enligt 143 § 1 mom. första stycket TL skall RSV fastställa de anvisningar som behövs för den allmänna fastighetstaxeringen och som är av organisatorisk och värderingsteknisk natur. Med värderingstekniska anvisningar avses främst anvisningar om värderingsmetoder, definitioner, tillvägagångssätt vid värderingen och liknande.

I 143 § 1 mom. andra stycket TL stadgas följande. Inför taxeringen skall RSV tillställa länsstyrelsen uppgifter om de riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda slag av fastigheter inom län eller delar av län, som verket överväger att fastställa för tillämpning vid den förestående allmänna fastighetstaxeringen. Riktvärdena skall ange genomsnittliga värden per ytenhet mark av visst eller vissa ägoslag och om det behövs för värderingen skall värden anges särskilt för olika godhetsklasser och brukningsförhållanden. Riktvärdena för byggnader skall ange genomsnittliga värden för byggnader av visst eller vissa

slag vid olika storlek, ålder, standard och andra förhållanden av beskaffenhet att erfarenhetsmässigt inverka på värdet. Vidare skall RSV ta fram riktvärden för de ägoslag och de slag av byggnader, beträffande vilka så lämpligen kan ske. För villabyggnader och andra småhus liksom för bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter skall värdena anges i form av byggnadsvärdetabeller, som för olika prislägen utvisar värderelationerna mellan hus av olika hustyp, storlek, ålder och standard. Riktvärden skall fastställas även i fråga om skogsmark och växande skog m.m., varvid värdena skall anges i form av tabeller på sätt som anges i SkvI.

Uppgifterna om riktvärden och andra grunder för värdesättningen är således preliminära och skall innan de slutligt fastställs prövas vid s.k. provtaxeringar inom länen. Skattechefen skall avge yttrande till RSV över de preliminära anvisningarna. Yttrandet skall emellertid inte avse val av byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor inom länet. Anvisningarna om detta bör fastställas av skattechefen (144 § 2 mom. första stycket TL).

RSV skall senast den 10 september året före taxeringsåret fastställa anvisningarna med riktvärden och andra grunder för värdesättningen som fastställs centralt (144 § 2 mom. andra stycket TL).

Sedan de centrala anvisningarna har kommit skattechefen till handa skall denne så snart det kan ske fastställa de ytterligare anvisningar för fastighetstaxeringen inom länet som är påkallade utöver dem som har fastställts av RSV, däribland anvisningar om vilka byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor som bör användas för olika områden (144 § 2 mom. tredje stycket TL).

Även inför varje särskild fastighetstaxering fastställer RSV anvisningar för det kommande taxeringsarbetet. Vidare fastställer skattechefen de ytterligare anvisningar som behövs för årets taxering inom länet (182 § TL).

Har riktvärden fastställts bör enligt punkt 4 av anvisningarna till 10 § KL värdet av mark, skog och byggnader - med beaktande av vad som har föreskrivits i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 9 § KL angående säregna förhållanden - bestämmas med ledning av dessa riktvärden. Motsvarande skall gälla i den mån grunder för värdesättningen eljest har fastställts på sätt som nyss har sagts. I punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 9 § KL föreskrivs att oavsett enligt vilken metod marknadsvärdet uppskattas skall värdet bestämmas under hänsynstagande till sådana för den ifrågavarande taxeringsenheten säregna förhållanden som är av beskaffenhet att inverka på värdet.

4.1.2 Närmare om innehållet i anvisningarna m.m.

De anvisningar som RSV utfärdade inför 1975 års allmänna fastighetstaxering finns samlade i Handledningen. Denna upptar fyra avdelningar, nämligen I Administrativa åtgärder, II Allmänna taxeringsregler m.m., III Värdering av jordbruksfastighet och IV Värdering av annan fastighet.

Förutom anvisningarna innehåller Handledningen även kortfattade redogörelser för gällande lagstiftning och praxis samt i vissa avseenden exempel och rekommendationer.

Avsnittet rörande administrativa åtgärder innehåller bestämmelser om åtgärder som skall företas av RSV, inom länsstyrelse, lokal skattemyndighet och fastighetstaxeringsnämnd samt regler för fastighets-

taxeringsombudens och fastighetstaxeringskonsulenternas verksamhet.

Anvisningarna, som i vissa delar är mycket detaljerade, innehåller bl.a. bestämmelser om upprättande och översändande av olika handlingar såsom deklarationsblanketter, fastighetsförteckningar, fastighetstaxeringsavier m.m. Vidare finns närmare bestämmelser om indelning i fastighetstaxeringsdistrikt, urval av fastigheter till olika distrikt, regler angående sortering, beredning och registrering av deklarationer, föreskrifter rörande redovisning av beslut m.m.

Anvisningar beträffande allmänna taxeringsregler innehåller bl.a. uttalanden angående begreppet fastighet och fastighetstillbehör, regler och exemplifieringar rörande olika gränsdragningsproblem, t.ex. mellan skattepliktig och icke skattepliktig fastighet och mellan jordbruksfastighet och var och en av fastighetstyperna småhusfastighet, vissa industrifastigheter, exploateringsfastighet och specialfastighet.

Vidare finns utförliga anvisningar om indelningen i taxeringsenheter och hur man i dessa sammanhang bör behandla fastighetstillbehör, servitut, andel i samfällighet, nyttjanderätt, byggnad på ofri grund, andel av fastighet, sämjedelning, arealförvärv m.m. Särskilda anvisningar ges även för samfälligheter.

Beträffande allmänna värderingsregler ges anvisningar om marknadsvärde och undantag från marknadsvärderingen, om värdetidpunkt, extra säkerhetsmarginaler, värderingsanvisningar för olika fastighetstyper, värdeklasser, värdefaktorer, definition och exemplifiering av generella korrektioner, särskilda hänsynstaganden, värde enligt anvisning, säregna förhållanden m.m.

Vidare behandlas indelningen i värderingsenheter, delvärden och delposter, bl.a. om gränsdragningen mellan byggnadsvärde och andra delvärden. Slutligen finns under avdelningen om allmänna taxeringsregler anvisningar för klassificering av mark och byggnader samt bestämmelser om arealredovisning, kodsättning m.m.

Anvisningar rörande värdering av jordbruksfastighet behandlar allmänna bestämmelser om vilka tillgångar som skall ingå i de olika delvärdena jordbruksvärde, skogsbruksvärde, värde av övrig mark, byggnadsvärde, värde av särskilda tillgångar och övervärde samt detaljerade regler om värdering av den egendom som är hänförlig till respektive delvärde.

För varje typ av värderingsenhet anges tillämpliga värdefaktorer, anvisningar om klassificering av värdefaktorer, tillvägagångssättet vid värderingen, exempel på säregna förhållanden samt vilka uppgifter som skall redovisas på avin och vilka som skall längdföras.

Anvisningarna i Handledningen kompletteras av bestämmelser i områdesanvisningarna för jordbruk och skog, som bl.a. innehåller riktvärden återgivna i tabellform, närmare bestämmelser om klassificering av värdefaktor, i vad mån generella avvikelser från tabell skall göras inom visst område m.fl. bestämmelser.

Avsnittet rörande värdering av annan fastighet innehåller bestämmelser om värdering av småhus-, hyreshus-, industri-, exploaterings- och specialfastighet samt gemensamhetsanläggning och marksamfällighet. "Kompletterande" bestämmelser finns i de av skattechefen utfärdade anvisningarna, vilka huvudsakligen utgörs av markvärdekartor och byggnadsvärdetabeller. Handledningen återger bl.a. bestäm-

melser om vilka värdefaktorer som har beaktats i de på markvärdekartan angivna riktvärdena, tillvägagångssätt vid värderingen t.ex. beaktande av generella korrektioner och säregna förhållanden. För beräkning av byggnadsvärdet inom småhus- och hyreshusfastighet finns detaljerade anvisningar om bestämmande av värdefaktorer och tillvägagångssätt vid värdering, t.ex. när P- resp. F-tabell eller eventuellt andra normer skall användas samt exempel på generella korrektioner om säregna förhållanden. Något mindre preciserade anvisningar ges beträffande industri-, exploaterings- och specialfastighet samt gemensamhetsanläggningar och marksamfälligheter. För samtliga fastighetstyper finns bestämmelser angående beslutsredovisning och längdföring.

4.1.3 Uttalanden i tidigare förarbeten m.m.

Enligt 3 § instruktionen (1970:752) för RSV åligger det verket att genom råd och anvisningar främja en riktig och enhetlig tillämpning av gällande föreskrifter inom verksamhetsområdet. Detta allmänna stadgande rörande RSV:s befattning med de materiella taxeringsfrågorna har avseende även på fastighetstaxeringar. Mer detaljerade regler angående RSV:s anvisningsverksamhet inom fastighetstaxeringsområdet finns, som har redovisats, i TL. Anvisningskomplexet fick sin nuvarande omfattning inför 1970 års allmänna fastighetstaxering. Tidigare hade åtskilliga luckor i regelsystemet funnits.

Frågan om fastighetstaxeringsnämndens och skattedomstolarnas bundenhet av RSV:s anvisningar diskuterades i fastighetstaxeringsutredningens betänkande (SOU 1973:4 s. 145 f.).

Utredningen vill i detta sammanhang något beröra frågan om fastighetstaxeringsnämnders och skattedomstolars bundenhet av de anvisningar, som RSV enligt utredningens förslag har

att meddela. Enligt utredningens mening bör gälla, att anvisningarna regelmässigt skall läggas till grund för taxeringen. Å andra sidan bör, såsom tidigare angetts, värdet av viss taxeringsenhet bestämmas under hänsynstagande till sådana särskilda förhållanden, som kan föreligga beträffande taxeringsenheten i fråga och som är av beskaffenhet att inverka på dess värde. Det är sålunda, i fall då anvisningar finns utfärdade, fråga om dubbla styrningsregler: dels gäller att värdet bör fastställas med ledning av anvisningarna, dels gäller att hänsyn skall tas till sådana för taxeringsenheten i fråga säregna förhållanden av beskaffenhet att inverka på värdet, som eventuellt kan föreligga. Utredningen anser det angeläget att nu angivna principer fastläggs i KL:s regelsystem. Utredningen föreslår i enlighet härmed att bestämmelser i ämnet intas i punkt 4 av anvisningarna till 10 §. Där bör stadgas att värdet av mark eller byggnader av de slag och inom de områden, för vilka riktvärden fastställts på sätt anges i TF, bör med beaktande av sådana för taxeringsenheten säregna förhållanden, som är av beskaffenhet att inverka på dess värde, bestämmas med ledning av nämnda riktvärden. Motsvarande föreslås gälla i den mån grunder för värdesättningen - andra än riktvärden - fastställts på sätt anges i TF.

Vad ovan sagts om anvisningar, utfärdade av RSV, bör äga motsvarande tillämpning i fråga om sådana kompletterande anvisningar som meddelats av skattechefen i länet i enlighet med de föreskrifter i TF som utredningen i det följande föreslår.

I anslutning till det nyss sagda vill utredningen framhålla, att frågan om taxeringens bundenhet vid fastställda riktvärden enligt sakens natur påverkas av omfattningen och beskaffenheten av den köpeskillingsstatistik, på vilken de ifrågavarande riktvärdena grundats. I de fall där antalet köp, som kan läggas till grund för bedömningen av värdet och dess beroende av olika värdefaktorer, är litet, t.ex. i fråga om hyresfastigheter och skogsfastigheter, bör de fastställda riktvärdena frångås endast i rena undantagsfall. Anvisningarna kommer här att till viss del ersätta eller komplettera den ofta bristfälliga köpeskillingsstatistiken i fråga om dessa fastighetstyper; att så sker måste anses angeläget med hänsyn till kravet på likformighet i taxeringen. Bundenheten vid fastställda riktvärden bör också vara stor i de fall där det är möjligt att ange marknadsvärdena i förhållande till endast ett fåtal värdefaktorer, såsom i fråga om villafastigheter i tätort, bebyggda under senare år. I de nu angivna fallen får sålunda utrymmet för beaktande av för taxeringsenheten säregna förhållanden anses vara begränsat. I de fall åter där antalet köp visserligen är relativt stort men där prisbildningen inte är lika klart beroende av ett fåtal värdefaktorer, t.ex. i fråga om äldre villafastigheter och fritidsfastigheter, får däremot bundenheten vid fastställda riktvärden anses vara betydligt lägre och utrymmet för beaktande av för taxeringsenheten säregna förhållanden vara i motsvarande grad större. Riktvärdena bör i sådana fall ses såsom de värden, som i genomsnitt skall åsättas fastigheter inom tillämpningsområdet.

Departementschefens uppfattning framgår av prop. 1973:162 s. 341.

Bl.a. riksskatteverket har tagit upp frågan om i vilken mån riksskatteverkets anvisningar är bindande vid fastighetstaxeringen. Min uppfattning i denna fråga är att de anvisningar, som man i lagstiftning förutsatt att riksskatteverket skall utfärda vid fastighetstaxeringen, t.ex. värdetabeller för skogen, liksom vid inkomsttaxeringen t.ex. i fråga om bilanvisningar skall följas och att avsteg från dem får göras endast med stöd av den allmänna bestämmelsen i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 9 § KL. Av främst praktiska skäl bör byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor inte fastställas eller sändas in till riksskatteverket. Inte heller på länsplanet lämnade kompletterande anvisningar bör fastställas av riksskatteverket. Även dessa tabeller, kartor och anvisningar bör i princip följas ehuru de inte har samma valör som riksskatteverkets anvisningar.

4.2 Nya regeringsformen

Nya RF innehåller bestämmelser om normgivningsmakten, som i vissa delar skiljer sig från tidigare lagstiftning och praxis.

Bestämmelser om lagar och andra författningar meddelas i 8 kap. RF. Begreppet samfälld lag, dvs. föreskrifter som beslutas av Konungen (regeringen) och riksdagen gemensamt har avskaffats, och riksdagen är numera ensam lagstiftare. Riksdagen har rätt att besluta i vilket ämne som helst, och i fråga om vissa ämnen är lagformen uttryckligen föreskriven. Detta gäller exempelvis sådana föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, däribland föreskrifter om skatt till staten. Detta område, inom vilket normgivningskompetensen i första hand skall ligga hos riksdagen och utövas genom lagstiftning, betecknas som det primära lagområdet.

Det primära lagområdet omfattar dels ett obligatoriskt område, där riksdagen endast genom grundlag-

stiftning kan avhända sig normgivningsmakten, dels ett område där riksdagen genom "vanlig" lagstiftning kan delegera normgivningsmakten.

Till det obligatoriska området hör föreskrifter om skatt. Även om riksdagen inte kan delegera sin normgivningsmakt på detta område lämnas i RF en möjlighet för regeringen att fylla ut lagen genom verkställighetsföreskrifter.

Riksdagen kan i en lag exempelvis föreskriva att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall utfärda verkställighetsföreskrifter för visst område av lagen. Detta är således inte en delegering av normgivningsmakten utan innebär i stället att riksdagen lämnar ett område öppet för utfyllnad. Förfarandet brukar benämnas "kvasidelegation". Har "kvasidelegation" gjorts för ett särskilt område av lagen innebär detta inte att regeringen har fråntagits möjlighet att inom lagens övriga områden besluta om verkställighetsföreskrifter. Regeringen kan direkt med stöd av RF besluta om sådana föreskrifter. I avsnitt 3.2.3 har redogjorts för vad som får beslutas i form av verkställighetsföreskrifter.

Det område som faller utanför det primära lagområdet betecknas som regeringens primärområde, där regeringen således har en direkt på RF grundad behörighet att besluta rättsnormer.

RF innebär en begränsning av riksdagens rätt att delegera sin normgivning både beträffande det delegeringsbara området och rätten att delegera direkt till förvaltningsmyndighet under regeringen. I de fall delegation får ske måste den alltid ske till regeringen. Genom subdelegation kan emellertid regeringen få överlämna regleringen till förvaltningsmyndighet. Delegation av riksdagen kan utformas mera

generellt - t.ex. genom att normgivningen i en viss fråga överlämnas till regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer - eller i detalj genom angivande av vilka frågor som får subdelegeras och till vilken eller vilka myndigheter. Regeringen får sedan avgöra om den vill utnyttja sin subdelegationsmöjlighet eller ej. Någon skyldighet för regeringen att subdelegera föreligger däremot aldrig.

Vad nu har sagts gäller regler som faller inom riksdagens primära lagområde. Inom de områden där regeringen har en på RF grundad rätt att utfärda föreskrifter, bestämmer den själv om och i vad mån den vill delegera regleringen till underlydande myndighet.

Lagbegreppet i RF omfattar endast rättsregler. Dessa karaktäriseras, enligt departementschefens uttalande i prop. 1973:90 s. 203 och 204, av att de i princip är bindande för myndigheter och enskilda och att de har generell tillämpbarhet.

4.3 Fastighetstaxeringsreglerna i förhållande till nya regeringsformen

Synpunkter och förslag

För fastighetstaxeringen innebär RF att man har att röra sig med olika regeltyper som skall beslutas i olika ordning. De regeltyper som kommer i fråga är dels de som faller inom lagområdet och som skall beslutas av riksdagen, dels regler som kan beslutas av regeringen utan delegation från riksdagen, dvs. de regler som hör till regeringens primärområde samt regler i form av verkställighetsföreskrifter, dels föreskrifter som efter delegation från regeringen beslutas av myndighet under regeringen, dels regler i form av anvisningar.

Vad beträffar de regler som faller inom det obligatoriska lagområdet skall dessa beslutas av riksdagen och således ingå i FTL. Dessa regler bör avse ramen för de beslutande organens och de olika befattningshavarnas verksamhet i såväl materiellt som processuellt och administrativt avseende. Samtidigt bör reglerna göras så detaljerade att de kompletterande bestämmelser som behövs inte kommer att innebära några nya åligganden för den enskilde.

Med hänsyn till den speciella karaktär regler för fastighetstaxering måste ha är det lämpligt att inte riksdagen skall besluta i detaljerna. Reglerna härom bör meddelas i form av verkställighetsföreskrifter. Riksdagen kan som tidigare nämnts inte uppdra direkt till RSV att besluta om sådana föreskrifter.

Kommittén förutsätter emellertid att regeringen i huvudsak delegerar sin normgivningsrätt till RSV så att ett förfarande som liknar det nuvarande i praktiken blir tillämpligt även i framtiden. Verkställighetsföreskrifter, som rör fastighetstaxering, bör således kunna meddelas dels i form av en förordning beslutad av regeringen, dels i form av föreskrifter utfärdade av myndighet under regeringen.

Termen anvisning används om de regler som t.ex. RSV kan utfärda och som man inte ansett vara helt bindande. Sådana anvisningar, dvs. de som skall främja en enhetlig tillämpning av en viss författning eller som skall bidra till en viss utveckling i praxis, bör enligt departementschefens uttalande i prop. 1975/76:112 s. 66 ses som en utfyllnad av de bakomliggande sanktionerade föreskrifterna och anses falla inom ramen för begreppet författning.

Kommittén förutsätter att även anvisningar för fastighetstaxeringen meddelas.

Beslut av förvaltningsmyndighet som skall lända till allmän efterrättelse får överklagas, om inte annat stadgas särskilt. Beslut av myndighet under regeringen om verkställighetsföreskrifter om värdering bör enligt kommitténs mening inte få överklagas.

Beslut om regler, som inte är bindande, dvs. anvisningar, kan inte överklagas. Fastighetstaxeringsinstanserna kan därför i varje enskilt ärende eller mål pröva riktigheten av anvisningen och avgöra om den skall tillämpas eller frångås.

Om en rättstillämpande myndighet i ett särskilt fall frångår anvisning kan det synas berättigat att fastighetsägare, på vars fastigheter samma anvisning har tillämpats vid taxeringen, får sina fastighetstaxeringar omprövade. Kommittén kommer senare att överväga om det mot denna bakgrund bör införas regler om rätt att anföra extra ordinära besvär för sådana fall.

Som framgår av senare avsnitt i betänkandet föreslår kommittén att övervägande delen av de värderingsregler, som inte ges i FTL eller i förordning som beslutas av regeringen, skall meddelas i form av verkställighetsföreskrifter av myndighet under regeringen och således vara bindande.

5 INLEDANDE BESTÄMMELSER

KL och TL inleds med allmänna stadganden om såväl inkomst- och förmögenhetstaxering som fastighetstaxering. I dessa lämnas grundläggande definitioner och allmänna bestämmelser om taxeringen. Fråga är om ett motsvarande inledande avsnitt bör finnas i FTL och vidare om vilka bestämmelser som då bör flyttas över från KL och TL till detta avsnitt i FTL.

5.1 Gällande ordning

I 1 kap. KL Allmänna stadganden definieras bl.a. begreppet allmän kommunalskatt (1 och 2 §§). Vidare anges vad som i KL menas med taxeringsår och beskattningsår (3 §). Med taxeringsår avses det kalenderår, då taxering verkställs i första instans och med beskattningsår som regel det kalenderår som närmast har föregått taxeringsåret.

2 kap. KL Om fastighetstaxering inleds med ett avsnitt betecknat Allmänt. Avsnittet omfattar endast en paragraf (4 §). I denna anges huvuddragen för fastighetstaxeringens betydelse för beräkningen av kommunal inkomstskatt såvitt gäller fastighet. Vid fastighetstaxeringen skall enligt 4 § underlaget bestämmas för denna beräkning, om inte annat föreskrivs. Garantibelopp enligt 47 § skall beräknas på grundval av det taxeringsvärde som har åsatts fastighet. Skatt skall på grundval av det beräknade garantibeloppet betalas

för alla fastigheter utom för dem som vid fastighetstaxeringen har undantagits från skatteplikt.

I lagrummet stadgas vidare att byggnad, som är lös egendom, i skatterättsligt hänseende skall behandlas som fastighet om ej annat föreskrivs. Härutöver föreskrivs i 4 § bl.a. att fastighetstaxeringen skall ske på grundval av fastighets beskaffenhet vid taxeringsårets ingång. I punkt 2 av anvisningarna till 8 § anges att till taxeringsenhet som utgörs av byggnad på annans mark räknas tillbehör som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ JB, i den mån de tillhör byggnadens ägare.

I 12 och 13 §§ regleras vad som är taxeringsperiod vid fastighetstaxeringen. Enligt dessa bestämmelser skall allmän fastighetstaxering ske vart femte år. Det värde som då har åsatts skall gälla från ingången av taxeringsåret till ingången av det taxeringsår, när nästa allmänna fastighetstaxering verkställs, den s.k. löpande taxeringsperioden. Varje år som det inte är allmän fastighetstaxering skall särskild fastighetstaxering ske. Då åsätts fastighet samma värde som vid den senaste allmänna fastighetstaxeringen, om inte särskilda omständigheter har inträffat, som förutsätter att ny taxering verkställs.

TL:s inledande stadganden innehåller till att börja med en föreskrift om att vid taxering enligt skatteförfattningarna skall iakttas att taxeringarna blir överensstämmande med dessa och i möjligaste mån likformiga och rättvisa (1 §). Härefter följer i 2 § definitioner på inkomst- och förmögenhetstaxering, allmän och särskild fastighetstaxering samt årlig taxering. Till årlig taxering räknas inkomst- och förmögenhetstaxering samt särskild fastighetstaxering. Varje beslut som skall antecknas i taxeringslängd hänförs till den årliga taxeringen enligt vad

därom föreskrivs. I 3 § omtalas bl.a. vad som i TL avses med skattechef och taxeringsintendent.

5.2 Synpunkter och förslag

Kommmittén anser att FTL liksom KL och TL i klarläggande syfte bör inledas med ett avsnitt, 1 kap., där allmänna bestämmelser och definitioner om fastighetstaxering samlas. Under de två följande punkterna lämnas förslag på de huvudsakliga regler som bör ingå i FTL:s inledningskapitel. Under punkt 5.2.3 berörs de ändringar som främst i konsekvens härav bör göras i KL och TL.

5.2.1 Fastighetsbegreppet, taxeringsvärde, skatteplikt m.m.

Ett huvudsyfte med fastighetstaxeringen har varit och torde även i fortsättningen komma att vara att ge underlag för beskattningen, främst den kommunala garantibeskattningen. De grundläggande momenten som för detta syfte har utförts vid fastighetstaxeringen har varit dels att fastslå vilken egendom som i skatterättsligt hänseende skall hänföras till fastighet, dels att besluta om skattepliktsförhållande, beskattningsnatur och indelning i taxeringsenhet för all sådan fastighet samt om taxeringsvärde för skattepliktig fastighet.

Taxeringsvärdenas grundläggande betydelse för bl.a. garantibeskattningen, schablonbeskattningen av en- och tvåfamiljshus m.m. och förmögenhetsbeskattningen har redovisats i avsnitt 2.2.2.

I fråga om fastighets skattepliktsförhållande gäller främst att skatt på garantibelopp endast erläggs för skattepliktiga fastigheter. För fastigheter som vid fastighetstaxeringen förklaras undantagna från

skatteplikt följer vidare vissa lättnader vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

Indelning i taxeringsenheter innebär att den egendom avgränsas som skall taxeras för sig. Taxeringsvärde, skattepliktsförhållanden och beskattningsnatur bestäms således per taxeringsenhet.

Beskattningsnaturen för en taxeringsenhet skall vara antingen jordbruksfastighet eller annan fastighet. Beslutet om beskattningsnatur får betydelse för beskattningen av inkomst från fastigheten. Enligt KL bestäms inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet efter skilda regler.

Kommittén föreslår att man inleder 1 kap. FTL med en allmän regel om de angivna huvudmomenten vid fastighetstaxeringen, dvs. beslut om skatteplikt, taxeringsenhet, beskattningsnatur och taxeringsvärde.

Lagen (1895:36 s. 1) angående vad till fast egendom är att hänföra upphörde att gälla den 1 juli 1967. Den efterträddes av lagen (1966:453) om vad som är fast egendom. Denna lag infogades med vissa ändringar i JB. Intill 1975 års taxering hade trots detta 1895 års lag giltighet i skatterättsligt hänseende. I promemorian angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. (Ds Fi 1973:7) gjordes en översyn av reglerna för att åstadkomma en anpassning av det skatterättsliga fastighetsbegreppet till det då införda civilrättsliga. Fr.o.m. 1975 års taxering används det civilrättsliga skattebegreppet även inom skatterätten.

I den mån avvikelse från det civilrättsliga fastighetsbegreppet behöver göras måste detta särskilt anges.

Kommittén föreslår att man i 1 kap. 4 § tar in en definition motsvarande vad som stadgas i 4 § andra stycket KL om det skatterättsliga fastighetsbegreppet och i punkt 2 av anvisningarna till 8 § om byggnads-tillbehör och industritillbehör till byggnad som är lös egendom.

Enligt JB hör till fastighet bl.a. byggnad som har anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk. Tillfälliga byggnader är således inte fast egendom och skall därför inte taxeras. Det kan emellertid uppkomma gränsdragningsproblem när det gäller att avgöra huruvida en byggnad har anbragts för stadigvarande bruk eller ej. En byggnad kan ha uppförts med avsikt att användas endast under en kort tid, men trots detta kan den ha behållits på platsen under lång tid. Enligt kommitténs mening bör en byggnad inte för fastighetstaxeringens vidkommande anses som tillfällig, om den har funnits i minst fem år på samma plats. Exempel på byggnader som kan anses tillfälliga är s.k. experimentbyggnader såsom vindkraftverk o.d. Visar det sig att en sådan byggnad kommer att bli kvar på platsen under en femårsperiod kan den inte anses vara lös egendom och skall då taxeras.

Eftersom byggnad på annans mark jämställs med fastighet får samma bedömning göras när det gäller att avgöra om sådan byggnad är tillfällig.

En särskild fråga är om skattefria fastigheter bör åsättas taxeringsvärde. Så skedde före 1975 års allmänna fastighetstaxering. Fastighetstaxeringsutredningen tog upp frågan till behandling. Särskilt uppehöll man sig vid svårigheterna att värdera icke skattepliktig fastighet, t.ex. kyrkor, och vid konsekvenserna av om taxeringsvärden i fortsättningen åsätts endast skattepliktig fastighet, då dessa

värden t.ex. ligger till grund för förmögenhetsbeskattningen. På grundval av de gjorda övervägandena infördes till 1975 års allmänna fastighetstaxering en bestämmelse om att icke skattepliktig fastighet inte skall åsättas taxeringsvärde och att sådan fastighet - med undantag av s.k. industritillbehör enligt 2 kap. 3 § JB - inte längre skall tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.

Vissa problem kan ha uppkommit t.ex. vid fördelning efter taxeringsvärde av bidrag till vägföreningsutgifter enligt lagen (1939:608) om enskilda vägar och av ansvarighetsbeloppet i fråga om gemensamt intecknade fastigheter enligt JB, då taxeringsvärde inte längre åsätts skattefri fastighet. I övrigt har metoden att inte sätta taxeringsvärde på icke skattepliktig fastighet fungerat väl. Metoden bör därför behållas och de begränsade svårigheter som kan ha uppkommit bör lösas på annat sätt. I huvudregeln som föreslagits intagen i 1 kap. 1 § bör på grund av vad som anförts också föreskrivas att icke skattepliktig fastighet inte skall åsättas taxeringsvärde.

I det inledande kapitlet (5 §) bör också tas in en regel om att som ägare i FTL:s mening skall anses den som enligt 47 § KL skall uppta garantibelopp som skattepliktig inkomst, även om denne inte är ägare. Detta innebär att i vissa fall annan än den faktiske ägaren till en fastighet skall anses som ägare. Denna fråga kommer att behandlas närmare i kap. 8.

5.2.2 Taxeringsperiod, taxeringsår m.m.

Vare sig i KL eller TL finns någon ingående definition av vad som menas med allmän fastighetstaxering. Sådan taxering definieras endast genom en precisering av när taxeringen äger rum, dvs.

taxeringsperioden. Inte heller i FTL synes någon närmare definition av begreppet allmän fastighetstaxering, dvs. taxering av all fastighet, behöva göras. Det bör räcka med att man som nu i 12 § KL och 2 § 1 mom. TL anger när sådan taxering skall ske och den där emellan löpande taxeringsperioden. Innehållet i dessa bestämmelser bör tas in som 7 §.

Till reglerna om ny taxering och andra regler om årlig fastighetstaxering avser kommittén som nämnts att återkomma i ett senare betänkande. För den materiella delen av dessa regler bör ett kapitel i FTL reserveras, lämpligen 16 kap.

Till grund för bl.a. definitionen av taxeringsperioden ligger en bestämning av vad som avses med taxeringsår. Samma definition som f.n. finns i KL av begreppet taxeringsår bör tas in i 1 kap. 3 § FTL. En sådan bestämmelse är också nödvändig för att ange den s.k. beskaffenhetstidpunkten vid fastighetstaxeringen. Liksom f.n. stadgas i KL bör i FTL föreskrivas att fastighetstaxeringen skall ske på grundval av fastighets användning och beskaffenhet vid ingången av taxeringsåret, dvs. det år då taxeringen bestäms i första instans. Regeln föreslås bli intagen i 1 kap. 6 § FTL.

I de inledande bestämmelserna i TL lämnas en principiell regel om fastighetstaxeringen som bör föras över till 1 kap. FTL. I 1 § TL föreskrivs att vid taxering skall iakttas att taxeringarna blir överensstämmande med skatteförfattningarna och i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Denna regel hade en liknande föregångare i en regel i 1928 års taxeringsförordning. Eftersom denna regel har ansetts böra kvarstå i TL, borde det vara lämpligt att en motsvarande föreskrift gäller även vid fastighetstaxeringen. Föreskriften föreslås bli intagen i 1 kap. 2 § FTL.

I 2 § 1 mom. TL infördes år 1972 efter förslag i prop. 1972:15 en regel om vad som är att hänföra till den årliga taxeringen. Till sådan taxering skulle hänföras varje beslut som skall antecknas i fastighetslängd enligt vad därom har föreskrivits. Departementschefen ansåg det angeläget att det skapades klarhet i frågan om vad som är att räkna som beslut om taxering, inte minst för bedömande av fullföljdsfrågan (s. 62). I prop. 1978/79:161 har föreslagits en ny utformning av lagrummet.

Det synes befogat att det för fastighetstaxeringens vidkommande ges en föreskrift som klargör vad som vid taxeringen är beslut och som därmed får överklagas. Denna fråga kommer att behandlas i avsnitt 26.2.4.

5.2.3 Följdändringar i KL och TL

Förslagen under föregående punkt om att ta in bestämmelser motsvarande dem som nu finns i KL eller TL om taxeringsperiod, allmän fastighetstaxering m.m. bör i en del fall medföra att bestämmelsen i fråga förs bort från KL eller TL. I de fall som anges i det följande bör emellertid bestämmelsen i fråga också finnas kvar i KL eller TL i oförändrat eller något omredigerat skick.

Bestämmelse om taxeringsår behövs fortfarande i KL. Nuvarande regler i 1-3 §§ KL bör därför lämnas oförändrade. 4-13 §§ i KL behandlar f.n. främst fastighetstaxering och bör därför i princip utgå ur KL och i stället ingå i FTL. I första stycket av 4 § finns en regel som även har betydelse för inkomsttaxeringen. Här talas om att underlag för beräkning av kommunal inkomstskatt såvitt gäller fastighet skall bestämmas vid fastighetstaxering, om ej annat föreskrivs. Vidare talas om skatteplikt och

garantibelopp. Frågan om skatteplikt har betydelse för garantibeskattningen och om denna beskattning stadgas i KL. Även andra stycket av 4 § behövs för inkomsttaxeringen. Det finns därför skäl att behålla första och andra styckena av paragrafen i KL.

I 4 § bör ett nytt stycke införas, nämligen av det innehållet att bestämmelser om fastighetstaxering finns i FTL. Vidare bör innehållet i punkt 2 av anvisningarna till 8 § KL om tillbehör till byggnad flyttas till andra stycket i 4 §.

Enligt vad som nu har föreslagits bör samtliga paragrafer i 2 kap. KL utom 4 § första och andra styckena utgå ur KL. Det synes därför lämpligt att 4 § med dess föreslagna nya innehåll flyttas till en ny 4 § i 1 kap. KL och att hela nuvarande 2 kap. KL utgår ur den lagen.

Till följd av förslaget att reglering av allmän fastighetstaxering skall göras i FTL bör i 2 § TL en ändring beträffande definitionen om allmän fastighetstaxering göras. I lagrummet hänvisas till 12 § KL. I stället bör hänvisas till 1 kap. 7 § FTL.

6 INDELNING AV BYGGNADER OCH MARK

6.1 Inledning

Besluten vid fastighetstaxeringen förutsätter att en systematisk och noggrann klassificering har gjorts av den egendom som skall taxeras. Egendomen indelas vid denna klassificering i olika typer av byggnader och mark. Det sätt på vilket egendomen klassificeras i olika byggnadstyper och typer av mark, s.k. ägoslag, har avgörande betydelse för de olika momenten vid taxeringen, t.ex. vid indelningen i taxeringsenheter. Vidare används olika värderingsmetoder för skilda slag av egendom. Till grund för den klassificering som har utförts vid fastighetstaxeringen har hittills främst legat egendomens faktiska användning.

Klassificering av fast egendom görs även i andra sammanhang än vid fastighetstaxeringen. Det förekommer därvid att definitioner som används inom olika områden inte överensstämmer med varandra.

Som exempel kan nämnas jordhävdslagen (1969:698) och skogsvårdslagen (1948:237). I jordhävdslagen används termen odlad jord, varmed i den lagen avses åker och kultiverad betesmark. I prop. 1978/79:163 med förslag till lag om skötsel av jordbruksmark har ett förslag till ny lag på området framlagts. I skogsvårdslagen används begreppet skogsmark på ett sätt som i allt väsentligt är identiskt med fastighetstaxeringens skogsmarksbegrepp. Detta gäller även riksskogstaxeringen.

Klassificering av byggnader och mark görs även för statistiska ändamål. Vad beträffar mark för jordbruk och skogsbruk inhämtas uppgifter om arealen för både administrativa och statistiska ändamål.

Eftersom de definitioner som används inom olika områden inte stämmer överens försvåras eller omöjliggörs jämförelser mellan sammanställningar från skilda undersökningar.

Sammanställning av arealuppgifter från olika register och år lämnas i tabell 6.1.

6.2 Gällande ordning

Regler om hur mark och byggnader skall klassificeras vid fastighetstaxeringen finns f.n. inte i författningsform utom såvitt gäller skogsmark. I Handledningen ges i stället ganska omfattande anvisningar om hur klassificeringen bör göras. Av Handledningen framgår i denna del följande.

6.2.1 Byggnader på jordbruksfastighet

Vid värderingen och redovisningen skall en uppdelning av byggnadsbeståndet göras med hänsyn till behovet av byggnaderna och till hur de används.

Med avseende till behovet av byggnad eller byggnadsdel skall en uppdelning ske i driftbyggnad och överbyggnad.

Driftbyggnad är byggnad som är behövlig för jordbruk eller skogsbruk. När det gäller att bedöma om byggnad är behövlig eller ej skall hänsyn tas bl.a. till den

Tabell 6.1 Jämförelse i areal jordbruksmark mellan fastighetstaxeringsregistret år 1975 och lantbruksräkningen år 1976. Länsindelningen den 1 januari 1976. Areal i hektar.

Län	Fastighetstaxeringsregistret 1975		
	Åker	Ängs- och betesmark	Totalt
Stockholm	98 680	21 067	119 747
Uppsala	157 674	24 687	182 361
Södermanland	140 012	24 178	164 190
Östergötland	216 576	62 415	278 991
Jönköping	99 393	57 202	156 595
Kronoberg	63 616	39 811	103 427
Kalmar	133 260	61 298	194 558
Gotland	82 236	15 162	97 398
Blekinge	39 417	15 797	55 214
Kristianstad	181 309	48 558	229 867
Malmöhus	297 580	34 665	332 245
Halland	126 602	21 067	147 669
Göteborgs- o Bohus	73 165	18 885	92 050
Älvsborg	164 418	46 121	210 539
Skaraborg	278 620	44 606	323 226
Värmland	129 370	29 105	158 475
Örebro	117 186	16 352	133 538
Västmanland	131 096	14 571	145 667
Kopparberg	77 001	26 999	104 000
Gävleborg	81 926	15 904	97 830
Västernorrland	67 014	21 297	88 311
Jämtland	54 175	20 209	74 384
Västerbotten	101 498	18 583	120 081
Norrbotten	52 427	19 905	72 332
Hela riket	2 964 251	718 444	3 682 695

Tabell 6.1 forts. Jämförelse i areal jordbruksmark mellan fastighetstaxeringsregistret år 1975 och lantbruksräkningen år 1976. Länsindelningen den 1 januari 1976. Areal i hektar.

Län	Lantbruksräkningen 1976			
	Åker	Kultiv. betes-mark	Annan gräsbär. mark	Totalt
Stockholm	100 881	6 558	12 310	119 749
Uppsala	161 840	6 435	14 791	183 066
Södermanland	144 674	6 603	12 586	163 863
Östergötland	223 193	17 631	41 527	282 351
Jönköping	99 250	22 057	34 753	156 060
Kronoberg	63 828	15 026	23 356	102 210
Kalmar	137 551	13 861	44 788	196 200
Gotland	82 944	4 035	10 235	97 214
Blekinge	40 840	4 734	8 843	54 417
Kristianstad	187 533	21 137	20 839	229 509
Malmöhus	310 908	14 410	14 560	339 878
Halland	127 731	9 985	9 220	146 936
Göteborgs- o Bohus	71 928	7 061	12 450	91 439
Älvsborg	165 092	16 390	27 660	209 142
Skaraborg	289 776	13 156	22 144	325 076
Värmland	128 230	8 605	24 340	161 175
Örebro	120 450	4 433	7 628	132 511
Västmanland	135 238	3 950	7 174	146 362
Kopparberg	70 157	8 507	23 965	102 629
Gävleborg	81 197	4 476	12 759	98 432
Västernorrland	66 060	10 287	23 269	99 616
Jämtland	49 403	8 506	20 212	78 121
Västerbotten	95 044	10 412	25 510	130 966
Norrbotten	49 309	10 922	27 525	87 756
Hela riket	3 003 057	249 177	482 444	3 734 678

eller de driftsformer som vanligen förekommer i trakten. Byggnad som inte är behövlig på en viss taxeringsenhet anses som överbyggnad, om det inte är en byggnad som normalt förekommer på liknande taxeringsenheter i trakten.

Efter användningssättet skall byggnaderna delas upp i bostadsbyggnader och icke bostadsbyggnader. Som bostadsbyggnad anses byggnad som huvudsakligen används för en eller flera familjer som permanentbostad eller för fritidsändamål.

De icke bostadsbyggnader som används eller är behövliga för jord- och skogsbruk kallas ekonomibyggnader. Kategorin icke bostadsbyggnader benämns även ekonomibyggnader m.m., eftersom praktiskt taget alla icke bostadsbyggnader är ekonomibyggnader. Byggnad som i väsentlig omfattning används delvis som bostad och delvis som ekonomibyggnad skall för taxeringen delas upp, varefter de olika delarna skall värderas för sig.

Om bostadsbyggnad är betydligt större eller mer påkostad än vad som normalt behövs för driften kan denna hänföras till överbyggnad. Likaså kan bostadsbyggnad som inte behövs för driften och som står oanvänd men har ett påtagligt värde anses som överbyggnad. Vidare kan överbyggnad anses förekomma då del av ekonomibyggnad stadigvarande hyrs ut.

6.2.2 Byggnader på annan fastighet

Byggnader på annan fastighet indelas i huvudsak efter den avsedda eller pågående användningen. Om byggnad används för flera ändamål skall det sätt, på vilket den huvudsakligen används bestämma till vilken grupp den skall hänföras.

Byggnaderna indelas i fyra grupper, nämligen småhus, hyreshus, industribyggnader och specialbyggnader.

Småhus är byggnad som har till ändamål att utgöra bostad åt högst två familjer. Även om småhus används både för bostadsändamål och annat ändamål skall den hänföras till småhusgruppen, förutsatt att den andra typen av användning inte påverkar byggnadens allmänna karaktär av småhus. Småhus för permanent boende delas upp i enfamiljsvillor, tvåfamiljsvillor samt rad- och kedjehus. Småhus som används för fritidsändamål kallas fritidshus.

Hyreshus är byggnad som är avsedd till bostad åt minst tre familjer för permanent boende eller fritidsändamål. Som hyreshus betecknas även byggnad som är avsedd att användas för kontor och butik samt förrådsutrymmen i anslutning härtill.

Med industribyggnad avses byggnad som används för industriell verksamhet. Hit räknas även byggnader för gruv- och täktändamål, kraftverk, el-, gas-, vatten- och värmeverk, bensinstationer, parkeringshus, lager, förråd, depåer, växthus o.d.

Specialbyggnaderna är en restgrupp. Dit skall byggnader hänföras som inte hör till någon av de tidigare nämnda grupperna av byggnader. Här avses främst byggnader för speciella ändamål, t.ex. byggnader för undervisning och sjukvård, hotell, restauranger, teatrar, biografer och idrottsanläggningar.

Handledningen anger att koder skall sättas på olika fastighetstyper m.m. och anges på den s.k. fastighetstaxeringsavin och i fastighetslängden. Enligt Handledningen skall varje skattepliktig taxeringsenhet, som har beskattningsnaturen annan fastighet och

ett värde av lägst 1 000 kr., åsättas typkod. Vid denna kodsättning räknar man med fem huvudgrupper, som har fördelats efter taxeringsenhetens huvudsakliga användningssätt. Grupperna är småhusfastigheter, hyresfastigheter, industrifastigheter, exploateringsfastigheter och specialfastigheter. Med småhusfastighet avses taxeringsenheter som är bebyggda med småhus eller avsedda till detta. Hyresfastigheter är sådana taxeringsenheter som är bebyggda eller avsedda att bebyggas med hyreshus. Industrifastigheter är taxeringsenheter som är bebyggda eller avsedda att bebyggas med industribyggnad. Hit hör också vissa andra närbesläktade fastigheter. Med exploateringsfastigheter avses taxeringsenheter som är avsedda att uppdelas i flera fastigheter med ett eller flera användningsändamål. Specialfastigheter är taxeringsenheter som är bebyggda eller som man avser att bebygga med annan byggnad än småhus, hyreshus eller industribyggnad eller som är avsedda att inte bebyggas.

Alla dessa fem grupper utom gruppen exploateringsfastigheter uppdelas i sin tur i undergrupper, som var och en får en typkod. Vissa kodnummer mellan 10 och 55 samt 00 används.

6.2.3 Ägoslag

Enligt reglerna för 1975 års fastighetstaxering särskiljs ägoslag endast för mark på jordbruksfastighet. Ägoslagen är åker, ängs- och betesmark, skogsmark, tomt samt icke produktiv mark. Den mark som hör till annan fastighet anses alltid som tomtmark.

Med åker avses mark som har lagts under plog och nyttjas för växtodling, innefattande även fältmässiga odlingar av t.ex. frukt och bär. Hit räknas dock inte mångåriga slåtter- och betesvallar, som utnyttjas

endast undantagsvis eller som inte väntas bli plöjda på nytt. Betesvall som skulle kunna användas för t.ex. spannmålsodling skall redovisas som åker.

Med ängs- och betesmark avses dels kultiverad betesmark, dels annan gräsbärande mark. Kultiverad betesmark är gräsbärande mark, som används för bete och som förbättras genom t.ex. röjning samt gräsbärande mark som tidigare har varit åker och som utnyttjas som bete. Med annan gräsbärande mark avses gräsbärande mark, som ej är att hänföra till åker eller kultiverad betesmark. Till annan gräsbärande mark räknas betes- och slåtterängar, strand- och hagmarksbeten samt mark som har varit åker, om den inte används till bete eller för skogsbruksändamål.

Skogsmark är mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte väsentligen utnyttjas för annat ändamål. Mark, på vilken det jämsides med skogsbruk bedrivs visst betesbruk (hagmark) räknas till skogsmark. Som skogsmark anses mark som tidigare har brukats som åker eller äng, men som på grund av nuvarande eller förestående brukningsförhållanden inte längre bör redovisas som sådan mark. Även ljungmark och annan av ålder kal mark hänförs till skogsmark, om marken är lämplig för skogsproduktion.

Tomt är byggnadsplats och område i anslutning härtill, som används för prydnadsträdgård, upplagsplats, parkeringsplats o.d.

Till icke produktiv mark hänförs mark, som inte hör till något av de tidigare nämnda ägoslagen, t.ex. vägar, större avloppsdiken, kraftledningsgator och impediment.

Enligt gällande ordning utgör mark med exploateringsmöjligheter inte något särskilt ägoslag. Endera bildas särskilda taxeringsenheter - exploateringsfastigheter - med beskattningsnaturen annan fastighet av sådan mark, eller också beaktas exploateringsmöjligheterna särskilt genom åsättande av övervärde vid värderingen av jordbruksfastighet.

Om gränsdragningen mellan jordbruksfastighet med exploateringsmöjligheter och exploateringsfastighet anförs följande i Handledningen. Fastighet, som kan förväntas bli exploaterad för bebyggelseändamål, bör taxeras som jordbruksfastighet så länge den används för jordbruk eller skogsbruk, även om exploateringen kan förväntas ske inom en nära framtid. Fastighet, som ligger oanvänd men som kan förväntas bli exploaterad för bebyggelseändamål, bör taxeras som annan fastighet, om det är påtagligt att den är avsedd att exploateras inom en nära framtid. När det gäller att bedöma om det är påtagligt att exploatering kommer att ske, bör detta anses vara fallet, om det av fastställd stadsplan eller byggnadsplan framgår att fastighet skall exploateras. Godkänd avstyckningsplan torde vara att jämställa med fastställd byggnadsplan. Föreligger någon av dessa planer bör området taxeras som annan fastighet, om det inte fortfarande används för jordbruk eller skogsbruk. Har plan blivit inaktuell och bebyggelse inte har kommit till stånd och det ej är att förvänta att fortsatt bebyggande kommer att ske, bör fastigheten hänföras till jordbruksfastighet. Om betydande investeringar för exploatering har gjorts på senare år och utvecklingen i orten talar för att den kommer att fullföljas, får det anses påtagligt att exploatering skall komma till stånd, även om detaljplan inte föreligger. Om fem eller flera tomtplatser utarrenderas, bör dessa brytas ut till exploateringsfastighet.

I 10 § KL andra punkten av anvisningarna sägs att delvärdet övervärde skall redovisas för jordbruksfastighet bl.a. om taxeringsenheten eller del därav kan väntas bli exploaterad för bebyggelse inom överskådlig framtid.

Enligt Handledningen bör krävas att möjligheterna till exploatering skall vara väl dokumenterade i form av konkreta planer eller genom en klart utbildad prisnivå för att övervärde skall åsättas. En klar ortsprisnivå bör anses föreligga, om flera köp har förekommit på orten och om priserna på sinsemellan liknande fastigheter har varit sådana att det inte kan anses råda någon tvekan om att liknande köpevillkor kommer att gälla vid fortsatta försäljningar av fastigheter i trakten. Vidare skall övervärde åsättas fastighet, om markens framtida användning för bebyggelseändamål kan anses mer eller mindre säkert bestämd på grund av översiktliga planer, förslag till detaljplaner, bostadsförsörjningsprogram eller kommunala investeringsbeslut.

6.3 Synpunkter och förslag

6.3.1 Grunderna för indelningen

6.3.1.1 Allmänt

Den klassificering av byggnadstyper och ägoslag som görs vid fastighetstaxeringen skall i första hand tjäna till att få fram ett rättvisande underlag för de olika beslut som fattas vid denna taxering.

Ett riktmärke för klassificeringssystemet är också att det skall kunna samordnas med annan lagstiftning och statistikframställning, där likartade begreppsbestämningar kommer till användning. Vid utarbetandet

av förslaget till klassificering, som har tagits in i 2 kap. FTL, har så långt det är möjligt mot bakgrund av fastighetstaxeringens behov hänsyn tagits till samordningsaspekter. Bl.a. har kommittén under utredningsarbetet haft kontakt med SCB, som har i uppdrag att söka samordna klassificeringar och definitioner av mark för jordbruk och skogsbruk mellan myndigheter som använder ägoslagsklassificeringar i sin verksamhet.

Ett annat mål i fråga om klassificeringen är att eftersträva att göra definitionerna klara och enkla att tillämpa för uppgiftslämnare och myndigheter. De anvisningar som RSV gav för klassificering inför 1975 års allmänna fastighetstaxering har fungerat väl. Då samordnades definitionerna i stor utsträckning med dem som användes av SCB.

För fastighetstaxeringen är det av största vikt att man vid klassificeringen får fram grupper av egendom som har likartade egenskaper och som enhetliga värderingsregler kan ställas upp för. Enligt 1975 års klassificeringssystem var huvudregeln för att nå detta mål beträffande marken att indelningen skulle göras utifrån egendomens faktiska användning. Beträffande byggnader beaktades både den faktiska användningen och beskaffenheten.

Kommittén anser att samma grunder för indelningen bör gälla även framdeles såsom närmare kommer att utvecklas i det följande.

6.3.1.2 Byggnads användning och beskaffenhet

Byggnadsbeståndet föreslås bli indelat i olika byggnadstyper, nämligen småhus, hyreshus, ekonomibyggnad, industribyggnad och specialbyggnad. Gruppen specialbyggnad föreslås i sin tur indelas i undergrupper

t.ex. vårdbyggnad, skolbyggnad och kulturbyggnad. Definitionerna av de olika byggnadstyperna bör tas in i 2 kap. 2 § FTL.

För specialbyggnader föreslås användningssättet vara indelningsgrund. I övrigt bör det ändamål som en byggnad är inrättad för ligga till grund för indelningen.

Definitionerna av de byggnader som enligt förslaget skall hänföras till byggnadstypen specialbyggnad har i princip utformats så, att det sätt på vilket byggnaderna används motiverar att byggnaderna bör undantas från skatteplikt.

Även dessa byggnader kan sägas vara inrättade för något ändamål. Vid klassificeringen bör tillvägagångssättet vara att man först avgör om en byggnad har sådant användningssätt att den bör indelas som specialbyggnad. Om så inte är fallet skall det ändamål som byggnaden är inrättad för avgöra till vilken av de övriga byggnadstyperna den skall hänföras.

Som exempel kan nämnas en byggnad som är inrättad för sådant ändamål att den kan indelas som t.ex. hyreshus men används på sätt som överensstämmer med definitionen på en specialbyggnad. I så fall bör användningen ha företräde före beskaffenheten vid indelningen, och byggnaden skall således klassificeras som specialbyggnad.

Byggnad som är inrättad som ekonomibyggnad bör däremot ges en särställning i detta sammanhang. En sådan byggnad kan också vara använd på sådant sätt att den kan indelas som specialbyggnad och således bör vara skattefri. Exempel på en sådan byggnad är t.ex. en loge på ett jordbruk som används vid undervisning

(skoljordbruk). I sådant fall bör ett undantag göras från huvudregeln att användningen skall ha företräde framför beskaffenheten vid indelningsförfarandet.

Som framgår av avsnitt 9.3.1 föreslås att specialbyggnad skall ha beskattningsnaturen annan fastighet, medan ekonomibyggnad skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Därför bör byggnad som kan vara både specialbyggnad och ekonomibyggnad hänföras till den senare byggnadstypen. Dessa byggnader kommer att behandlas i det avsnitt som reglerar fastigheters skattepliktsförhållanden.

De föreslagna reglerna om klassificering av byggnader, som kan hänföras till såväl specialbyggnad som någon av de övriga byggnadstyperna, bör tas in i 2 kap. 3 § FTL.

6.3.1.3 Pågående och tillåten användning av mark

Marken föreslås bli indelad i följande ägoslag, nämligen tomtmark, exploateringsmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark. För varje ägoslag har lämnats en definition.

Som tidigare har nämnts har indelningen till syfte bl.a. att samla egendomen i grupper, som enhetliga värderingsregler kan användas för.

Riktmärket vid värderingen skall vara att taxeringsvärdet skall spegla fastigheternas marknadsvärde. Detta anknyter normalt till den pågående användningen av marken.

I två fall anser kommittén emellertid att annan tillåten användning än den pågående användningen skall

ligga till grund för klassificeringen. För dessa fall har kommittén avgränsat två särskilda ägoslag. Ägoslagen är exploateringsmark och täktmark.

Mark, som enligt fastställd stads- eller byggnadsplan skall exploateras för byggnadsändamål men på vilken exploatering inte har påbörjats, skall enligt kommitténs förslag indelas som exploateringsmark, även om den fortfarande används för t.ex. växtodling, om det är uppenbart att marken kommer att bli exploaterad.

Mark, som omfattas av täkttillstånd men på vilken brytning inte har påbörjats, skall enligt förslaget indelas som täktmark. T.ex. skall det förhållandet att det finns skog på sådan mark inte föranleda att marken indelas som skogsmark.

Definitionen i båda fallen bygger således på en tillåten men inte pågående användning av marken. Viss mark, som i gällande ordning indelas som något av ägoslagen på jordbruksfastighet, kan med hänsyn till vad som nu har sagts i fortsättningen i stället bli indelad som exploateringsmark eller täktmark och därmed få beskattningsnaturen annan fastighet.

6.3.1.4 Tillfällig användning av mark

Vid taxeringstillfället kan mark tillfälligt användas för ändamål som den normalt inte används för. Detta bör inte få avgörande inverkan vid taxeringen. Därför bör man bortse från användningssätt som är av tillfällig art vid klassificeringen. Man bör i stället utgå ifrån den användning egendomen brukar ha.

Beträffande mark kan en koppling göras till tillfälliga byggnader. Om dessa har talats i avsnitt 5.2.1. Mark, som en tillfällig byggnad står på, bör inte

klassificeras som tomtmark. Detta bör givetvis inte gälla om den mark som den tillfälliga byggnaden står på av andra skäl bör klassificeras som tomtmark. Detta är fallet om den tillfälliga byggnaden är uppställd på en tomt för småhus. En föreskrift om att indelning inte får ske på grundval av tillfällig användning bör tas in i 2 kap. 4 § FTL.

6.3.2 Indelning i byggnadstyper

6.3.2.1 Huvudsaklighetsprincipen

Enligt Handledningen bör, om en byggnad används för flera ändamål, byggnaden hänföras till den grupp som innefattar byggnadens huvudsakliga användning.

Kommittén finner också att en huvudsaklighetsprincip nu är mest ändamålsenlig för att avgöra till vilken byggnadstyp en byggnad skall hänföras. En regel härom bör tas in i 2 kap. 3 § FTL.

I de fall en byggnad är inrättad för endast ett ändamål eller har endast en specialanvändning ger det sig självt vilken användning eller beskaffenhet som är den huvudsakliga. Så förhåller det sig då en byggnad i sin helhet är inrättad med affärslokaler och används för affärsrörelse. Den skall då klassificeras som hyreshus. Om affärslokalerna används för sådant ändamål, som stämmer med definitionen av någon specialbyggnad, specialändamål, skall byggnaden indelas som specialbyggnad.

Att avgöra för vilket ändamål en byggnad huvudsakligen används eller är inrättad kan vid fall av blandad användning eller beskaffenhet medföra svårigheter.

En metod är att se till vilken användning eller beskaffenhet som upptar den största golvarean. Ett missvisande resultat kan dock åtstadkommas om man genomgående använder denna metod. För ett användningsområde kanske det krävs endast en mindre del av byggnaden. I gengäld kan det för denna användning vara nödvändigt med särskilt påkostade lokaler. Det kan därför vara motiverat att beakta även anläggningskostnaden för de olika delarna av huset. Hyresvärdet kan också vara en faktor att ta med vid bedömningen. Det är således befogat att använda sig av mer än en bedömningsgrund. I mer komplicerade fall bör således en helhetsbedömning ske, för att få så rättvisande resultat som möjligt vid huvudsaklighetsbedömningen.

På jordbruksfastighet kan undantagsvis tvekan uppkomma om byggnad är småhus eller ekonomibyggnad. Ofta är det då möjligt att betrakta byggnaden som två sammanbyggda hus, ett småhus och en ekonomibyggnad. Liksom hittills bör sammanbyggda tvåfamiljsradhus hänföras till småhus, oavsett upplåtelseform.

Då fråga är om vilken byggnadstyp en byggnad skall anses tillhöra med hänsyn till huvudsaklighetsprincipen, står valet vanligen mellan hyreshus, specialbyggnad och industribyggnad.

En byggnad har t.ex. ett relativt homogent utförande. Vissa lokaler i byggnaden används för ändamål som medför att byggnad klassificeras som specialbyggnad, medan andra lokaler används och är inrättade på sådant sätt att byggnad klassificeras som hyreshus. I detta fall bör klassificeringen kunna avgöras med ledning av arean av de olika lokalerna. I ett annat fall kan utrymmena i en byggnad vara helt olikformade, som t.ex. då teater, biograf eller kyrka är inrymd i byggnad som i övrigt innehåller bostäder, kon-

tor och butiker. Om kostnaderna per volymsenhet i ett sådant fall inte är uppenbart olika bör klassificeringen kunna grundas på hur stor volymsdel av byggnaden som de olika delarna upptar.

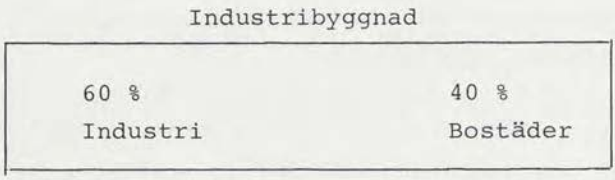
I de fall en byggnad används för både kontors- och industriändamål och kostnaden för industridelen är av en helt annan storleksordning än den som hänför sig till kontorsdelen, bör klassificeringen grundas på en bedömning av relationerna mellan delarnas värden. Ofta kan en sådan bedömning grundas på en hyresuppskattning och i andra fall på nedlagda byggnadskostnader.

Sammanfattningsvis bör således huvudsakligheten bedömas utifrån enkla storleksmått som m^2 golvyta eller m^3 bruttovolym, om de olika byggnadsdelarna är någorlunda jämförbara. Har delarna däremot en helt olikartad utformning och beskaffenhet bör huvudsakligheten avgöras med ledning av delarnas värde.

Man kan tänka sig flera varianter av blandad beskaffenhet eller användning. Några exempel lämnas i det följande.

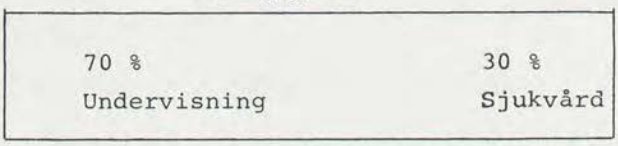
Om en byggnad inte till någon del används för specialändamål skall det ändamål som byggnaden huvudsakligen är inrättad för avgöra till vilken byggnadstyp som byggnaden skall hänföras. En byggnad, som är inrättad både för bostads- och industriändamål och som inte används för specialändamål och som till huvudsaklig del är inrättad med industrilokaler, skall således klassificeras som industribyggnad (figur 1).

Figur 1



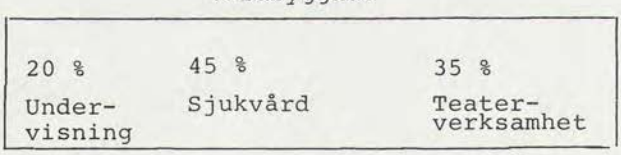
För byggnad som i sin helhet används för fler än ett specialändamål skall den huvudsakliga användningen vara avgörande då man bestämmer till vilken typ av specialbyggnad som byggnaden skall hänföras. Om byggnaden används både för undervisning och sjukvård och byggnaden huvudsakligen används för undervisning skall den klassificeras som skolbyggnad (figur 2).

Figur 2



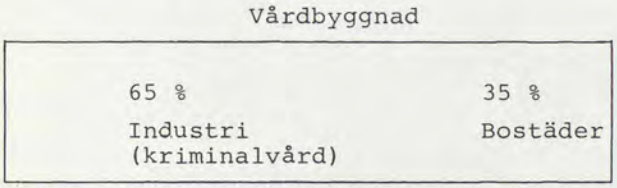
Används byggnad för såväl undervisning som sjukvård och teaterverksamhet får det användningssätt som dominerar vara avgörande för vilken specialbyggnad byggnaden skall indelas som (figur 3).

Figur 3



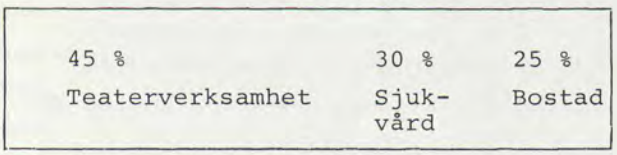
Man kan tänka sig det fallet att en byggnad är inrättad både för bostads- och industriändamål och att industridelen har en användning som överensstämmer med definitionen på specialbyggnad. Om denna del är den huvudsakliga skall byggnaden indelas som specialbyggnad (figur 4).

Figur 4



Om byggnad till mindre del är inrättad för bostadsändamål och denna del används som bostad och återstoden av byggnaden används för två olika specialändamål skall den av specialanvändningarna som är den huvudsakliga bestämma valet av specialbyggnad vid klassificeringen (figur 5).

Figur 5



Om byggnad till viss del används för specialändamål men denna del inte är den huvudsakliga, skall det ändamål byggnaden huvudsakligen är inrättad för vara bestämmande för till vilken annan byggnadstyp än specialbyggnad som byggnaden skall hänföras. I detta fall bör man se till vilket ändamål byggnaden i sin helhet är inrättad för, när man skall bedöma vilken beskaffenhet som är den huvudsakliga (figur 6 och 7).

Figur 6

Hyreshus

70 %	30 %
Affär	Industri (arbets-vård)

Figur 7

Industribyggnad

45 %	25 %	30 %
Bostäder	Industri (ej special-användning)	Industri (arbets-vård)

6.3.2.2 Indelning efter beskaffenhet

Småhus och hyreshus

Begreppen småhus och hyreshus används i gällande ordning vid klassificering av bostadsbyggnader på annan fastighet. Småhus är byggnad som har till ändamål att utgöra bostad åt högst två familjer. Hyreshus är byggnad som bl.a. är avsedd att utgöra bostad åt minst tre familjer eller att användas för kontor eller butik.

Byggnader, som används som bostäder på jordbruksfastighet, uppdelas f.n. inte i olika kategorier. Dessa byggnader benämns enbart bostadsbyggnader utan beaktande av hur många familjer som byggnaderna är avsedda för.

Enligt Handledningen skall bostadsbyggnader på jordbruksfastighet värderas enligt de normer som anvisas för småhus resp. hyreshus.

Kommittén avser inte att föreslå ändringar i reglerna om värdering av småhus och hyreshus på jordbruk. Eftersom samma värderingsregler skall användas, oavsett vilken beskattningsnatur bostadsbyggnaderna kommer att hänföras till, finns det inte några vägande skäl att indela beståndet av bostadsbyggnader i olika byggnadstyper på grund av att de hänförs till skilda beskattningsnaturer. Om enhetliga grunder för indelning av bostadsbyggnaderna används kan vidare förenklingar vid kodsättning och längdföring åstadkommas.

En bostadsbyggnad kan i praktiken användas av fler eller färre familjer än byggnaden är inrättad för. Den mest ändamålsenliga bedömningsgrunden för klassificeringen av bostadsbyggnaderna är därför enligt kommitténs mening det ändamål för vilket byggnaden är inrättad. Till kategorin småhus bör således hänföras byggnader som är inrättade med bostäder åt högst två familjer. Till kategorin hyreshus bör då hänföras övriga bostadsbyggnader, dvs. sådana som är inrättade med bostäder åt minst tre familjer.

Värderingsreglerna för småhus resp. hyreshus föreslås, som framgår av kap. 13 och 14, bli desamma vid 1981 års taxering, oberoende av om huset används för permanentboende eller fritidsboende. Indelning i byggnadstyper efter permanent- eller fritidsboende är därför obehövlig för fastighetstaxeringen.

Även om det saknar betydelse för fastighetstaxeringen att göra åtskillnad mellan permanenthus och fritidshus har detta dock betydelse i åtskilliga andra sammanhang, såsom vid den kommunala planeringen, vid folk- och bostadsräkningen och för andra statistiska ändamål. Med hänsyn härtill bör i längden redovisas om byggnad används för permanentboende eller fritidsboende. Som grund för att avgöra om huset skall klassificeras som permanent- eller fritidshus bör en en-

kel schablonregel användas. En sådan regel kan inte anknyta till byggnadens beskaffenhet. I stället kan man exempelvis utgå från om någon är mantalsskriven på fastigheten eller ej.

Enligt huvudregeln bör alla byggnader indelas i byggnadstyper. Byggnader, som utgör komplement till befintligt småhus i funktionellt avseende, värderas nu inte särskilt. Värdet av komplementbyggnader innefattas i stället i småhusets värde. Den funktion för boendet som en komplementbyggnad har, gör att utrymmen med samma funktion lika gärna kan vara inrymda i bostadshuset. För att ett enhetligt värderingssystem skall kunna användas är det lämpligt att komplementbyggnader såsom garage, förråd, bastu och andra mindre byggnader, som ligger i anslutning till småhus, inte indelas särskilt utan vid klassificeringen och värderingen behandlas som om de var belägna inom byggnaden.

Till byggnadstypen hyreshus bör i gällande ordning hänföras byggnader som är avsedda även för andra ändamål än bostadsändamål. Vid indelningen är det betydelsefullt att egendom som kan värderas efter samma grunder förs till samma grupp. Till gruppen hyreshus är det ändamålsenligt att hänföra sådana byggnader som det går att beräkna ett hyresvärde för. Vissa andra byggnader än bostadsbyggnader bör av den anledningen indelas som hyreshus. Således bör till gruppen hyreshus föras byggnader som är inrättade till, förutom bostäder, kontor och butiker, även restauranger och hotell och andra anordningar, som hyresvärde kan beräknas för.

I enlighet med huvudregeln bör fristående förråd, som är belägna på tomten till ett hyreshus, också indelas som hyreshus om de behövs för verksamheten i hyres-

huset. Större lager- eller förrådsbyggnad, som inte är belägen i anslutning till hyreshus, kan inte anses utgöra ett komplement till huset i den mening som nu har angetts. Sådan byggnad bör som framgår av det följande indelas som industribyggnad.

Under utredningsarbetet har diskuterats om en mera adekvat benämning än hyreshus kunde användas. Benämningar såsom flerbostadshus, lokalhus och storhus har nämnts. Var och en av beteckningarna flerbostadshus och lokalhus täcker inte mer än en del av de ändamål husen kan vara inrättade för. Storhus har däremot ansetts vara en lämpligare beteckning. Ordet storhus kan stå som motsats till ordet småhus.

Till den aktuella byggnadstypen skall emellertid samlas byggnader för vilka hyresvärde kan beräknas. Hyreshus får därför anses vara den mest adekvata beteckningen. Denna beteckning är inarbetad och har fungerat bra vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Därför föreslås att beteckningen hyreshus används även i fortsättningen.

Vidare har övervägts att införa andra definitioner för småhus och hyreshus. Uttrycket bostad åt en eller två familjer används emellertid i 24 § KL för s.k. en- eller tvåfamiljsfastigheter. Kommittén har därför funnit det mest lämpligt att inte frångå nuvarande definitioner, i vart fall så länge de har sin motsvarighet i KL. Definitionerna inrättad till bostad åt högst två familjer resp. minst tre familjer för småhus resp. hyreshus bör således användas även i fortsättningen.

Enligt förslaget kommer småhus att motsvara inte bara de byggnader på annan fastighet som i gällande ordning benämns småhus utan också bostadsbyggnad på

jordbruksfastighet, som är inrättad som bostad åt högst två familjer.

För hyreshusens del innebär förslaget en viss förändring. Vissa byggnader såsom hotell- och restaurangbyggnader, som nu är indelade som specialbyggnader, har i förslaget hänförts till hyreshus. Avsikten härmed är att till byggnadstypen hyreshus bör föras byggnader som värderingsmässigt lämpligen bör behandlas på liknande sätt.

Även bostadsbyggnader på jordbruksfastighet som rymmer minst tre bostäder blir indelade som hyreshus enligt förslaget.

Ekonomibyggnad

De byggnader som används eller behövs för jordbruk eller skogsbruk och som inte är bostadsbyggnader benämns ekonomibyggnader m.m i Handledningen. Kommittén har föreslagit att bostadsbyggnader på jordbruksfastighet skall hänföras till byggnadstyperna småhus och hyreshus. Till ekonomibyggnad bör således hänföras byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål såsom djurstall, loge, lada, maskinhall, lagerhus, magasin och växthus.

Enligt Handledningen bör ett växthus taxeras tillsammans med jordbruksfastighet, om växthusodlingen bedrivs tillsammans med jordbruket och om växthusarealen understiger 300 m^2. Växthusets värde skall då ingå i värdet av ekonomibyggnader. Växthus om minst 300 m^2 bör enligt Handledningen taxeras som annan fastighet och betecknas industrifastighet.

Enligt kommitténs mening bör växthus behandlas på liknande sätt även i fortsättningen. Därför föreslås att växthus på jordbruk eller skogsbruk klassificeras som ekonomibyggnad, om arealen understiger 300 m^2.

6.3.2.3 Indelning efter användning

Specialbyggnad

Gruppen specialbyggnader har enligt nuvarande regler i Handledningen funktionen av en restgrupp. Alla byggnader, som inte kan hänföras till någon annan typ av byggnad på annan fastighet, klassificeras enligt Handledningen som specialbyggnad.

Som ett led i ett förenklat regelsystem föreslås att flertalet av byggnader, som används på ett sådant sätt att skattefrihet är motiverat för dem, samlas in under en byggnadstyp. Denna kan lämpligen ges benämningen specialbyggnad. Gruppen specialbyggnader bör indelas i undergrupper. Varje undergrupp bör avgränsas så, att byggnader med visst angivet likartat användningssätt kan föras till gruppen. En närmare redogörelse för undergrupperna kommer att lämnas i det avsnitt som behandlar skattepliktsfrågorna.

Byggnad som indelas som specialbyggnad skulle, om den inte vore använd för specialändamål, bli indelad efter det ändamål den är inrättad för och således hänföras till någon av de övriga byggnadstyperna enligt förslaget. Som regel är specialbyggnad också särskilt anordnad för sitt specialändamål, t.ex. kyrkor och badhus.

Specialbyggnader enligt förslaget utgör således inte en motsvarighet till specialbyggnader i gällande ordning. Skattefriheten knyts i gällande ordning inte

till någon särskild byggnadstyp. De flesta byggnader som nu ingår i gruppen specialbyggnader kommer även enligt förslaget att betecknas som specialbyggnader. Andra som t.ex. hotell- och restaurangbyggnader kommer att indelas som hyreshus.

6.3.2.4 Resterande byggnader

Industribyggnad

Industribyggnad i gällande ordning är byggnad som används för industriell verksamhet samt byggnad för gruv- och täktändamål, kraftverk o.d.

Byggnadstyperna småhus, hyreshus och ekonomibyggnad i kommitténs förslag har särskilt urskiljts, eftersom de byggnader som kan hänföras till varje sådan byggnadstyp kan behandlas på liknande sätt ur värderingssynpunkt. Specialbyggnaderna har särskilt konstruerats med tanke på skattepliktsförhållandena och skall inte värderas.

Resterande byggnader är av många skilda slag och har oftast en speciell utformning, som markant skiljer sig från småhusens, hyreshusens och ekonomibyggnadernas utformning. För dessa resterande byggnader är det svårt att utforma enhetliga värderingsregler.

I gällande ordning utgör specialbyggnader en restgrupp dit alla byggnader, som inte kan hänföras till någon annan grupp, hänförs. I kommitténs förslag har som nämnts specialbyggnader getts en annan innebörd.

Enligt kommitténs mening bör de byggnader, som inte kan indelas som någon av tidigare nämnda byggnadstyper föras till en särskild byggnadstyp, som får utgöra en restgrupp i likhet med specialbyggnad i gällan-

de ordning. Byggnadstypen kan lämpligen benämnas industribyggnad m.m.

Tidigare har föreslagits att byggnad med förrådsutrymme, som finns i anslutning till hyreshus och behövs för verksamhet i hyreshuset, skall indelas som hyreshus. Ett företag, som bedriver exempelvis affärsrörelse i ett hyreshus, kan också tänkas ha förrådsutrymmen som inte är belägna i närheten av hyreshuset.

Detta kan vara fallet beträffande s.k. centrallager. Sådana byggnader har en sådan självständig funktion i förhållande till hyreshuset att de inte bör indelas som hyreshus. Dessa lagerbyggnader bör i stället hänföras till industribyggnader.

Såsom har framhållits tidigare bör vissa växthus på jordbruk eller skogsbruk klassificeras som ekonomibyggnad. Då växthus är av sådan storlek att verksamheten där drivs i större omfattning, kan de normalt inte anses som ekonomibyggnader på jordbruk eller skogsbruk. Dessa bör i stället indelas som industribyggnader. Både mindre och större växthus utan samband med jordbruk bör också indelas som industribyggnad.

Industribyggnad enligt kommitténs förslag motsvarar i stort sett industribyggnad i gällande ordning. Hit kommer att föras förutom byggnader, som är inrättade för industriell verksamhet, även t.ex. kraftverk, bensinstationer och parkeringshus.

6.3.3 Indelning i ägoslag

6.3.3.1 Allmänt

Enligt nuvarande ordning skall endast mark på jordbruksfastighet indelas i ägoslag. Tidigare har föreslagits att alla byggnader skall klassificeras, oberoende av vilken beskattningsnatur de bör tillhöra.

Ett enhetligt system för indelning av mark i ägoslag är också till fördel med hänsyn till klassificeringens grundläggande betydelse för fastighetstaxeringen. Därför bör all mark indelas i ägoslag. Denna regel bör tas in i 2 kap. 4 §, där även övriga särskilda regler om klassificering av mark bör ges. Detta innebär att klassificering skall ske även av mark, som skall ingå i taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet.

6.3.3.2 Vattentäckt område

Vattentäckt område klassificeras nu som icke produktiv mark. Enligt Handledningen skall vattentäckt område inte åsättas något värde, om inte särskilda skäl ger anledning till det. Vid arealredovisningen på fastighetstaxeringsavin och i fastighetslängden skall man vid angivandet av totalarealen bortse från vattentäckt område.

Kommittén anser och kommer under avsnitt 12.2.12 att föreslå att något värde inte heller i fortsättningen bör åsättas vattentäckt område, med undantag för område där täkt pågår. För värderingen föreligger därför inte behov av klassificering av vattentäckt mark, utom såvitt gäller område med täkt. För sådant område kommer en redogörelse att lämnas senare. Därför föreslås att mark som är vattentäckt, med undantag för område med täkt, inte skall indelas såsom särskilt ägoslag eller ingå i sådant.

6.3.3.3 Tomtmark

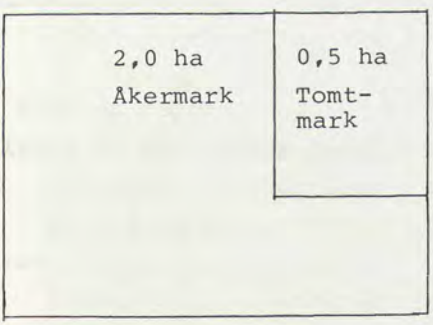
Med tomt avses i Handledningen byggnadsplats och område i anslutning härtill, som används för prydnadsträdgård, upplagsplats, parkeringsplats o.d. Med byggnadsplats avses sådan plats på marken där en byggnad är uppförd.

Definitionen av tomt i Handledningen är i princip ändamålsenlig. En viss justering av definitionen av tomt bör göras för en anpassning till de föreslagna reglerna om indelning i byggnadstyper. Tomt bör definieras som markområde som upptas av småhus, hyreshus, specialbyggnad eller industribyggnad samt i omedelbar anslutning till byggnaden liggande trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m.

Exempel på hur man enligt förslaget bör förfara vid indelningen av tomtmark framgår av figurerna 8 och 9.

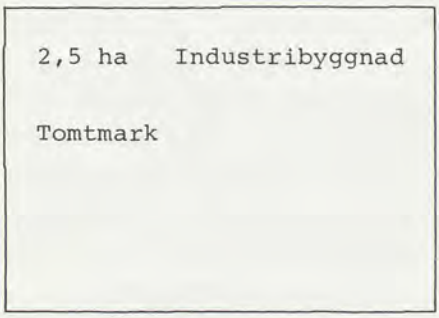
Figur 8 illustrerar en fastighet, som är bebyggd med ett småhus och som omfattar 2,5 ha. Det område som ligger närmast huset och som kan anses vara en tomt har en areal om 0,5 ha. 2,0 ha används som åker. I detta fall bör 0,5 ha indelas som tomtmark och 2,0 ha som åkermark.

Figur 8



I det fall en fastighet, som är lika stor som fastigheten i figur 8, är bebyggd med en industribyggnad kan det tänkas att all mark på fastigheten används som upplagsplats. I så fall bör all mark indelas som tomtmark (figur 9).

Figur 9



För mindre fastigheter kan den situationen inträffa att marken skulle kunna komma att bli indelad i flera olika ägoslag, som vart och ett hade en mycket liten areal. Detta synes inte ändamålsenligt för fastighetstaxeringen. Därför föreslås att en regel införs för att åstadkomma en förenkling vid indelningen av mark för mindre fastigheter. Regeln bör gälla för fastigheter som är bebyggda med småhus, hyreshus, specialbyggnad eller industribyggnad. För sådana fastigheter bör all mark på fastigheten klassificeras som tomtmark, om den totala arealen inte överstiger 2 ha och om marken ligger i ett ägoskifte.

I figur 10 ges ett exempel på hur indelningen av mark bör göras i ett sådant fall. Fastigheten har en areal om 1,5 ha. Det område som ligger närmast byggnaden och som kan anses vara tomt har en areal om 0,5 ha. Återstoden av fastigheten, 1,0 ha, består av mark som används som åker. Eftersom fastighetens totalareal

inte överstiger 2 ha bör all mark på fastigheten indelas som tomtmark.

Figur 10

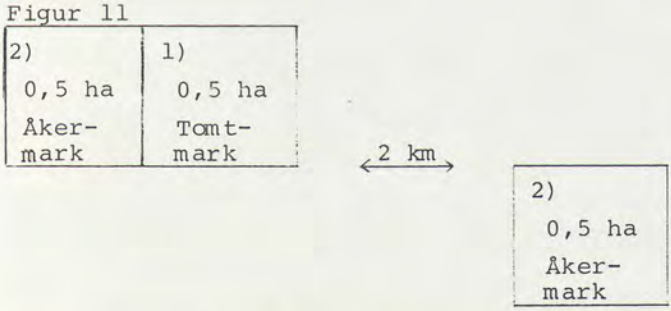
1)

1,0 ha Åkermark	0,5 ha Tomtmark

1)
En taxeringsenhet med byggnad och 1,5 ha tomtmark.

Om marken på en lika stor fastighet, som fastigheten i figur 10 ligger i fler än ett ägoskifte bör indelningen ske enligt huvudregeln. Mark, som inte ligger ihop med den mark som byggnaden står på, bör inte indelas som tomtmark, om den är använd t.ex. som åkermark, även om fastighetens totalareal understiger 2 ha. I sådant fall bör också den mark, som används som åker och som ligger i anslutning till tomtmarken, indelas som åkermark (figur 11).

Figur 11



1) En taxeringsenhet med byggnad och 0,5 ha tomtmark

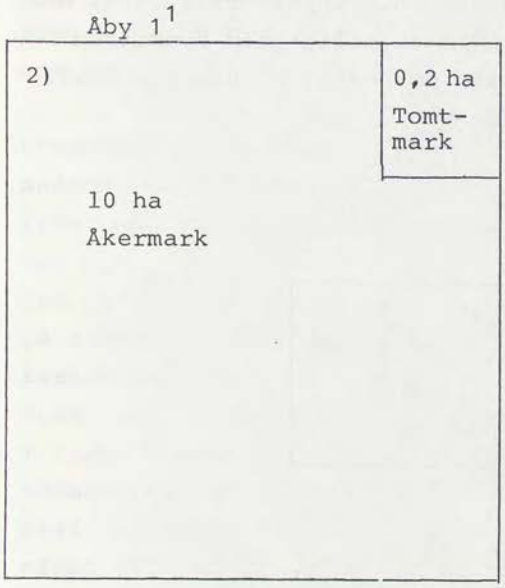
2) En taxeringsenhet med 1,0 ha åkermark.

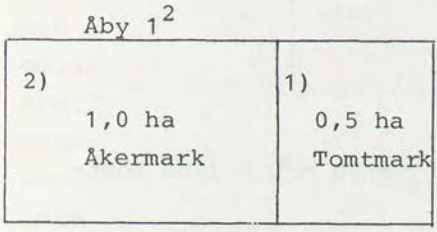
Från den föreslagna regeln, om att all mark på bebyggd fastighet skall indelas som tomtmark, om arealen ligger i ett ägoskifte och inte överstiger 2 ha, bör ett undantag göras.

I avsnitt 8.3.6.7 har föreslagits att all jordbruks- och skogsbruksmark, som ligger i samma kommun, brukas tillsammans och har samma ägare, skall hänföras till en och samma taxeringsenhet.

Om en likadan fastighet som i figur 10 är bebyggd med ett fritidshus och ägs av någon, som äger ytterligare en fastighet med 10 ha åkermark och 0,2 ha tomtmark bebyggd med mangårdsbyggnad inom samma kommun och åkermarken på de båda fastigheterna brukas tillsammans, bör den mark som på den mindre fastigheten används som åker indelas som åkermark och taxeras tillsammans med åkermarken, tomtmarken och mangårdsbyggnaden på den större fastigheten. Byggnad och tomtmark på den mindre fastigheten föreslås utgöra en särskild taxeringsenhet (figur 12).

Figur 12



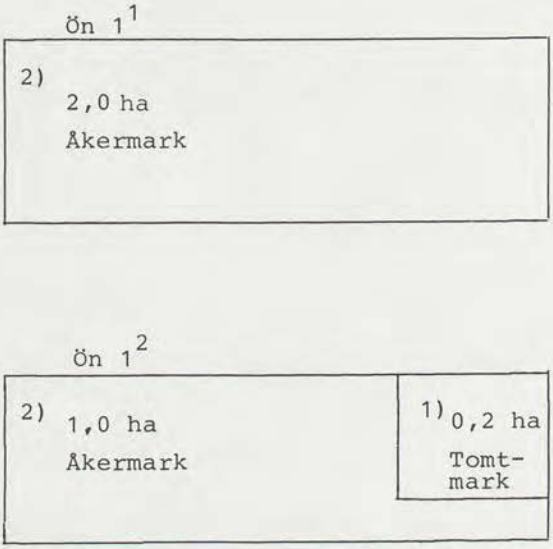


1) En taxeringsenhet med byggnad (fritidshus) och 0,5 ha tomtmark.

2) En taxeringsenhet med byggnad (mangårdsbyggnad), 0,2 ha tomtmark och 11,0 ha åkermark.

Figur 13 ger exempel på hur marken bör indelas i det fall arealen jordbruksmark inte uppgår till 5 ha, och bostadsbyggnaden med tomtmark enligt vad kommittén har föreslagit i kapitlet om beskattningsnatur skall taxeras som annan fastighet.

Figur 13



1) En taxeringsenhet med byggnad och 0,2 ha tomtmark.

2) En taxeringsenhet med 3,0 ha åkermark.

Även mark som inte är bebyggd bör under vissa omständigheter klassificeras som tomtmark. Detta bör dock endast ske om man med stor sannolikhet kan utgå från att marken får bebyggas eller kommer att bebyggas. Ett sådant fall är när byggnadslov enligt byggnadslagen (1947:385) har lämnats. Mark som berörs av byggnadslov bör därför indelas som tomtmark. Har fastighet nybildats för byggnadsändamål bör detta för-

hållande jämställas med byggnadslov. I sådant fall kan ägaren räkna med att få byggnadslov, eftersom den prövning som sker enligt byggnadslagen stämmer överens med prövningen enligt FBL.

Byggnadslov förfaller enligt huvudregeln, om inte det medgivna byggnadsarbetet har påbörjats inom två år från det byggnadslovet meddelades. För fastighet, som har bildats för byggnadsändamål, kan man lämpligen dra en liknande gräns vid indelning i ägoslag. Mark på sådan fastighet bör klassificeras som tomtmark, om fastighetsbildningen har skett under de senaste två åren. Även fastighet som har bildats längre tillbaka i tiden kan tänkas bli bebyggd. Beträffande mark på sådana fastigheter får en bedömning göras från fall till fall, om marken skall indelas som tomtmark eller något annat ägoslag. Om det är uppenbart att marken får bebyggas bör den indelas som tomtmark. Ett exempel på att det är uppenbart att mark får bebyggas är att den ligger inom område som omfattas av detaljplan och området inte är belagt med byggnadsförbud. Om ett område är belagt med ett kortvarigt byggnadsförbud skulle det emellertid trots byggnadsförbudet kunna anses vara uppenbart att området får bebyggas. Även om ett markområde är belagt med byggnadsförbud, som inte är kortvarigt, kan det ändå anses uppenbart att området kommer att bebyggas. Så kan vara fallet med ett markområde inom kvarter som ligger centralt i tätort.

Det som har föreslagits gälla om bebyggd fastighet bör gälla även för obebyggd fastighet och mark.

6.3.3.4 Exploateringsmark

Av mark, som har exploateringsmöjligheter, bildas i gällande ordning särskilda exploateringsfastigheter,

eller också ingår marken i en jordbruksfastighet, som med hänsyn till exploateringsmöjligheterna åsätts övervärde (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 8 § KL och punkt 2 f) av anvisningarna till 10 § KL).

Enligt Handledningen bör fastighet, som kan förväntas bli exploaterad, taxeras som jordbruksfastighet så länge den används för jordbruk eller skogsbruk. Om däremot fastigheten ligger oanvänd skall den under vissa förutsättningar taxeras som annan fastighet. För att övervärde skall åsättas jordbruksfastighet bör enligt Handledningen krävas att möjligheterna till exploatering skall vara väl dokumenterade i form av planer eller en klart utbildad prisnivå.

De nuvarande reglerna om indelning och värdering av mark med exploateringsmöjligheter är förhållandevis komplicerade. De har inte heller alltid lett till ett så rättvisande resultat som är önskvärt. Vid åsättande av övervärde har tillämpningen av reglerna inte varit lika i olika delar av landet.

Enligt kommitténs mening bör dessa regler därför frångås och nya enhetliga regler införas för klassificeringen och värderingen. Till grund för dessa regler bör ligga ett nytt ägoslag.

Man kan utgå ifrån att mark, som är avsedd att exploateras, inom kort kommer att användas för annat än jordbruk. Marken kan beräknas ha ett högre värde än t.ex. vanlig åkermark. Taxeringsvärde för exploateringsmark bör dock inte åsättas, om marken inte med stor sannolikhet kommer att bli exploaterad. Detta får anses vara fallet med obebyggd mark som i fastställd plan till någon del har avsatts för byggnadsändamål och som inte bör klassificeras som tomtmark.

Om avsikten att mark skall bebyggas är så klart dokumenterad bör marken inte indelas som ägoslag för jordbruk eller skogsbruk. Marken får då i värderingshänseende anses stå så nära tomtmark att värderingsreglerna för marken bör knyta an till dem som skall gälla för tomtmark, och marken bör ha beskattningsnaturen annan fastighet.

Även om mark, som enligt plan skall bebyggas, fortfarande används i jordbruk eller skogsbruk bör den klassficeras som exploateringsmark. Normalt är det bara fråga om ett övergångsskede i sådana fall innan exploateringen tar sin början.

Vid markområden, som i plan har avsatts för byggnadsändamål, kan finnas områden som inte är avsedda att bebyggas. De kan vara avsedda för t.ex. parker och parkeringsplatser. Sådana områden får anses utgöra komplement till den mark som i framtiden kommer att vara bebyggd. De bör därför också klassificeras som exploateringsmark.

Obebyggd mark som ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan och som till större eller mindre del är avsedd att användas för byggnadsändamål bör således indelas som exploateringsmark. Denna defintion kan även passa in på mark som har föreslagits få benämningen tomtmark. Definitionen av tomtmark förutsätter emellertid längre gående åtgärder, dvs. fastighetsbildning eller byggnadslov, än vad definitionen för exploateringsmark gör. Mark som ingår i fastställd plan och som är avsedd att bebyggas bör således indelas som exploateringsmark, om den inte har varit föremål för fastighetsbildning eller berörs av giltigt byggnadslov. På sådan mark kan det finnas byggnad som skall rivas på grund av att nya byggnader skall uppföras på marken. Även om marken är bebyggd med sådan

byggnad bör den indelas som exploateringsmark och inte som tomtmark. Byggnaden bör klassificeras och taxeras för sig. Som regel kan man dock utgå från att sådan byggnad har ringa eller inget värde.

Om det inom ett område som skall exploateras finns en byggnad som skall stå kvar efter det att exploateringen har slutförts bör ett lämpligt markområde klassificeras som tomtmark till byggnaden.

Trots att det i en fastställd plan har angetts att visst område skall exploateras för byggnadsändamål bör detta inte alltid föranleda att marken inom området skall indelas som exploateringsmark. En plan kan vara så föråldrad att det ur ekonomisk synpunkt inte vore motiverat att följa den. Förhållandena i ett område kan också på kort tid ha förändrats så, att det inte längre är lämpligt att genomföra en befintlig plan. Om det framstår som uppenbart att exploatering inte kommer att genomföras eller kommer att fördröjas avsevärt skall marken inte indelas som exploateringsmark.

Mark som i plan är avsedd för byggnadsändamål, bör då indelas som något annat ägoslag.

Genom den avgränsning av exploateringsmark som föreslås gälla kommer mark, som kan förväntas bli bebyggd men som ännu inte i plan har avsatts för exploateringsändamål, att ingå i något annat ägoslag.

6.3.3.5 Täktmark

Mark som innehåller fyndigheter kan i gällande ordning behandlas på två olika sätt.

Såsom ett särskilt delvärde på jordbruksfastighet anges i punkt 2 av anvisningarna till 10 § värde av särskilda tillgångar. Härmed avses i lagrummet bl.a. grusfyndigheter. I Handledningen ges anvisningar om under vilka förutsättningar åsättande av värde av särskilda tillgångar för fyndigheter på jordbruksfastighet kan komma i fråga.

I Handledningen sägs vidare att fastighet eller del av fastighet, vars värde i huvudsak består av fyndighet av grus, sten, lera, torv m.m. samt byggnader och anläggningar som är uppförda för brytningen, skall taxeras som annan fastighet (industrifastighet). Detta skall ske om tillgången inte är av sådan beskaffenhet att den bör åsättas värde som särskild tillgång på jordbruksfastighet.

Av likartade skäl som har angetts för förslaget att föra in det särskilda ägoslaget exploateringsmark bör ett särskilt ägoslag införas avseende mark som innehåller fyndigheter. Ägoslaget kan lämpligen benämnas täktmark.

På samma sätt som beträffande exploateringsmark bör täktmark värderas efter särskilda regler och taxeras som annan fastighet.

Om brytning pågår på ett område, som enligt gällande regler ingår i jordbruksfastighet, eller brytning med stor sannolikhet kommer att påbörjas på området, kan det inte längre anses ha samband med jordbruksfastigheten. Markens värde torde också väsentligen överstiga värdet av mark som ingår i det ägoslag som marken skulle tillhöra, om täkt inte vore möjlig. Därför bör endast mark på vilken brytning pågår eller med stor sannolikhet kommer att ske indelas som täktmark. Detta bör gälla vare sig området enligt nu gällande

bestämmelser ingår i jordbruksfastighet eller annan fastighet.

Klassificeringen av ägoslaget täktmark bör ges anknytning till naturvårdslagen (1964:822) och vattenlagen (1918:523). Mark- och vattenområde varpå täkt, som avses i 18 § första stycket första punkten naturvårdslagen, pågår bör indelas som täktmark. I lagrummet sägs att täkt av sten, grus, sand, lera, jord, torv eller andra jordarter för annat ändamål än markinnehavarens husbehov inte får ske utan länsstyrelsens tillstånd.

Tillstånd till täkt i vattenområde kan lämnas med stöd både av naturvårdslagen och vattenlagen. Om täkttillstånd har meddelats enligt vattenlagen krävs inte tillstånd enligt naturvårdslagen. Denna regel togs in i naturvårdslagen för att dubbelprövning skulle undvikas.

Om täkttillstånd har meddelats för visst område enligt naturvårdslagen eller vattenlagen bör sådant område indelas som täktmark, även om täkt inte har påbörjats. Sådant tillstånd får anses ge fog för bedömningen att brytning med mycket stor sannolikhet kommer att ske.

Mark som innehåller fyndighet, men som inte omfattas av täkttillstånd och som det inte pågår täkt på annat än för markinnehavarens husbehov, skall således inte indelas som täktmark utan hänföras till något annat ägoslag.

Tidigare i detta avsnitt föreslogs att vattentäckt område inte skall indelas i ägoslag. Som regel kan område som är täckt med vatten inte anses ha något nämnvärt värde. Ett undantag är dock de områden som

innehåller fyndigheter som nyss har omtalats. Med anledning härav bör i sådana fall vattentäckt område indelas som täktmark. Till frågan om värdering av vattentäckt område som inte innehåller fyndigheter återkommer framställningen under avsnitt 12.2.12.

6.3.3.6 Åkermark

En följd av det förslag som har framlagts om exploateringsmark och täktmark blir att viss mark, som enligt gällande ordning skall indelas som åker, i stället kommer att klassificeras som något av dessa ägoslag.

I övrigt föreslås inga ytterligare ändringar beträffande mark som nu indelas som åker. Det indelningssätt som används f.n., dvs. att som åkermark skall anses mark som har lagts under plog och nyttjas för växtodling, innefattande även fältmässiga odlingar av köksväxter, frukt och bär samt mark som skulle kunna användas för växtodling, synes vara det mest ändamålsenliga. Därför bör som nu inte bara mark som plöjs och utnyttjas för odling av olika slag indelas som åkermark. Också mark som används för exempelvis bete bör indelas som åkermark, om marken är lämplig för växtodling och ägnad att plöjas.

Den beskrivning som lämnas på åkermark i Handledningen är längre än definitionen enligt förslaget. Ingen ändring i sak är emellertid avsedd med den nu föreslagna definitionen av åkermark. En mera detaljerad beskrivning av åkermark kan lämpligen lämnas i anvisningsform.

6.3.3.7 Betesmark

I likhet med åkermark kan mark som nu benämns ängs- och betesmark innehålla mark som enligt kommitténs

förslag bör klassificeras som exploateringsmark eller täktmark. Detta förslag kommer att medföra vissa ändringar i indelningssättet för mark, som nu är indelad som ängs- och betesmark. I övrigt bör denna mark indelas i ett särskilt ägoslag. Ägoslaget bör definieras som mark som används eller lämpligen kan användas för bete och som ej är ägnad att plöjas. Genom att ange att marken ej skall vara ägnad att plöjas får man en klar gräns gentemot mark som bör indelas som åkermark.

Det nu omtalade ägoslaget motsvaras i stort sett av sådan mark som nu kallas ängs- och betesmark. En förenkling av benämningen av ägoslaget bör göras. Därför föreslås att beteckningen ängs- och betesmark byts ut mot beteckningen betesmark.

6.3.3.8 Skogsmark

I avsnitt 6.2.3 har en redogörelse lämnats av den definition av skogsmark som används i SkvI.

Definitionen av skogsmark i SkvI överensstämmer i stort med den definition som finns i skogsvårdslagen (1948:237).

Enligt 2 § skogsvårdslagen förstås med skogsmark mark som är lämplig för skogsproduktion och ej väsentligen utnyttjas för annat ändamål. Skogsvårdslagen inkluderar i begreppet skogsmark även sådan mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller fjällgränsens nedgående eller med hänsyn till annan därmed jämförlig omständighet. Mark, som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad, skall dock enligt skogsvårdslagen inte anses som skogsmark, om marken är mera ägnad att användas annorledes än till skogsbörd eller på grund av särskilda förhållanden ej bör tas i anspråk för skogsproduktion.

1973 års skogsutredning (1973:06) har i sitt betänkande Skog för framtid (SOU 1978:6) lagt fram förslag till en ny skogsvårdslag. Förslaget innehåller i stort sett samma definition av begreppet skogsmark som i nu gällande skogsvårdslag. Förslaget innebär dock en begränsning så till vida att den nuvarande s.k. latenta skogsmarken, dvs. mark av myr- och impedimentkaraktär som kan förbättras med företagsekonomiskt försvarbara åtgärder enligt skogsutredningen inte bör räknas till skogsmark. Vidare har utredningen föreslagit att regeln om att mark, som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad, under vissa omständigheter inte skall räknas som skogsmark, inte skall tas in i nya skogsvårdslagen. Enligt förslaget skall i nya skogsvårdslagen tas in en bestämmelse om att mark anses lämplig för virkesproduktion, om den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera minst 1 m^3 virke om året per hektar, vilket i princip innebär ett lagfästande av de bedömningsgrunder som f.n. tillämpas vid bestämmande av vad som skall betraktas som produktiv skogsmark.

På grundval av skogsutredningens betänkande har regeringen lagt fram förslag till riktlinjer för skogspolitiken m.m. för riksdagen (prop. 1978/79:110). I propositionen har utredningens förslag om definition av skogsmark följts utom i ett avseende, nämligen när det gäller mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad.

Som tidigare har anförts strävar kommittén efter en samordning, så att definitioner av olika ägoslag i görligaste mån ansluter till annan lagstiftning.

Kommittén föreslår därför att definitionen av skogsmark i FTL bör göras likadan som förslaget om definition av skogsmark i propositionen. I denna menas med skogsmark mark som är lämplig för virkesproduktion

och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål samt mark på vilken det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att trädgränsen flyttas ned. Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad skall dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion.

I propositionen har skogsutredningens förslag om ett lagfästande av bedömningsgrunder för bestämmande av vad som skall betraktas som produktiv skogsmark följts, dvs. mark som kan producera minst 1 m^3 virke per år och hektar.

Kommittén anser att samma bedömningsgrunder bör gälla vid indelning av skogsmark vid fastighetstaxeringen utan att detta särskilt anges i lagtext.

Om den definition som föreslås i propositionen inte antas oförändrad av riksdagen bör lämpligen en ändring i kommitténs förslag till definition göras, så att skogsmarksbegreppet i FTL slutligen kommer att överensstämma med skogsmarksbegreppet i nya skogsvårdslagen.

6.3.3.9 Skogsimpediment

Till ägoslaget icke produktiv mark hänförs i Handledningen bl.a. viss mark som kan vara skogbärande. Sådan mark är myr, berg, hällmark, mark med fjällskog och andra impediment såsom nedlagda grustag och torvtäkter.

Den sammanlagda arealen av mark som tillhör ägoslaget icke produktiv mark är ungefär 12 milj. ha (inberäknat kalfjäll) med ett totalt virkesförråd av omkring 100 milj. m^3 skog. Sveriges totala landareal är ca

40 milj. ha och det totala virkesförrådet i landet är 2 400 milj. m^3 skog.

I ägoslaget icke produktiv mark ingår ungefär 6 milj. ha mark som har betydande värden. Marken utgörs av myr, berg, hällmark, mark med fjällskog och vissa andra impediment. Den är till en del skogbärande, men den har inte den höga produktionsförmåga som krävs enligt kommitténs förslag för att den skall kunna hänföras till skogsmark.

I stället bör införas ett nytt ägoslag, som denna mark kan hänföras till. Detta kan lämpligen benämnas skogsimpediment. I ägoslaget bör således ingå myr, berg, hällmark, mark med fjällskog och andra impediment såsom nedlagda grustag och torvtäkter, i den mån impedimenten ligger i anslutning till skogsmark.

6.3.3.10 Övrig mark

Av föregående avsnitt framgår att en del av den mark som enligt nuvarande regler ingår i icke produktiv mark, t.ex. myrar och mark med fjällskog föreslås ingå i ett nytt ägoslag - skogsimpediment.

Icke produktiv mark utgör i gällande ordning en restpost bland ägoslagen. All mark, som inte utgör åker, ängs- och betesmark, skogsmark eller tomt, hänförs därför till icke produktiv mark nu.

Enligt kommitténs mening är det lämpligt att även i fortsättningen ett särskilt ägoslag används som restpost. Till detta ägoslag bör således föras all mark som inte kan hänföras till något av de tidigare omtalade ägoslagen.

Detta ägoslag bör kallas övrig mark. Mark, som i enlighet med förslaget skall ingå i övrig mark, motsvarar i princip den mark som nu ingår i icke produktiv mark, med undantag av den mark som föreslås bli indelad som skogsimpediment.

Som exempel på mark som enligt kommitténs förslag skall indelas som övrig mark kan följande markområden nämnas. Allmänna platser, begravningsplatser, militära övningsfält som inte kan användas för annat ändamål, mark för kanaler, järnvägar och andra vägar, flygfält, hamnanläggningar, idrottsplatser, skidbackar, kalfjäll, kraftledningsgator, ladugårdsbackar samt impediment i anslutning till jordbruksmark.

7 SKATTEPLIKT

7.1 Inledning

Som huvudprincip gäller nu enligt 4 § KL att fastighet skall vara skattepliktig. Bestämmelser om skatteplikt för fastigheter med nuvarande innebörd, som i första hand reglerar underlaget för den kommunala fastighetsbeskattningen, har funnits i den svenska skattelagstiftningen sedan lång tid tillbaka. Grunden för skattepliktsreglerna har varit att fastighetsägarna har sådan nytta av kommunen och dess verksamhet att beskattning är motiverad. Å andra sidan kan kommunerna i sin tur och även samhället i stort ha fördel och nytta genom den verksamhet som bedrivs på en fastighet. Därför har vissa fastigheter undantagits helt eller delvis från skatteplikt. Reglerna om undantag från skatteplikt har genomgående varit relativt restriktiva.

Även om samma skäl som tidigare nu föreligger för att beskatta fastigheter kan det finnas ett behov av andra skattepliktsregler med hänsyn dels till reglernas ålder, dels till ändrade samhällsförhållanden. Större delen av nu gällande föreskrifter om undantag från skatteplikt har kommit till i början av århundradet. Reglerna var avpassade för den tidens samhälle. De ändamål som de från skatteplikt undantagna fastigheterna användes för, motsvarade vad man på den tiden ansåg vara samhällsnyttiga ändamål. De ändrade

samhällsförhållandena kan medföra att nya bedömningar behöver göras i fråga om vad som är samhällsnyttiga ändamål.

De nuvarande reglerna om uppdelning av fastigheter i skattefria och skattepliktiga delar har visat sig vara komplicerade och svårtillämpliga.

Både fastighetstaxeringskommittéerna och fastighetstaxeringsutredningen behandlade frågor om skatteplikt i sina betänkanden. I båda betänkandena fästes uppmärksamheten på att vissa förenklingar möjligen skulle kunna åstadkommas om en huvudsaklighetsprincip infördes.

7.1.1 Direktiven

I direktiven till kommittén påpekas att reglerna om skatteplikt är otidsenliga, vilket har medfört svårigheter vid rättstillämpningen. I vissa fall har reglerna medfört olämpliga konsekvenser. Som exempel nämns fastigheter som tillhör kriminalvården och sjukvårdsbyggnader som ägs av landsting. På sådana fastigheter kan industriell verksamhet eller jordbruk bedrivas, vilket medför att fastigheterna enligt gällande regler inte kan undantas från skatteplikt. I dessa och flera andra fall är, sägs det i direktiven, reglerna inte anpassade till dagens förhållanden. Detta gäller t.ex. då kommuner samarbetar i förenings- eller bolagsform i verksamhet som i princip medför skattefrihet. Associationsformen hindrar i sådana fall enligt gällande regler oftast att skattefrihet medges.

7.1.2 Framställningar

Till kommittén har kommit framställningar om ändrade

regler i fråga om skatteplikt från Kungl. Djurgårdens förvaltning, Svenska lokaltrafikföreningen, landstingsförbundet och statens vattenfallsverk.

Kungl. Djurgårdens förvaltning hemställer att frågan om undantag från skatteplikt för hela Djurgården skall övervägas. Svenska lokaltrafikföreningen föreslår att byggnader som behövs för drift av busslinjetrafik skall undantas från skatteplikt i samma utsträckning som nu gäller för järnvägs- och spårvägsfastigheter. Enligt landstingsförbundet bör fastighet som används för skoljordbruk inom gymnasieskolan, annan anordning för praktisk utbildning samt anläggningar för skyddat arbete undantas från skatteplikt. Vattenfallsverket slutligen hemställer om skattefrihet för marken till transformator- och kopplingsstationer, som hör till det elektriska kraftöverförings- eller kraftdistributionsnätet.

7.1.3 Statistik

I det följande lämnas en redovisning över taxeringsvärden och antal taxeringsenheter taxeringsåren 1975 - 1978.

Det totala taxeringsvärdet för samtliga skattepliktiga fastigheter i landet var vid 1978 års särskilda fastighetstaxering 432,5 miljarder kr. Jämfört med 1977 års särskilda fastighetstaxering innebär detta en ökning med 14,8 miljarder kr. eller 3,5 %. Ökningen i taxeringsvärde berör endast annan fastighet. Värdet på jordbruksfastigheterna är oförändrat (tabell 7.1).

Tabell 7.1 Taxeringsvärden och antal taxeringsenheter åren 1975 - 1978

Fastighetens art och typ	Totalt taxeringsvärde miljarder kronor				Antal taxeringsenheter			
	1978	1977	1976	1975	1978	1977	1976	1975
Jordbruksfastighet	48,8	48,8	48,8	48,8	324 563	326 751	327 229	328 003
Annan fastighet	383,7	368,9	355,1	339,9	2 167 165	2 117 431	2 064 663	2 010 010
därav								
Småhus	165,3	158,2	150,9	142,9	1 965 361	1 916 573	1 864 644	1 809 078
Hyreshus	114,5	112,0	110,1	106,6	98 505	98 711	99 256	99 524
Industrifastighet	90,8	86,2	82,0	77,2	63 437	62 364	61 139	59 119
Exploateringsfastighet	1,9	1,8	1,8	1,8	9 766	9 899	9 933	10 210
Specialfastighet	10,3	9,7	9,1	8,5	17 804	17 325	16 789	15 973
Annan fastighet med okänd användning	0,9	1,0	1,2	2,9	12 292	12 559	12 902	16 106

I fastighetslängden redovisas fastigheterna bl.a. per redovisningsenhet. Redovisningsenhet utgörs av fastighet eller del av fastighet, som ensam eller tillsammans med annan fastighet eller fastighetsdel skall vara taxeringsenhet. Bl.a. utgör varje del av fastighet, som har uppdelats i en skattefri och en skattepliktig del, en särskild redovisningsenhet. Detsamma gäller varje ideell andel i en fastighet, som är föremål för samäganderätt. Antalet redovisningsenheter är således större än antalet taxeringsenheter.

Följande tabell visar antalet redovisningsenheter vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1975 fördelade bl.a. efter fastighetens art och antalet skattefria och skattepliktiga redovisningsenheter (tabell 7.2).

Tabell 7.2 Antal redovisningsenheter i fastighetslängden år 1975

Fastighetens art	Skattepliktiga	Undantagna från skatteplikt	Med taxeringsvärde under 1 000 kr	Med okänt skattepliktsförhållande	Summa antal
Jordbruksfastighet	652 981	1 247	11 757	56	666 041
Annan fastighet	2 137 032	120 122	30 036	336	2 287 526
Samtliga	2 790 013	121 369	41 793	392	2 953 567

Helt skattefria fastigheter åsätts inte taxeringsvärde enligt gällande regler, men de registreras i fastighetslängden i två särskilda grupper.

I en grupp registreras helt skattefria fastigheter som avses i 5 § 1 mom. KL, utom försvarsfastigheter, dvs. fastigheter med byggnader såsom sjukhus, fängel-

ser, kyrkor, museer samt fastigheter som tillhör särskilt angivna rättssubjekt. Vidare upptas i denna grupp egendom enligt 5 § 5 mom. KL, dvs. industritillbehör, transformator- och kopplingsstationer o.d. I denna grupp registreras också fastighet som tillhör främmande stat och som är avsedd för sådan stats beskickning eller konsulat.

Vid 1978 års särskilda fastighetstaxering fanns i denna grupp 75 544 redovisningsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet och 475 redovisningsenheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Till den andra gruppen med helt skattefria fastigheter, som redovisas i längden, hör fastigheter enligt 5 § 1 mom. första stycket c) och 5 § 2 mom., dvs. försvarsfastigheter och kommunikationsfastigheter.

Vid 1978 års särskilda fastighetstaxering redovisades i denna grupp 105 991 redovisningsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet och 705 med beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

För år 1978 innebär det att totalt 181 535 redovisningsenheter som ingår i helt skattefria fastigheter var annan fastighet och 1 180 jordbruksfastighet.

De delvis skattefria fastigheterna redovisas för sig.

Följande tabell visar taxeringsvärden och antalet redovisningsenheter beträffande de delvis skattefria fastigheterna vid 1978 års taxering (tabell 7.3).

Tabell 7.3 Taxeringsvärden och antal redovisningsenheter för delvis skattefria fastigheter år 1978. Värden i 1 000 kr.

	Totalt taxeringsvärde	Taxeringsvärde skattefri del	Taxeringsvärde skattepliktig del	Antal
Jordbruksfastighet	16 776	-	-	169
Annan fastighet	3 693 467	-	-	4 935
Summa	3 710 243	2 424 458	1 285 785	5 104

7.2 Gällande ordning

7.2.1 Allmänt

Fastigheterna i riket är skattepliktiga om de inte särskilt har undantagits från skatteplikt. Reglerna om undantag från den generella skatteplikten finns i 5 § 1 - 5 mom. KL och är så utformade att vissa fastigheter kan delas upp i en skattepliktig och en skattefri del (5 § 1 mom. första stycket c) - i)). För andra fastigheter medges inte sådan uppdelning, utan dessa är i stället i sin helhet antingen skattefria eller skattepliktiga (5 § 1 mom. första stycket a) och b) och tredje stycket samt 2 mom.).

I de flesta fall har ägarkategorin betydelse för skattepliktsfrågorna. Ägarförhållandet är dock i dessa fall inte ensamt avgörande, utan hänsyn tas även till fastighetens användning. Undantag kan också medges från skatteplikt för bestämda kategorier av fastigheter oavsett ägare.

Slutligen gäller att skatteplikt inte föreligger för byggnader på annans mark, om värdet understiger 5 000 kr. och inte heller för tomter till skattefria byggnader, för industritillbehör samt för en del ledningar och transformatorstationer (5 § 3 - 5 mom.).

Till 5 § hör vidare detaljerade anvisningar.

7.2.2 Helt skattefria fastigheter

I 5 § 1 och 2 mom. anges de fastigheter som skall vara skattefria i sin helhet och som inte får delas upp på en skattepliktig och en skattefri del. Dessa är nationalparker (5 § 1 mom. första stycket a)), staten, kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna platser och begravningsplatser (1 mom. första stycket b)) samt s.k. kommunikationsanstalter (2 mom.). Till gruppen helt skattefria fastigheter kan också föras prästgårdar, som avses i lagen (1970:939) om förvaltning av kyrklig jord (1 mom. tredje stycket).

Till allmänna platser räknas enligt punkt 1 av anvisningarna inte enbart sådana platser som uteslutande är avsedda för allmänhetens begagnande. Hit hör också platser, som trots att de samtidigt tjänar annat ändamål, även måste anses vara avsedda för allmänheten. En allmän plats är i sin helhet skattefri, även om en del av den är uthyrd.

De s.k. kommunikationsanstalter som anges i 2 mom. är kanal, järnväg, spårväg eller annan farväg, som är avsedd eller upplåten för allmän trafik, liksom allmän farled eller allmän flottled. Vidare anges i 2 mom. som helt skattefria de byggnader, anläggningar och markområden som hör till de kommunikationsanstalter som har nämnts och som är avsedda för driftens omedelbara behov.

Avgörande för om skatteplikt skall anses föreligga eller ej blir kommunikationsanstaltens väsentliga användning. Om en byggnad används för annat än kommunikationsändamål men ligger på ett område som hör till kommunikationsanstalt kan byggnaden brytas ut till en särskild taxeringsenhet, som på grund av användningen blir skattepliktig.

Av punkt 6 i anvisningarna framgår att byggnad som hör till kommunikationsanstalt och som är avsedd för driftens omedelbara behov såsom stationshus, lokomotivstallar och vaktstugor är skattefria. Bostadshus för personal - om det inte gäller vaktstugor - är däremot skattepliktiga. Verkstad där mindre, löpande reparations- och tillsynsarbeten utförs omfattas inte av skatteplikt. Stolpar, ledningar m.m., som hör till järnvägs- eller spårvägsanläggning som drivs med elektricitet, åtnjuter också skattefrihet.

Restaurang- eller hotellbyggnad, som hör till en järnväg och ligger inom dess område, är enligt nyssnämnda anvisningspunkt fritagen från skatteplikt, om denna huvudsakligen tillgodoser järnvägsresenärernas behov. Ett markområde, som hör till kommunikationsanstalt och inte upptas av någon anläggning bör undantas från skatteplikt, om området endast används till förvaring under kortare tid av gods, som fraktas på kommunikationsanstalten. Motsatsen gäller om gods läggs upp på området för längre tid. Ett mindre grustag, som bara används för grusning av någon kort närliggande sträcka av järnvägen, omfattas inte av skatteplikt.

7.2.3 Helt eller delvis skattefria fastigheter

I 5 § 1 mom. första stycket d) - i) KL anges skilda slag av byggnader, t.ex. byggnader för kultur och

undervisning samt kyrkobyggnader som skall vara skattefria, om de ägs av i lagrummet angivna fysiska eller juridiska personer. Byggnaderna skall då i sin helhet vara skattefria, om de inte till viss del används för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåts åt annan. I sådant fall föreligger enligt 5 § 1 mom. andra stycket skatteplikt för däremot svarande del av fastighetens värde.

I punkt 5 av anvisningarna till 5 § sägs att, för att skattefrihet helt eller delvis skall få åtnjutas för byggnad i 1 mom. första stycket d) - i), måste den i väsentlig utsträckning användas för ändamål som föranleder skattefrihet. Om en byggnad huvudsakligen rymmer bostäder men även en förvaltningslokal skall hela byggnaden vara skattepliktig. Men om en bostadsbyggnad kan anses vara en oskiljaktig del av en anläggning, som är skattefri, bör skattefriheten gälla även för bostadsbyggnaden.

Med fastighet, som delvis utarrenderas eller uthyrs, jämställs t.ex. det förhållandet att en byggnad, som tillhör staten, används dels för verksamhet som medför skattefrihet och dels för annan verksamhet. Om en byggnad, som tillhör postverket, delvis upplåts till lokaler för telegrafstation blir hela byggnaden skattefri, även om upplåtelsen har skett mot vederlag.

Så länge fastigheten används för ägarens räkning blir fastighetens användning avgörande för skatteplikten. I motsats härtill blir fastighet, som upplåts till annan, att anse som skattepliktig, även om den används för ändamål som hade medfört undantag från skatteplikt, om fastigheten hade ägts av den som har

hyrt den. Uthyrning tidvis jämställs med delvis uthyrning.

För att del av fastighet skall betraktas som skattepliktig får den användning som skulle föranleda skatteplikten inte vara av alltför obetydlig omfattning. Likaså skall uthyrningarna äga rum mer regelmässigt. För det fall uthyrning sker till självkostnadspris och ersättning för själva användandet av lokalen inte lämnas föreligger inte skatteplikt.

De helt eller delvis skattefria fastigheterna anges i det följande under punkterna d - i med innehåll motsvarande 5 § 1 mom. första stycket d) - i) tillsammans med de anvisningar m.m. till 5§ som avser dessa fastigheter.

d. Statens, kommuns eller annan menighets byggnader för allmän styrelse, förvaltning, kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, barnavård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning samt byggnader som avses i 18 § lagen (1956:2) om socialhjälp.

Till byggnader för statens allmänna styrelse eller förvaltning räknas enligt punkt 3 av anvisningarna t.ex. de kungliga slotten, statsdepartementens och de centrala ämbetsverkens byggnader, även om verken har inseende över eller ombesörjer någon statens affärsverksamhet. Däremot hör inte byggnader som är avsedda för statens affärsdrivande verksamhet till någon grupp av skattefria byggnader.

e. Byggnader som tillhör följande institutioner, om de är avsedda för institutionernas verksamhet som sådana: akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond och Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., allmänna

undervisningsverk, studerandesammanslutningar med obligatoriskt medlemskap vid rikets universitet och högskolor och samarbetsorgan för sådana sammanslutningar, sjömanshus, kyrkor och trossamfund som avses i 53 § 1 mom. e) KL, sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte och barmhärtighetsinrättningar samt sådana stiftelser och föreningar som avses i nyssnämnda lagrum.

Allmänna platser som tillhör dessa institutioner är också skattefria.

De stiftelser som anges i 53 § 1 mom. e) är sådana som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning. De föreningar som avses i lagrummet är de som, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verkar för ändamål av den art som anges för stiftelserna.

Fr.o.m. 1979 års inkomsttaxering gäller en annan definition av föreningar i 53 § 1 mom. e). I lagrummet åsyftas numera sådan ideell förening som fyller villkoren i punkt 9 av anvisningarna till lagrummet. I anvisningspunkten anges att ideell förening skall anses hänförlig till 53 § 1 mom. e), om den har till huvudsakligt syfte att - utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningars medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen - främja ändamål som anges i lagrummet eller andra allmänna ändamål såsom religiösa, välgörande, sociala,

politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål. Ett ytterligare villkor för att ideell förening skall anses hänförlig till 53 § 1 mom. e) är att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser nämnda ändamål, att föreningen är öppen och att den bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

f. Regementens officerskårers och underofficerskårers byggnader, som är uppförda vid mötesplatser och avsedda att användas under tjänstgöring vid mötesplatserna.

g. Nykterhetsföreningars byggnader, om byggnaderna är avsedda för föreningarnas verksamhet såsom sådana.

h. Kyrkobyggnader och bönehus som tillhör sammanslutningar och enskilda och i vilka offentlig gudstjänst förrättas, om inte byggnaderna kan anses hänförliga under punkten e) samt museer och s.k. soldathem.

Ordet sammanslutningar har använts för att understryka att skattefriheten skall gälla även kyrkobyggnader och bönehus som ägs av t.ex. aktiebolag.

I punkt 4 av anvisningarna sägs bl.a. att för att byggnad eller anläggning skall betraktas som museum erfordras att den skall vara inrättad i huvudsak för detta ändamål och att de samlingar som förvaras i byggnaden eller anläggningen regelbundet hålls tillgängliga för allmänheten i kulturellt eller liknande syfte. De får således inte hållas tillgängliga i direkt förvärvssyfte. Soldathem är enligt punkt 4 av anvisningarna byggnad som är uppförd vid militär mötesplats och som i ideellt syfte är inrättad för

manskapets trevnad och bekvämlighet.

i. Byggnader som är avsedda för driftens omedelbara behov för post- och televerken.

Uppdelning i en skattefri och en skattepliktig del kan också göras av de fastigheter som anges i 5 § 1 mom. första stycket c) nämligen staten tillhörig för försvarsändamål avsedd fastighet. Sådan försvarsfastighet skall enligt samma stadgande vara skattefri, i den mån den utnyttjas för försvarsändamål. Är försvarsfastigheten att anse som fristående industriell anläggning skall inte någon del av den vara fri från skatteplikt.

I punkt 2 av anvisningarna lämnas exempel på när uppdelning av försvarsfastighet skall ske. Där nämns t.ex. det fallet att ett övningsfält upplåts till jordbruk. I så fall föreligger skatteplikt för den del av övningsfältets värde som skäligen kan anses utnyttjad genom upplåtelsen. Om fastighet för försvarsändamål används endast i ringa utsträckning för annat ändamål skall hela fastigheten vara skattefri. Vidare gäller att kasernbyggnader och vaktstugor anses vara i sin helhet avsedda för försvarsändamål, även om i byggnaderna finns inrymda bostäder för andra än manskap. Däremot anses inte andra byggnader, som i huvudsak används som tjänstebostäder och uthyrningsbostäder, vara avsedda för försvarsändamål.

Med fristående industrianläggning avses exempelvis fabrik för tillverkning av vapen eller ammunition, som inte är sammankopplad med en försvarsanläggning i egentlig mening. Ett kronobageri, som levererar bröd till ett truppförband på orten, är däremot inte att betrakta som fristående industriell anläggning och är således skattefritt.

7.2.4 Tomt till skattefri byggnad och småbyggnad på annans mark

Om byggnad enligt 5 § 1 eller 2 mom. är helt eller delvis undantagen från skatteplikt skall detsamma gälla för tomt som hör till byggnaden (5 § 3 mom.).

Enligt 5 § 4 mom. är vidare byggnad eller med varandra sammanhängande byggnader på annans mark skattefria, om de inte är värda 5 000 kr.

7.2.5 Industritillbehör, ledningar, transformatorer m.m.

I 5 § 5 mom. undantas från skatteplikt s.k. industritillbehör, som avses i 2 kap. 3 § JB, ledning som ingår i det elektriska kraftöverförings- eller kraftdistributionsnätet samt transformator- och kopplingsstation, som hör till detta nät. I lagrummet undantas också från skatteplikt ledning, pump, pumpstation och pumpanläggning för allmän va-anläggning.

7.3 Historik

De regler om undantag från skatteplikt som gäller i dag har fått sin huvudsakliga utformning år 1920. För att utreda problem rörande den kommunala fastighetsbeskattningen och den därmed sammanhängande fastighetstaxeringen och övrig kommunal beskattning tillsattes 1910 års kommunalskattesakkunniga. Meningsskiljaktigheter uppkom inom kommittén, vilket medförde att två förslag till ny kommunalskattelag avgavs. Förslagen avgavs år 1917, det ena av Eiserman och von Wolcker och det andra av Landén. Inte något av förslagen lades till grund för lagstiftning. De användes dock i viss mån som underlag till prop. 1920:191 med förslag till kommunalskattelag. Försla-

get innehöll bl.a. regler om fastighetstaxering. Propositionen antogs ej. Med propositionen som grund antogs emellertid år 1920 nya regler om skatteplikt för fastigheter. Reglerna togs in i 1910 års förordning angående bevillning av fast egendom samt av inkomst.

1920 års regler innebar bl.a. att skatteplikt infördes för åtskilliga av statens fastigheter. Tidigare hade alla statens fastigheter varit undantagna från skatteplikt.

I prop. 1920:191 s. 353 anförde föredragande departementschefen att man inte borde lämna ur sikte den grund som fastighetsbeskattningen byggde på, då det gällde att ta ställning till frågan om den objektiva skatteplikten för fast egendom. Fastighetsbeskattningen innebar en intressebeskattning som hade sin grund i den större intressegemenskap med kommunen som fast egendom hade ansetts ha just i denna sin egenskap. Emellertid fanns det enligt departementschefen fall, där en fastighets intresse av kommunens verksamhet uppenbarligen var utan all betydelse antingen i och för sig eller i jämförelse med de förmåner som genom egendomen bereddes den bygd där egendomen var belägen. I alla de fall där uttryckligt undantag inte ansågs böra göras ur de angivna synpunkterna borde skatteplikt föreligga.

Om uppdelning av fastigheter i skattepliktiga och icke skattepliktiga delar anförde departementschefen, att Eiserman och von Wolcker och även Landén i allmänhet hade sökt undvika att fastighet delades upp efter skilda skattepliktsförhållanden. Även departementschefen ansåg att det vore fördelaktigt om man såvitt möjligt kunde undvika en uppdelning. Han fann det dock ogörligt att i många fall nå tillfreds-

ställande resultat, om en uppdelning inte gjordes. Att det skulle innebära någon väsentlig olägenhet om uppdelning ägde rum med hänsyn till möjligheten att göra en lokal begränsning eller om den skedde på grund av fastighetens användning för olika ändamål syntes knappast kunna göras gällande.

Vid avfattningen av bestämmelserna hade man dock försökt att undvika uppdelning, där det hade varit möjligt.

1921 års kommunalskattekommitté förordade i sitt betänkande, som avgavs år 1924, att en ändring i reglerna skulle införas, så att uppdelning av fastighet i skattefria och skattepliktiga delar skulle få ske endast då viss till rummet begränsad del av fastighet användes för annat ändamål än det som föranledde skattefrihet.

Föredragande departementschefen anslöt sig emellertid i prop. 1927:102 s. 310 till vad departementschefen hade anfört i 1920 års proposition i denna fråga. Han tillade att gränsdragningsvårigheter måste uppkomma och att i sådana fall ett rättvisare resultat uppenbarligen måste kunna nås, om man delade upp fastighet i en skattepliktig och en skattefri del. Vidare påpekades att den användning som skulle föranleda den partiella skatteplikten ej fick vara av alltför obetydlig omfattning och inte av mera tillfällig natur.

När KL tillkom år 1928 överfördes 1920 års regler om undantag från skatteplikt till 5 § i den nya lagen utan några nämnvärda ändringar.

Efter år 1928 har endast vissa punktvisa ändringar gjorts i reglerna om skatteplikt. Följande exempel

på ändringar, som har gjorts mellan år 1928 och år 1970 kan nämnas. År 1937 undantogs från skatteplikt områden som var fridlysta såsom naturminnesmärken. Prästgårdar blev undantagna år 1954. Vissa institutioners byggnader, som används i institutionernas verksamhet såsom sådana, har också undantagits från skatteplikt under perioden, t.ex. Nobelstiftelsens byggnader år 1946, vissa kyrkors och trossamfunds byggnader år 1951 och stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfonds byggnader år 1962.

Fastighetstaxeringskommittéerna, som lade fram förslag till ändrade regler inför 1970 års allmänna fastighetstaxering, föreslog inte några materiella ändringar i reglerna om skatteplikt. I ett avseende berörde dock kommittéerna skattepliktsområdet, nämligen beträffande taxeringen av icke skattepliktiga fastigheter. Inför 1920 års lagstiftning diskuterades frågan huruvida skattefria fastigheter skulle åsättas taxeringsvärden. Beslutet blev att så skulle ske för den övervägande delen av fastigheterna.

Kommittéerna ansåg att en avsevärd förenkling och arbetsbesparing vid taxeringsarbetet borde bli följden, om man upphörde att åsätta de icke skattepliktiga fastigheterna taxeringsvärden. Värdena blev orealistiska och behövdes inte för inkomst eller förmögenhetsbeskattningen.

Problemen i samband med uppdelning av fastighet på en skattepliktig och en skattefri del skulle möjligen kunna lösas, om en huvudsaklighetsprincip infördes vid bedömningen av fastigheters skatteplikt. Kommittéerna var inte beredda lägga fram vidare förslag i ämnet men ville rikta uppmärksamheten mot frågorna. Beträffande de skattefria försvarsfastigheterna föreslog man dock att dessa inte skulle behöva taxeras

eller deklareras. Det ansågs vara att föredra ur försvarssynpunkt att dessa fastigheter inte åsattes några taxeringsvärden (SOU 1968:32 s. 45 f.).

Nya bestämmelser infördes i enlighet med förslaget.

Frågorna om skatteplikt har också berörts av fastighetstaxeringsutredningen, som hade fått i uppdrag att företa en fortsatt översyn av fastighetstaxeringsreglerna inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. I direktiven till utredningen anfördes att det i fråga om taxeringsförfarandet fanns anledning att undersöka om taxeringen av icke skattepliktiga fastigheter kunde förenklas. Fastighetstaxeringsutredningen bedömde att det låg utanför utredningsuppdraget att framlägga förslag om mera genomgripande ändringar i skattepliktsreglerna. Man ansåg att utredningen i huvudsak endast skulle försöka anpassa reglerna i 5 § KL till den då gällande lagstiftningen på vissa andra områden. Dock ville utredningen understryka att det inte var uteslutet att det vid en mera fullständig översyn kunde gå att uppnå en del praktiska förenklingar i 5 §. Därvid angav utredningen som exempel att det kunde vara möjligt att beträffande de delvis skattefria fastigheterna låta skattepliktsfrågan i vidgad omfattning avgöras enligt en huvudsaklighetsprincip (SOU 1973:4 s. 266).

När det gällde områden som hade fridlysts såsom naturminnesmärke föreslog utredningen att dessa skulle tas bort från katalogen över skattefria objekt. Bl.a. anfördes att ordet naturminnesmärke hade utmönstrats ur naturvårdslagen (1964:822). Fridlysnings- och skyddsföreskrifter som berörde fastighet borde enligt utredningen beaktas vid värderingen genom en skälig nedsättning av det taxeringsvärde som eljest skulle ha åsatts (s. 271 f.) En ändring i 5 § vidtogs i

enlighet med förslaget.

Även i promemorian angående fastighetsbegreppet i skatterätten m.m., Ds Fi 1973:7, lämnades förslag om ändring i skattepliktsreglerna. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering tillämpades för första gången fastighetsbegreppet i JB. Dessförinnan låg lagen (1895:36 s.1) angående vad till fast egendom är att hänföra till grund för det skatterättsliga fastighetsbegreppet. Ändringen medförde en väsentlig utvidgning av fastighetsbegreppet, då även s.k. industritillbehör enligt JB hänförs till fastighet (2 kap. 3 § JB). För att begränsa rubbningarna i underlaget för den kommunala fastighetsbeskattningen till följd av denna utvidgning föreslogs i promemorian att industritillbehören skulle undantas från skatteplikt. En regel härom intogs i 5 § 5 mom. KL. Samtidigt undantogs i samma lagrum från skatteplikt ledning, som ingår i det elektriska kraftöverförings- eller kraftdistributionsnätet och transformator- eller kopplingsstation, som hör till detta nät. På samma sätt undantogs ledning, pump, pumpstation och pumpanläggning för allmän va-anläggning.

7.4 Synpunkter och förslag

7.4.1 Allmänt

Både fastighetstaxeringskommittéerna och fastighetstaxeringsutredningen, har pekat på problem som är förenade med de nuvarande skattepliktsreglerna. I direktiven till kommittén framhålls också behovet av att överväganden görs i frågan om skattepliktsreglerna. Mot bakgrund av ändringar i samhällsförhållanden och synsätt sedan reglernas tillkomst torde det också, som har antytts i direktiven, finnas behov av att reglernas innehåll ändras inom vissa områden.

Exempelvis har det numera blivit vanligt att staten och kommuner bedriver verksamhet i bolagsform, som tidigare bedrevs av staten eller kommun som sådan och för vilken skattefrihet då förelåg. För sådana fall är reglerna inte anpassade efter dagens förhållanden.

Vidare har man i rättstillämpningen i många fall haft svårigheter att bedöma om det på en fastighet har bedrivits sådan verksamhet att skattefrihet har varit motiverad. Likaså har det varit svårt att avgöra om vissa fastighetsägare tillhör den grupp av rättssubjekt som enligt 5 § KL är priviligierad i fråga om skatteplikten.

När det gäller fastigheter vilkas värden kan fördelas på en skattepliktig och en skattefri del har frågan om en uppdelning skall ske eller ej varit svår att avgöra. Om uppdelning har ansetts böra göras har det uppkommit svårigheter att avgöra omfattningen av den skattepliktiga resp. skattefria delen.

Ett stort antal rättsfall illustrerar problemen med att skattefriheten nu i huvudsak anknyter till byggnad, och att mark till byggnaden omfattas av skattefriheten endast i den mån den utgör tomt till byggnaden. Denna konstruktion får bl.a. till följd att mark för jord- och skogsbruk, som används i vården vid t.ex. sjukhus och kriminalvårdsanläggningar, inte kan bli skattefria.

I direktiven till kommittén har framhållits önskemål om förenkling av skattepliktsreglerna. Som nyss berörts förorsakar de tillämpningssvårigheter. De är till vissa delar föråldrade och svåröverskådliga. Det är därför angeläget att ett enklare regelsystem

nu skapas. Liksom enligt gällande regler bör fastigheter som används för samhällsnyttiga ändamål undantas från skatteplikt. Som ett led i ett förenklat regelsystem har föreslagits i 2 kap. FTL att byggnader, som används på ett sådant sätt att skattefrihet är motiverad för dem, samlas till en byggnadstyp benämnd specialbyggnad. Gruppen specialbyggnader har i förslaget indelats i undergrupper. Varje undergrupp har avgränsats så att byggnader med visst angivet likartat användningssätt har förts till gruppen. En närmare redogörelse för undergrupperna kommer att lämnas i det följande.

Specialbyggnader i förslaget utgör således inte en motsvarighet till specialbyggnader i gällande ordning. Skattefriheten knyts i gällande ordning inte till någon viss byggnadstyp.

7.4.2 Huvudsaklighetsprincipen

De skiftande och många reglerna om uppdelning av fastighet i delar med skilda skattepliktsförhållanden har medfört svårigheter vid rättstillämpningen. Det har inneburit problem både för fastighetsägare och myndigheter. Dessa svårigheter har framhållits vid flera tillfällen då nya fastighetstaxeringsregler har utarbetats. Bl.a. har fastighetstaxeringskommittéerna och fastighetstaxeringsutredningen varit inne på tanken att frångå uppdelningsreglerna och i stället gå över till en huvudsaklighetsprincip. Kommittén anser att man även med ett förenklat system, som bl.a. grundar sig på en huvudsaklighetsprincip, bör kunna få en reglering av skatteplikten som materiellt sett är i vart fall lika rättvisande som det som nu gäller.

Genom att låta det sätt som fastigheten huvudsakligen används på avgöra om fastigheten skall anses skattepliktig eller skattefri kommer man att undvika många av de nuvarande gränsdragningsproblemen. En följd av en sådan regel blir att en fastighet i sin helhet blir antingen skattepliktig eller skattefri. Vid bedömning efter en huvudsaklighetsprincip blir således fastighet, som består av delar som betraktade var för sig skulle medföra både skatteplikt och skattefrihet för fastigheten, endera skattepliktig eller skattefri i enlighet med den huvudsakliga användningen.

Emellertid kommer det att finnas en del gränsdragningsproblem även vid en huvudsaklighetsprincip. Dessa har redovisats i avsnitt 6.3.2.1 liksom olika lösningar av den frågan. Sammanfattningsvis anser kommittén att huvudsaklighetsprincipen för både fastighetsägare och myndigheter har sådana fördelar bl.a. vid rättstillämpningen och i arbetsbesparande syfte att den bör ingå i reglerna om fastigheternas skattepliktsförhållanden.

7.4.3 Användningssätt och ägare

Enligt gällande regler är byggnads användningssätt i de flesta fall avgörande för vilka byggnader som skall vara undantagna från skatteplikt. Vidare gäller att tomtområde som hör till skattefri byggnad också skall omfattas av skattefrihet. En ledande tanke bakom undantaget för vissa byggnader från skatteplikt kan sägas vara den samhällsnytta som användningen av byggnaden för med sig. Denna grundsyn bör även i fortsättningen gälla vid bedömningen av vilka byggnader som bör vara skattefria.

För skattefrihet enligt nuvarande regler i 5 § KL

krävs det i flertalet fall att fastigheten ägs av juridisk person som har angetts i lagrummet. Mestadels förutsätts att staten, kommun eller annan menighet skall vara ägare för att skattefrihet för fastighet skall medges men också en del enskilda institutioner, föreningar e.d. anges som sådana priviligierade ägare. Kommittén har funnit att det kan finnas skäl att inte lägga avgörande vikt vid vem som äger byggnaden i samma utsträckning som nu. Enbart det syfte som byggnader används för, kan vara av så stort värde för samhället att detta i sig bör medföra skattefrihet, oavsett vem som är ägare. I den mån samhällsnyttan av egendom anses vara så stor att den i princip bör undantas från skatteplikt, bör man enligt kommitténs mening bl.a. ur förenklingssynpunkt underlåta att väga in erhållna vederlag utöver självkostnaden, hyror och andra ersättningar i syfte att ge vinst i skattepliktsbedömningen. Kommittén anser således att skattefrihet för fastighet i fler fall än enligt gällande regler i fortsättningen skall medges vid samhällsnyttig användning utan krav på bestämd ägare. Liksom tidigare bör även mark som hör till skattefri byggnad vara skattefri.

Den utvidgade skattefriheten kommer i ett stort antal fall att gälla fastigheter som ägs av sådana ideella föreningar som är befriade från skatt på inkomst och garantibelopp avseende dessa fastigheter. Att fastigheterna görs skattefria vid fastighetstaxeringen har då inte någon nämnvärd betydelse från beskattningssynpunkt, utan är främst en administrativ förenkling. I enstaka fall kan skattefrihet uppkomma för enskilt ägda anläggningar t.ex. sporthallar. Kommittén har dock inte ansett det rationellt att söka avgränsa dessa fall och för dem föreslå skatteplikt. Om det visar sig att omfattningen av sådana anläggningar

påtagligt ökar och detta kan antas hänga samman med skattefriheten finns det emellertid enligt kommitténs uppfattning anledning att ompröva frågan om skattefriheten i dessa fall.

F.n. gäller som nämnts att - utom såvitt gäller i 5 § 1 mom. första stycket a) - e) angiven egendom såsom nationalparker och allmänna platser - endast tomtområde och ej jordbruksmark kan undantas från skatteplikt, medan däremot byggnad - oavsett hur den har klassificerats - kan bli skattefri. Denna ordning har såsom framhållits i landstingsförbundets skrivelse vållat problem i fråga om en del skol- och vårdenheter som utgörs av hela eller delar av jordbruksfastigheter. Kommittén kommer därför i det följande att överväga om jordbruksfastighet i större utsträckning än tidigare bör kunna undantas från skatteplikt.

I den fortsatta framställningen kommer kommitténs förslag om undantag från skatteplikt för fastighet av olika slag att redovisas. Skattepliktsreglerna föreslås bli intagna i 3 kap. FTL omfattande fyra paragrafer.

I den inledande bestämmelsen bör fastslås att all fastighet är skattepliktig, om den ej undantas enligt någon av de efterföljande undantagsreglerna.

De föreslagna undantagsreglerna har i princip disponerats så att först anges specialbyggnader och ekonomibyggnader med tillhörande mark och anläggningar, som oavsett vem som är ägare bör undantas från skatteplikt (2 och 3 §§). I 2 § tas även upp en typ av specialbyggnad med mark och anläggningar, nämligen allmän byggnad som har definierats både med krav på bestämd ägare och användning samt nationalparker.

I 4 § anges därefter de ytterligare byggnader med mark och anläggningar som undantas från skatteplikt. Skattefriheten avses gälla för egenom med särskilt angiven ägare, om egendomen används på visst sätt. Den fortsatta framställningen följer i princip skattepliktskapitlets i FTL disposition.

7.4.4 Skattefrihet på grund av användningssättet

7.4.4.1 Försvarsbyggnad

I dag gäller enligt 5 § 1 mom. första stycket c) KL att staten tillhörig fastighet avsedd för försvarsändamål är fritagen från skatteplikt i den mån den används för sådant ändamål, om inte fastigheten är att anse som fristående industriell anläggning. Staten tillhöriga försvarsbyggnader var undantagna från skatteplikt redan före 1920 års reform. Specialregeln beträffande fristående industriell anläggning kom till år 1928 i KL. Departementschefen ansåg i prop. 1927:102 s. 311 att industrianläggningar som var av sådan art att de var skattepliktiga om de ägdes av enskild också borde vara det med staten som ägare.

Enligt kommitténs mening bör byggnad som används för försvarsändamål även i fortsättningen vara undantagen från skatteplikt, förutsatt att byggnaden inte är att anse som fristående industriell anläggning. När det gäller fristående industrianläggning är det befogat att ansluta sig till vad dåvarande departementschefen anförde. Man bör ur konkurrenssynpunkt inte göra skillnad mellan statliga och privata industriföretag. Som försvarsbyggnad bör anses även byggnad för försvarets forskning.

En typ av byggnader, som inte var aktuella vid tillkomsten av skattepliktsreglerna, är byggnader som används för det ekonomiska försvaret. Dessa har på grund av att de ingår i totalförsvaret i praxis undantagits från skatteplikt, om de ägs av staten. Byggnaderna för ekonomiskt försvar bör vara undantagna från skatteplikt. För tydlighetens skull bör de omnämnas bland övriga försvarsbyggnader.

En hel del av byggnaderna för det militära försvaret och särskilt för det ekonomiska försvaret ägs av enskilda. Det är rimligt att dessa byggnader får samma behandling i skattepliktshänseende som övriga försvarsbyggnader.

Regementens, officerskårers och underofficerskårers byggnader, som är uppförda vid mötesplatser för att användas vid tjänstgöring där, är enligt 5 § 1 mom. första stycket f) undantagna från skatteplikt. De byggnader som avses synes i praktiken vara sådana som används för mässar.

Yrkesbeteckningen underofficer är avskaffad. De hittills använda beteckningarna på det yrkesanställda befälet, regementsofficerare, kompaniofficerare, plutonofficerare och gruppchefer upphör också. Enligt den nya befälsordningen för det militära försvaret, som nyligen har beslutats av riksdagen (FöU 1977/78: 10, rskr 1977/78:179), ersätts de fyra gruppbenämningarna för yrkespersonal av en enda benämning, nämligen yrkesofficerare.

Liksom tidigare bör här avsedda mässbyggnader vara undantagna från skatteplikt. Med tanke på den förändring som har skett beträffande benämningen på yrkesbefälet bör yrkesbenämningarna helt uteslutas och i

bestämmelsen endast anges att mässbyggnad skall vara undantagen från skatteplikt. Dessa byggnader kan lämpligen hänföras till gruppen försvarsbyggnader.

Om man som föreslagits slopar ägarkravet beträffande försvarsbyggnader torde det övervägande vara byggnader för det ekonomiska försvaret som berörs av en ökad skattefrihet.

7.4.4.2 Kommunikationsbyggnad

F.n. skattefria kommunikationsanstalter

I 5 § 2 mom. KL undantas från skatteplikt kanal, järnväg, spårväg eller annan farväg, som är avsedd eller upplåten för allmän trafik, allmän farled eller flottled samt till nämnda kommunikationsanstalter hörande byggnader, anläggningar och tomtområden, som är avsedda för driftens omedelbara behov. En redovisning av innehållet i anvisningarna till detta lagrum har lämnats i avsnitt 7.2.2.

I prop. 1920:191 uttalade föredragande departementschefen att kommunikationsleder beredde de kommuner, genom vilka de gick fram så påtagliga förmåner att kommunernas intresse av dem måste mer än uppväga kommunikationsledernas intresse av kommunernas verksamhet. Skattefrihet borde gälla inte bara för statens utan också enskildas kommunikationsanstalter. Den borde dock gälla endast sådan fast egendom som behövdes för driftens omedelbara behov. Anläggningar som större verkstäder o.d., som lika väl kunde vara förlagda på annat håll utan olägenhet för själva driften, syntes inte böra beredas någon särställning (s. 356). I samma riktning uttalade sig departementschefen i prop. 1927:102 s. 312.

Skattefriheten kan enligt förarbetena då det gäller kommunikationsanstalterna i första hand sägas vara knuten till marken. Den fördel som kommunikationsleden ger kommun har ansetts motivera skattefriheten även för de byggnader m.m. som hör till kommunikationsanstalterna och som behövs för driftens omedelbara behov i kommunen. Kommunen skulle således inte vara skyldig att tåla större "intrång" än som svarade mot kommunens nytta av anstalterna. Större verkstäder och garage som betjänar större område än kommun skulle således inte vara skattefria.

I praxis har skattefrihet medgetts för t.ex. flygplatser med därtill hörande byggnader, hamnanläggning med allmän trafik samt kanalbankar (RÅ 1933 ref. 54, 1928 Fi 114 och 1912 Fi 339).

Däremot har bl.a. en statens järnvägar tillhörig byggnad med stationslokaler för vägbussar ej ansetts höra till sådan kommunikationsanstalt som avses i 5 § 2 mom. KL (RÅ 1963 Fi 1691 - 1695).

Som lagen nu är utformad är skattefriheten i första hand avsedd för kommunikationslederna i sig. Byggnader och anläggningar för driftens omedelbara behov omfattas också av denna skattefrihet. Kommittén finner inte någon anledning att nämnvärt inskränka den nu gällande skattefriheten för kommunikationsanstalter. I det följande kommer emellertid några justeringar och utvidgningar att förordas.

Viss busstrafik

Eftersom busstrafikens byggnader inte har ansetts vara avsedda för drift av kommunikationsanstalter har de i praxis inte undantagits från skatteplikt. Svenska lokaltrafikföreningen har i sin skrivelse pekat på

detta förhållande. Föreningen anser att de skäl som anfördes för att byggnader som tillhör järnvägar och spårvägar borde undantas från skatteplikt i lika hög grad gäller för byggnader som behövs för drift av busslinjetrafik.

När reglerna kom till var spårtrafiken mera utbredd än den är i dag. Spårbunden lokaltrafik finns numera bara i Stockholm, Göteborg och Norrköping. Den kollektiva persontrafiken har med årens lopp mer och mer övergått till att bedrivas med landsvägsbussar. Under perioden 1960 - 1973 ökade antalet bussar från 8 000 till drygt 16 000.

Enligt uppgift i promemorian (Ds K 1975:4) Transporter i Sverige beräknades vid utgången av år 1973 att antalet busstrafikföretag i landet uppgick till nära 1 400, varav ca 730 bedrev lokal eller regional linjetrafik. Bussar har huvudsakligen använts för kortväga trafik. Med den modernisering av bussbeståndet som har skett har även den långväga busstrafiken ökat. En stor del av den långväga regelbundna busstrafiken utgörs av veckoslutstrafiken. Trafikföretag, som huvudsakligen ombesörjer skolskjutsar, har vid veckosluten frigjorda resurser, som utnyttjas för veckoslutstrafik.

Som tidigare har angetts är byggnader som tjänar busstrafik inte undantagna från skatteplikt. Undantas sådana byggnader från skatteplikt får det till följd att vissa byggnader, som används av privata bussföretag, blir undantagna liksom privata järnvägar nu är undantagna från skatteplikt.

Det allmänna intresset av att det finns tillfredsställande allmänna kommunikationer är enligt kommit-

tens mening så tungt vägande att det är befogat att skattefriheten utvidgas till att gälla även byggnader, som används för busstrafikens behov. Byggnader såsom garage, biljettexpeditioner och vänthallar för busstrafiken bör också vara skattefria i fortsättningen, om annat inte framgår av det följande.

Allmänna kommunikationsändamål

En begränsning bör göras i fråga om undantagen från skatteplikt både beträffande busstrafiken och annan trafik. Skattefrihet bör gälla endast för sådana byggnader som används för allmänna kommunikationsändamål. Med fordon som används för allmänna kommunikationsändamål menar kommittén kommunikationsmedel för person- och godsbefordran, som är tillgängliga för allmänheten, går i linjetrafik och har en viss regelbundenhet i turerna, t.ex. statens järnvägars person- och godståg samt landsvägsbussar och stadsbussar som går i linjetrafik.

Detta innebär att fordon som används i beställningstrafik såsom turistbussar, taxibilar, lastbilar för godsbefordran och charterflygplan inte anses användа för allmänna kommunikationsändamål.

Skattefria slag av kommunikationsbyggnader

Efterfrågan på kommunikationsmöjligheter har ständigt ökat. Den samhällsnytta som kommunikationsleder ansågs ha när reglerna om skattefrihet för dessa tillkom är lika betydande i dag. Byggnader som används för drift av kommunikationsleder, som är upplåtna för allmän trafik, bör därför fortfarande vara skattefria. Detta gäller t.ex. stationshus, godsmagasin, lokstallar och spårvagnshallar.

En ändring har som nämnts skett beträffande de typer av kommunikationsmedel som används. Den gräns som nu dras vid byggnader som behövs för den omedelbara driften av kommunikationsleder kan därför inte anses tidsenlig. Det bör därför övervägas om ändringar bör göras i detta avseende.

Som skattefri byggnad till kommunikationsanstalt anses i gällande rätt inte verkstad, där större reparationer eller nybyggnadsarbeten utförs för kommunikationsändamål. Däremot föreligger skattefrihet för verkstad där mindre, löpande reparations- och tillsynsarbeten utförs. Med hänsyn till den betydelse de allmänna kommunikationerna har anser kommittén att det inte längre finns skäl att upprätthålla den skillnad som nu råder i beskattningshänseende mellan större och mindre verkstäder, där arbeten utförs på fordon o.d. I fortsättningen bör verkstäder, där det huvudsakliga arbetet avser att betjäna fordon o.d., som används för allmänna kommunikationsändamål undantas från skatteplikt. Detta bör ske oavsett hur stor verkstaden är.

Restaurang- och hotellbyggnader som tillhör en järnväg och ligger inom dess område är frikallade från skatteplikt, om de huvudsakligen är avsedda för järnvägsresenärerna. Om sådan byggnad däremot tjänar ett mera självständigt ekonomiskt ändamål är den inte undantagen från skatteplikt. Med byggnads användande för mera självständigt ekonomiskt ändamål avses i punkt 6 av anvisningarna till 5 § KL att den i större utsträckning används av personer på platsen eller eljest av andra än de resande eller för resandes uppehåll under längre tid. Den skattefrihet som nu finns för restaurang- och hotellbyggnader är således begränsad till enbart vissa sådana byggnader. Även om

den verksamhet som järnvägsrestaurangerna och järnvägshotellen fyller har en praktisk funktion för de resande kan även andra hotell och restauranger fylla ett motsvarande behov för den resande allmänheten. Det finns enligt kommitténs mening inte anledning att behandla byggnader av denna typ olika i skattehänseende. Hotell- och restaurangbyggnader i allmänhet är nu inte undantagna från skatteplikt. Detta förhållande bör bestå i fortsättningen. Av skäl som nyss har nämnts bör inte heller hotell- och restaurangbyggnader som tillhör järnväg vara undantagna från skatteplikt.

Förvaltningsbyggnader som hör till kommunikationsanstalt är f.n. skattefria. Kommittén anser emellertid att skattefrihet endast bör avse byggnader som har en mera direkt anknytning till själva trafiken. Kommittén avser att i ett senare avsnitt som princip för skattefrihet föreslå att kontorsbyggnader med undantag för allmänna förvaltningsbyggnader ej skall vara undantagna från skatteplikt. Med hänsyn till detta bör kontorsbyggnader som hör till kommunikationsanläggning inte längre vara skattefria.

Som tidigare har föreslagits bör en byggnads huvudsakliga användningssätt vara avgörande för skattepliktsförhållandet. En byggnad kan tänkas vara använd både för allmänna kommunikationsändamål och för andra kommunikationsändamål. Detta är förhållandet när exempelvis en busstrafikidkare har en busspark som delvis används i linjetrafik och delvis i beställningstrafik och samma garage används för samtliga bussar. I sådana fall får man se till vilken av trafikformerna som dominerar inom företaget vid avgörandet av för vilket ändamål byggnaden huvudsakligen används. Huvudsaklighetsprincipen kan komma att ha betydelse vid bedömningen av skatteplikten för kommunikationsanläggning, även t.ex. då järnvägshotell och järnvägsrestaurang är inrymda i en stationsbygg-

nad. Om t.ex. en stationsbyggnad huvudsakligen rymmer expeditionslokaler och väntrum blir hela byggnaden skattefri, även om i denna också är inrymd t.ex. en järnvägsrestaurang.

Sammanfattningsvis föreslås att byggnad som används för allmänna kommunikationsändamål såsom garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, väntsal, godsmagasin och reparationsverkstad undantas från skatteplikt. Skattefriheten bör omfatta byggnader som används för alla typer av allmänna kommunikationer.

Post, tele, radio och TV

I samband med att departementschefen i prop. 1920: 191 s. 356 tog upp frågan om skatteplikt för kommunikationsanstalter till diskussion nämnde han att samma skäl som föranledde skattefrihet för järnvägar även borde medföra skattefrihet för post- och telegrafverkens för driftens omedelbara behov avsedda byggnader. Förslaget genomfördes.

Kommittén anser också att dessa byggnader liksom nu skall undantas från skatteplikt.

I ett rättsfall (RÅ 1966 Fi 1392) har skatteplikten för radiohuset i Stockholm prövats. Regeringsrätten ansåg att radiohuset inte var undantaget från skatteplikt. Därvid angavs att huset ägdes av staten och nyttjades av Sveriges Radio AB.

Radio och TV är de dominerande allmänna kommunikationsmedierna, och de når en mycket stor del av befolkningen. Byggnader som används i Sveriges Radio AB och dess dottebolags verksamhet bör därför enligt kommitténs mening undantas från skatteplikt.

7.4.4.3 Distributionsbyggnad

Inför 1975 års allmänna fastighetstaxering gjordes

vissa tillägg i katalogen över skattefria fastigheter. Det gällde bl.a. transformator- och kopplingsstation och ledning i det elektriska kraftöverförings- eller kraftdistributionsnätet.

I promemorian angående fastighetsbegreppet i skatterätten m.m. (Ds Fi 1973:7), där en översyn gjordes av reglerna för att åstadkomma en anpassning av det skatterättsliga fastighetsbegreppet till det då införda civilrättsliga, behandlades ledningar och andra markanläggningar särskilt (s. 67 f.). Enligt JB hör till fastighet anläggning som är uppförd på annans mark, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och inte hör till den fastighet där den finns.

I promemorian konstaterades att ledningar och liknande anläggningar, som låg på ägarens mark, taxerades som fastighetstillbehör medan ledningar på annans mark hade ansetts utgöra lös egendom. Det torde enligt promemorian stå klart att man i skatterätten i motsats till i civilrätten hade hänfört anläggningar på annans mark till lös egendom, oavsett om de omfattades av servitut eller inte. En följd av att det civilrättsliga fastighetsbegreppet infördes skulle bli att vissa ledningar, som var anlagda med servitut på annans mark, då skulle bli skattepliktiga. Man fann skäl att undanta en del ledningar och ledningsliknande anläggningar från skatteplikt utöver dem som redan var undantagna på grund av att de tillhörde fastighet som angavs i 5 § KL. I första hand avsågs här kraftledningarna. Vidare föreslog man att ledning för allmän va-anläggning skulle undantas (se vidare under punkt 7.4.4.4).

Departementschefen anslöt sig till förslagen (prop.

1973:162, Fastighetstaxering m.m.) men föreslog dessutom för egen del att förutom ledningar, som ingår i kraftöverförings- och kraftdistributionsnätet, även transformator- och kopplingsstationer som ingår i näten borde undantas från skatteplikt. Förslaget antogs av riksdagen (s. 298).

Transformator- och kopplingsstationer bör även i fortsättningen undantas från skatteplikt. Även för andra eventuellt förekommande byggnader för distribution av elektricitet som tjänar ett ändamål som är likartat transformator- och kopplingsstationer bör samma undantag gälla.

I det sammanhanget vill kommittén anföra följande i fråga om vissa andra anläggningar för distribution av samhällsnyttigt slag.

Utvecklingen på energiområdet har medfört att fjärrvärme har fått ökad betydelse för uppvärmningen av bostäder m.m. En anpassning i skatterätten till samhällsutvecklingen på detta område är motiverad. Därför bör i likhet med transformator- och kopplingsstationer i det elektriska kraftöverförings- eller kraftdistributionsnätet sådana byggnader som ingår i överförings- eller distributionsnät för fjärrvärme undantas från skatteplikt.

För energiförsörjningen är även gasen av betydelse. Det finns inte anledning att i skattepliktshänseende särbehandla byggnader som ingår i överförings- eller distributionsnät för gas.

Sammanfattningsvis föreslås därför att byggnader, som ingår i överförings- eller distributionsnät för gas, värme eller elektricitet, bör vara undantagna från skatteplikt.

Ledningar för t.ex. eldistribution bör också bli skattefria, om de finns på fastighet med specialbyggnad eller om de omfattas av servitut till förmån för en fastighet med sådan byggnad. Om sådan ledning inte tillhör skattefri fastighet bör den inte åsättas värde vid taxeringen. I avsnitt 12.2.12 kommer dessa frågor att behandlas.

Från skatteplikt undantogs inför 1975 års fastighetstaxering även industritillbehör, som avses i 2 kap. 3 § JB. Detta gjordes efter översynen om anpassning av det skatterättsliga fastighetsbegreppet till det civilrättsliga. Kontinuiteten i skatteunderlaget behölls genom att industritillbehör undantogs från skatteplikt. Behandlingen vid fastighetstaxeringen av dessa tillbehör kommer att tas upp närmare i avsnitt 12.2.12. De avses bli skattepliktiga men inte åsatta något värde.

7.4.4.4 Reningsanläggning

I den promemoria, Ds Fi 1973:7, som har omtalats under föregående punkt föreslogs att från skatteplikt borde undantas förutom ledningar för elektrisk kraft även ledningar och därmed jämförliga anläggningar till allmän va-anläggning. Förutom egentliga ledningar borde undantaget från skatteplikt gälla även ledningar som utgjordes av rör, tunnlar och likartade anordningar.

Föredragande departementschefen föreslog i prop. 1973:162 s. 298 att utöver ledningar för allmän va-anläggning även pump, pumpstation och pumpanläggning för allmän va-anläggning skulle fritas från skatteplikt.

I detta sammanhang omtalade departementschefen att det från en del håll hade framhållits att ledningar i

olika försörjnings- och kommunikationssystem borde kunna undantas från skatteplikt, även om de endast indirekt ägdes av stat eller kommun och inte ingick i allmän va-anläggning. Han ansåg att dessa synpunkter var värda att överväga. Överväganden i denna fråga liksom angående skattepliktsförhållandena för t.ex. vissa ledningsliknande tunnlar och pipelines borde enligt departementschefen göras i annat sammanhang.

Förslaget om undantag från skatteplikt för allmänna va-anläggningar samt för pump, pumpstation och pumpanläggningar för allmän va-anläggning antogs och gäller nu.

Lagen (1970:244) om allmänna vatten- och avloppsanläggningar definierar en allmän va-anläggning som en sådan anläggning som har till ändamål att bereda bostadshus eller annan bebyggelse vattenförsörjning och avlopp och som drivs av kommunen. Anläggning som bedrivs av annan än kommun anses som allmän va-anläggning, om den enligt samma lag har förklarats som allmän. I det fall en kommun driver en anläggning i bolagsform blir anläggningen skattepliktig, om den inte har förklarats allmän enligt nämnda lag.

Avloppsreningsverk och sopförbränningsstationer är f.n. i praxis undantagna från skatteplikt (Rättsfallsreferat från RR och KR 1973 Kl:35). Dessa typer av anläggningar har ansetts vara anläggningar för sundhetsvård och därför tjäna ett viktigt allmänt intresse som motiverar skattefrihet.

Avloppsreningsverk och sopstationer bör även i fortsättningen vara skattefria.

En typ av anläggning som i sin användning kan anses vara mycket näraliggande reningsverk och sopstationer

är vattenverk. Vattenförsörjningen är ett vitalt intresse för befolkningen, och allmän va-anläggning är som nämnts redan undantagen från skatteplikt. Det finns enligt kommitténs mening inte skäl att göra skillnad mellan avloppsreningsverk och sopstationer på ena sidan och vattenverk på andra sidan. Vattenverk bör således i den nya lagen undantas från skatteplikt. Andra anläggningar med liknande ändamål såsom destruktionsanläggningar för t.ex. avancerat kemiskt avfall bör också vara skattefria.

Liksom nu bör pumpstationer vara undantagna från skatteplikt. Detta bör gälla i den mån sådana anläggningar kan anses tillhöra någon av de nyss nämnda typerna av anläggningar, nämligen avloppsreningsverk, vattenverk, sopstation och liknande. Pumpar och pumpanläggningar är i 5 § 5 mom. undantagna från skatteplikt. Enligt kommitténs mening får pumpar och pumpanläggningar anses omfattas av begreppet pumpstation. Dessa anläggningar behöver därför inte särskilt anges i lagtext som skattefria.

Enligt departementschefens uttalande i prop. 1973:162, som återgavs ovan, vore det värt att överväga om skattefrihet kunde införas för ledningar i försörjnings- och kommunikationssystem även om de inte formellt ägdes av staten eller kommun. De anläggningar som har omtalats i detta avsnitt fyller enligt kommitténs mening så viktiga funktioner i samhället att de oberoende av om de ägs direkt eller indirekt av staten, kommun eller enskild bör vara undantagna från skatteplikt.

Samma bör gälla för ledningar, som hör till anläggningarna, under de förutsättningar som har angetts i föregående avsnitt.

När det gäller departementschefens uttalande i prop. 1973:162 om vissa ledningsliknande tunnlar och pipelines har kommittén erfarit att utvecklingen på detta område inte har framskridit i någon nämnvärd omfattning. Med de överväganden som departementschefen efterlyste i denna fråga bör lämpligen avvaktas till en tidpunkt då utvecklingen bättre kan överblickas.

7.4.4.5 Vårdbyggnad

Byggnader för sjukvård, nykterhetsvård och narkomanvård

Statens och kommuns eller annan menighets byggnader för sjukvård är enligt 5 § 1 mom. första stycket d) KL undantagna från skatteplikt såsom byggnad för sundhetsvård.

Byggnader som tillhör privata sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte, är också undantagna från skatteplikt (5 § 1 mom. första stycket e)). När 1920 års regler tillkom uppställdes i lagtexten inget krav på att vinstsyfte ej fick förekomma i fråga om dessa inrättningar. Bestämmelserna i nyssnämnda lagrum fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1942. Uttrycket sjukvårdsinrättningar kompletterades då med orden "vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte".

1936 års skattekommitté, vars förslag låg till grund för 1942 års lagstiftning, anförde i sitt betänkande SOU 1939:47 s. 49 i detta sammanhang att enligt dåvarande bestämmelser åtnjöts skattefrihet av bl.a. sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar och att med dessa benämningar avsågs endast privata institutioner av denna beskaffenhet. Enligt skattekommittén var det utmärkande för de institutioner som avsågs

att de åsyftade att främja viktiga samhällsfunktioner, vilka likaväl kunde omhänderhas av statliga och kommunala organ. Något vinstsyfte för ägaren fick inte finnas.

I dagens läge torde det knappast finnas sjukvårdsinrättningar som har till syfte att ge sådan avkastning att de ger vinst, efter det att kostnader för driften är täckta. Den sjukvårdande verksamheten är vidare av sådan betydelse i samhället att samtliga byggnader som används för sjukvård enligt kommittens mening bör undantas från skatteplikt.

Vård av alkoholskadade och narkotikaskadade personer sker i viss utsträckning på sjukhus. Det finns också byggnader som används inom nykterhets- och narkomanvården som inte är sjukhusbyggnader. Det är angeläget att hjälp i olika former ges åt dem som har skadats av alkohol och narkotika. Byggnad som används för nykterhetsvård och narkomanvård bör därför undantas från skatteplikt och detta oavsett vem som är ägare. Dessa byggnader bör för tydlighetens skull särskilt anges i lagtexten.

Byggnader för barnavård, åldringsvård och övrig socialvård

Statens, kommuns eller annan menighets byggnader för barnavård, hem åt åldringar samt åt andra personer som är i behov av vård eller tillsyn är nu undantagna från skatteplikt. Om detta stadgas i 5 § 1 mom. första stycket d). Där sägs att undantag för skatteplikt gäller förutom för byggnader för barnavård också för byggnader som avses i 18 § lagen (1956:2) om socialhjälp.

I samband med att lagen om socialhjälp antogs, upphävdes 1918 års fattigvårdslag, och ordet fattigvård togs

då bort i 5 § KL genom lag (1956:88). I stället tillades byggnader som avses i 18 § lagen om socialhjälp. Denna paragraf motsvarar 31 § i fattigvårdslagen. Där föreskrevs bl.a. att fattigvårdssamhälle skulle ha anstalt (ålderdomshem, försörjningshem och vårdhem) för mottagande av understödstagare, som var i behov av vård och ej lämpligen kunde understödjas i hemmet eller utackorderas. I 18 § socialhjälpslagen sägs att det åligger kommun att driva hem för åldringar och andra personer, som är i behov av vård eller tillsyn som inte eljest tillgodoses.

Kommittén anser att det är uppenbart att barnavården och åldringsvården m.m. är sådana samhällsnyttiga verksamheter som bör vara befriade från garantiskatt. På senare tid har behovet av samhällets barntillsyn ökat. Det är lämpligt att samma förhållande som nu skall gälla även i fortsättningen i fråga om skatteplikt för byggnader för barnavård och åldringsvård m.m. Således bör byggnader som används för barnavård och åldringsvård samt annan byggnad som används som hem åt personer som behöver vård eller tillsyn undantas från skatteplikt. Med hänsyn till det samhällsnyttiga ändamålet bör undantaget från skatteplikt gälla oavsett vem som äger byggnaderna. Med byggnad som används som hem åt personer i behov av vård eller tillsyn avses här inte vanliga bostadsbyggnader, utan byggnader för institutionell vård och tillsyn.

Byggnader för kriminalvård

Nu gäller att statens, kommuns eller annan menighets byggnader för rättsvård, ordning och säkerhet är befriade från skatteplikt (5 § 1 mom. första stycket d)). Här avses bl.a. fängelser.

I direktiven till kommittén har särskilt framhållits

att det inom kriminalvården bedrivs bl.a. industriell verksamhet, som medför att fastigheterna blir skattepliktiga. Departementschefen ansåg att en modernisering av reglerna bl.a. med hänsyn härtill var en angelägen uppgift för kommittén.

Kriminalvårdens karaktär har ändrats väsentligt sedan de nu gällande reglerna om skatteplikt för fastighet infördes. Detta har medfört bl.a. att kriminalvårdens behov av byggnader och andra lokaler nu har blivit ett helt annat än motsvarande tidigare behov. Förutom kriminalvårdsanstalter används numera i kriminalvården t.ex. byggnad för lager i eller utan anslutning till kriminalvårdsanstalt och jordbruksföretag. För kriminalvårdsstyrelsens frivård används lokaler för fritidsverksamhet och lägenheter för t.ex. skyddskonsulentexpeditioner i byggnader som ägs av kommunala bostadsföretag. Det förekommer också kriminalvårdsanstalter som ägs av enskilda. Detta gäller den öppna anstalten Skåltjärnshyttan.

Med hänsyn till förändringen av kriminalvårdens behov av byggnader och lokaler bör enligt kommitténs mening byggnader som används inom kriminalvården inte behandlas olika i skattepliktshänseende. Oavsett vem som äger fastigheten bör den vara skattefri. För att klargöra detta bör särskilt anges att byggnader som används inom kriminalvården skall vara undantagna från skatteplikt. Kommittén avser att också föreslå skattefrihet för jordbruk och skogsbruk, som används i kriminalvården. Denna fråga kommer att behandlas i avsnitt 7.4.4.10.

Byggnader för arbetsvård och omsorg om psykiskt utvecklingsstörda

Landstingsförbundet har i sin tidigare nämnda skrivelse anfört att skyddade verkstäder vid taxeringen har

behandlats olika ur skattepliktssynpunkt.

Anläggningar för skyddat arbete används enligt landstingsförbundet inom den landstingskommunala arbetsvården och omsorgen om de psykiskt utvecklingsstörda. Man upplyser om att till ett vårdhem för psykiskt utvecklingsstörda inom ett visst landsting är knutet dels verkstadsdrift, dels jordbruksdrift. Vid fastighetstaxeringen har verkstadsbyggnaden med tomt undantagits från skatteplikt medan jordbrukets byggnader och mark har ansetts skattepliktiga.

Inom omsorgsverksamheten finns dagcenter, vårdhem, inackorderingshem samt jordbruk och skogsbruk. Psykiskt utvecklingsstörda kan också sysselsättas inom arbetsvården.

I fråga om arbetsvårdens verksamhet kan nämnas att det inom denna finns dels arbetsvårdsföretag, dels arbetsvårdsinstitut. Arbetsvårdsföretagen omfattar verkstäder för skyddat arbete, kontorsarbetscentraler, industriella beredskapsarbeten och hemarbeten. Vid arbetsvårdsinstituten bedrivs arbetsprövning och arbetsträning.

Det är kommitténs uppfattning att alla byggnader som används för arbetsvård och omsorgsverksamhet bör vara skattefria. I avsnitt 7.4.4.10 kommer jord- och skogsbruken att särskilt behandlas.

Arbetsvård utövas som nyss nämnts även genom att arbete får utövas i hemmet i vissa fall. Den huvudsakliga användningen av lokaler där hemarbete utförs bör då enligt kommitténs mening inte anses vara arbetsvård. Villor eller hyreshus, där arbetet utförs, får i stället anses vara huvudsakligen använda som bostäder. Skattefrihet bör därför i dessa fall inte komma i fråga.

Arbete som utförs i hemmet inom arbetsvården bör enligt kommittens mening således inte berättiga till skattefrihet för bostadsbyggnad. Det bör här understrykas att kommitten har samma synsätt beträffande bostadsbyggnader inom övriga vårdområden, som har ansetts berättiga till skattefrihet för de byggnader där vården utövas. Om sådan vård utövas i liten skala, t.ex. genom att åldringar eller utvecklingsstörda vårdas av anhöriga i hemmet, bör detta inte vara skäl till att bostadsbyggnader skall undantas från skatteplikt.

I avsnitt 7.4.6 kommer kommitten att behandla bostadsbyggnader i allmänhet.

7.4.4.6 Bad-, sport- och idrottsanläggning

Byggnader för sundhetsvård är enligt 5 § 1 mom. första stycket d) KL undantagna från skatteplikt, om de ägs av staten, kommun eller annan menighet. Till denna kategori byggnader har badhus och badinrättningar ansetts höra. Sådana byggnader har därför enligt praxis blivit skattefria, om de t.ex. har haft en kommun som ägare, medan däremot badanläggning som tillhör t.ex. en förening för sundhetsvård eller en badhusförening inte har ansetts skattefri.

I förarbetena till lagstiftningen har frågan om vad som skall anses som byggnad för sundhetsvård inte berörts närmare. Att badinrättning kom att föras till denna kategori var i sak motiverat och låg i tiden vid regelns tillkomst.

Frågan om hur gränsdragningen bör göras för sådana byggnader för sundhetsvård som bör undantas från skatteplikt har varit föremål för bedömning i ett antal fall. Dessa fall kan emellertid inte anses ha

varit tillräckligt klart vägledande. Vid bedömning av skatteplikten för Stadion i Stockholm, som ägs av staten, ansågs vederlaget för uthyrning av anläggningen för högt för att skattefrihet skulle kunna medges (RÅ 1957 Fi 267). Detta beslut tyder i och för sig på att idrottsanläggningen, om sådant vederlag inte hade utgått, skulle ha räknats som en skattefri byggnad för sundhetsvård.

I andra fall då skattepliktsförhållanden för sport- och idrottsanläggningar har prövats - det har bl.a. gällt anläggningar med skidbackar, sportstugor och turiststugor, tillhöriga Svenska turistföreningen resp. idrottsförening och idrottsplatsförening - så har ägaren till byggnaden eller anläggningen inte varit de i 5 § föreskrivna, dvs. staten, kommun eller annan menighet. Anläggningarna har förklarats vara skattepliktiga. I fall som inte har blivit bedömda av regeringsrätten har t.ex. av staten ägd idrottsplats samt ishall, simhall och idrottsplats som ägs av kommun undantagits från skatteplikt.

Övervägande skäl talar enligt kommitténs mening - mot bakgrund av bl.a. den lämnade översikten av rättspraxis - för att man redan nu bedömer bad-, sport- och idrottsanläggningar som i princip skattefria byggnader för sundhetsvård. Detta samhällsnyttiga syfte bör även i fortsättningen medföra undantag från skatteplikt.

Någon anledning att vidhålla synsättet att idrottsanläggningar o.d. för skattefrihet skall ägas av nu angivna skatteprivilegierade ägare anser kommittén inte föreligga. Samhällsutvecklingen har medfört en viss spridning av ägandet till sådana anläggningar, bl.a. till idrottsföreningar. Riksdagen har tidigare beslutat om en förmånlig skattebehandling av ideella

föreningar m.m., vilket också kommer idrottsföreningarna till del.

Med anledning av vad som har anförts föreslås att byggnad som används för bad, sport, idrott och liknande undantas från skatteplikt, om allmänheten har tillträde till anläggningarna. Den begränsningen bör således göras att skattefrihet inte skall medges för anläggningar för privat bruk utan endast för sådana som är upplåtna till begagnande av allmänheten. Skattefriheten bör även gälla för t.ex. raststugor, som allmänheten har tillträde till.

7.4.4.7 Skolbyggnad

Allmänt

Statens, kommuns eller annan menighets byggnader för undervisning är enligt 5 § 1 mom. första stycket d) KL undantagna från skatteplikt. Dessutom är enligt punkt e) i samma stycke byggnad som tillhör allmänt undervisningsverk undantagen från skatteplikt, förutsatt att byggnaden är avsedd för undervisningsverkets verksamhet såsom sådant.

Som tillhöriga allmänt undervisningsverk har i praxis ansetts t.ex. Lundsbergs skola och Åsa folkhögskola (RÅ 1942 Fi 575 och 1935 Fi 393). Däremot har LO-skolan i Brunnsvik och Kaggeholms folkhögskola tillhörig Filadelfiaförsamlingen i Stockholm inte ansetts som skattefria (1955 Fi 1513 och 1963 Fi 1852).

Inte heller har det med hänsyn till lagstiftningens utformning kunnat tillmätas betydelse vid skattepliktsbedömningen om en skola t.ex. har varit underställd överstyrelsen för yrkesutbildning och

erhållit bidrag från staten och kommun. Detta var förhållandet för Frans Schartaus handelsinstitut i Stockholm. Byggnaden, som hade en annan ägare än staten, kommun eller annan menighet, har bedömts vara skattepliktig (RÅ 1950 Fi 495).

Kommittens principiella uppfattning i fråga om skatteplikt för skolbyggnader är att det förhållandet att staten genom olika åtgärder stödjer en skola eller har åtagit sig att ha tillsyn över undervisningen vid en skola ger uttryck för att den verksamhet - undervisning eller forskning - som bedrivs vid skolan är av sådan samhällsnyttig karaktär att den bör gynnas i skattepliktshänseende.

Regleringen av skolväsendet är komplicerad. Av reglerna framgår i huvudsak i vilken utsträckning det allmänna genom tillsyn och bidrag stödjer skolverksamhet. Till grund för sitt förslag i fråga om skatteplikt för skolbyggnader redovisar kommittén kortfattat i det följande regler som torde ha betydelse för bedömningen av skattepliktsförhållandena för skolbyggnader.

Vissa författningar angående utbildningsväsendet

I författningarna om utbildningsväsendet regleras bl.a. vilka myndigheter som skall vara centrala förvaltningsmyndigheter och ha inseende över skolor och utbildning av olika slag. Vidare finns regler för statsbidrag till skolverksamheten.

Skolöverstyrelsen

I förordningen (1965:737) med instruktion för SÖ anges att SÖ är central förvaltningsmyndighet för ärenden om utbildning med undantag av statlig högskoleutbildning, om inte regeringen förordnar annat,

och sådan kommunal högskoleutbildning, som regeringen anger särskilt. SÖ är också centralmyndighet för fortbildning av lärare och andra arbetstagare inom sitt verksamhetsområde. Om särskola stadgas särskilt.

SÖ:s funktion som central förvaltningsmyndighet för den huvudsakliga delen av undervisningsverksamheten innebär att SÖ skall ha inseende över

undervisningen av skolpliktiga barn och därtill hörande verksamhet,
skolor och därtill hörande verksamhet på vilka skollagen (1962:319) äger tillämpning,
skolor och utbildning i övrigt för barn, ungdom och vuxna samt därtill hörande verksamhet som anordnas av staten eller med statsbidrag av kommun, landstingskommun eller enskild,
vuxenutbildning enligt förordningen (1971:424) om kommunal och statlig vuxenutbildning,
det allmänna folkbildningsväsendet, innefattande folkhögskolor och det fria folkbildningsarbetet.

Skolor på vilka skollagen är tillämplig är grundskola, specialskola och gymnasieskola. Kommun skall sörja för undervisningen av barn i grundskola och främja åtgärder i syfte att bereda ungdom undervisning i gymnasieskola. Staten skall sörja för undervisning i specialskola. Landstingskommun skall främja åtgärder i syfte att bereda ungdom undervisning i gymnasieskola.

Enligt skollagen får skolplikt fullgöras i annan offentlig skola än grundskolan eller i enskild statsunderstödd skola. Skolplikt får också fullgöras i annan enskild skola, om den har godkänts för ändamålet av skolstyrelsen.

Vissa krav uppställs för godkännande. Om godkänd skola ej längre uppfyller villkoren för godkännande eller om vissa andra förhållanden visas föreligga

skall godkännandet återkallas om rättelse ej sker.

För den kommunala högskoleutbildningen gäller att skolstyrelsen skall vara lokal styrelse för primärkommuns och utbildningsnämnden för landstingskommuns grundläggande högskoleutbildning. Skolstyrelsen och utbildningsnämnden skall i huvudfallet ha inseende över alla angelägenheter som avser utbildningen och svara för att utbildningsuppgifterna fullgörs.

Kommunal och landstingskommunal högskoleutbildning anordnas vid en eller flera skolenheter för gymnasieskola i kommuner eller landstingskommuner, om inte regeringen för visst fall bestämmer annat. Om det anges i utbildningsplanen för viss linje skall undervisning förläggas till företag eller annan institution än högskolan och meddelas där av lärare som företaget eller institutionen tillhandahåller. Företaget eller institutionen skall även tillhandahålla de lokaler och den utrustning som behövs för undervisningen. Denna undervisning kallas inbyggd undervisning.

Den kommunala och statliga vuxenutbildningen anordnas i form av kurser. För kommunal vuxenutbildning får eller skall under vissa förutsättningar anordnas särskild skolenhet. Kommunal vuxenutbildning, för vilken särskild skolenhet ej anordnas, skall som regel förläggas till skolenhet med gymnasieskola. Om kommunen inte har anordnat gymnasieskola skall utbildningen förläggas till skolenhet med endast grundskola.

Statlig vuxenutbildning meddelas i form av grundskolkurser, gymnasiekurser, brevskolkurser och laborationskurser. För statlig vuxenutbildning finns de särskilda skolenheter som regeringen bestämmer.

För anordnande av brevskolundervisning får SÖ avtala om samverkan med brevskola.

Universitets- och högskoleämbetet

I högskoleförordningen (1977:263) sägs att inom utbildningsdepartementets verksamhetsområde universitets- och högskoleämbetet är central förvaltningsmyndighet i fråga om statlig högskoleutbildning, om inte regeringen föreskriver annat för viss utbildning.

Enligt instruktionen för universitets- och högskoleämbetet (1976:702) är ämbetet central förvaltningsmyndighet för de statliga högskolorna med undantag för Sveriges lantbruksuniversitet.

Enligt högskolelagen (1977:218) skall vid statlig enhet inom högskolan finnas en styrelse och ett rektorsämbete. Styrelsen skall ha inseende över högskoleenhetens alla angelägenheter och svara för att enhetens uppgifter fullgörs. Rektorsämbetet skall under styrelsen fortlöpande ha det närmaste inseendet över allt som rör högskoleenheten.

I fråga om högskoleutbildningen gäller enligt högskoleförordningen att SÖ är central förvaltningsmyndighet för den kommunala högskoleutbildningen, om inte regeringen föreskriver annat för viss utbildning.

Skolöverstyrelsen och socialstyrelsen

I lagen (1967:940) angående omsorger om vissa psykiskt utvecklingsstörda stadgas om undervisning (särskola) och vård för psykiskt utvecklingsstörda. SÖ och socialstyrelsen utövar högsta tillsynen över den verksamhet som bedrivs enligt lagen.

Arbetsmarknadsstyrelsen

Om kurser för arbetsmarknadsutbildning (AMU-kurser) stadgas i arbetsmarknadskungörelsen (1966:368). På begäran av arbetsmarknadsstyrelsen anordnar SÖ AMU-kurser. SÖ får anlita annan kursordnare. Arbetsmarknadsstyrelsen får också låta anordna AMU-kurs genom annan kursanordnare än SÖ. Kommun och landstingskommun får anordna AMU-kurser. Statsbidragsstödda kurser skall stå under tillsyn av SÖ.

Övrigt om tillsyn av undervisning m.m.

Länsskolnämnden skall ha inseende över skolorna i länet och därtill hörande verksamhet. Dessutom har nämnden att öva tillsyn över undervisningen av skolpliktiga barn i enskilda skolor, vid sjukvårdsanstalter och barnhem.

Militärhögskolan och försvarshögskolan lyder under överbefälhavaren.

I grundstadgar för handelshögskolan i Stockholm sägs att högsta vården och styrelsen av handelshögskolan utövas av dess direktion.

Regeringen kan genom särskilda beslut tillåta att viss enskild skola eller viss utbildning vid enskild skola som ej har statsunderstöd skall stå under statlig tillsyn. Motivet till att sådana beslut har meddelats är att eleverna kan få studiestöd, om skolan eller undervisningen har ställts under statlig tillsyn. Regeringens praxis när det har gällt att tillåta statlig tillsyn har under senare år varit mycket restriktiv.

Statsbidrag

Det finns också ett flertal författningar om statsbidrag i olika former till skolor och utbildning.

Statsbidrag utgår t.ex. till kostnader för driften av gymnasieskola och kommunal högskoleutbildning (SFS 1966:115) och till driften av grundskola (SFS 1978:345).

I förordningen (1971:424) om kommunal och statlig vuxenutbildning finns bestämmelser om statsbidrag. Vidare finns föreskrifter om statsbidrag till exempelvis enskilda yrkesskolor, folkhögskolor, enskild sjuksköterskeutbildning och särskolor.

Till det fria och frivilliga folkbildningsarbetet utgår också statsbidrag. Här kan nämnas förordningen (1963:463) om statsbidrag till sådant arbete. I förordningen nämns särskilt att folkbildningsarbetet skall stå under tillsyn av SÖ.

Det är vanligt att skola som står under tillsyn av statlig myndighet också har statsbidrag.

Sammanfattning

Byggnader som används för undervisning bör som tidigare vara undantagna från skatteplikt. Enligt kommitténs uppfattning måste emellertid en avgränsning göras för att klargöra vilken verksamhet som skall bedrivas i en byggnad för att denna skall hänföras till skattefri skolbyggnad. Enligt kommitténs mening bör följande förutsättningar därvid gälla.

I första hand bör byggnad som används vid skola som anordnas av staten vara skattefri. När det gäller

skolor som anordnas av annan än staten bör skolan ha anknytning till staten för att byggnad, som den är inrymd i, skall vara skattefri. Detta får anses vara fallet i fråga om skola som anordnas med statsbidrag. Samma bör gälla byggnad som används vid skola som inte är statlig och som inte får statsbidrag men vars undervisning i sin helhet står under inseende av statlig myndighet.

Med undervisning bör i detta sammanhang forskning jämställas. Byggnad som används för forskning vid de skolor, som nu har omtalats, bör också vara skattefri.

För elever vid grundskolor och gymnasieskolor finns elevhem och skolhem. Dessa är främst avsedda för de elever som inte har sitt hem på eller i närheten av skolorten. När det gäller internatskolor ligger det i själva skolformen att skolans elever bor vid skolan under terminerna.

I avsnitt 7.4.6 kommer kommittén att framlägga ett förslag om att bostadsbyggnader inte skall vara skattefria.

Nyssnämnda bostadsbyggnader för elever får anses ha sådan anknytning till de skolor som eleverna är knutna till att skattefrihet för bostadsbyggnaderna är motiverad, om de byggnader som används av skolorna är skattefria. Skattefrihet för bostadsbyggnader bör därför medges i detta fall. Detta synes i stort sett stämma överens med gällande praxis.

7.4.4.8 Kulturbyggnad

Enligt 5 § 1 mom. första stycket d) KL är statens, kommuns eller annan menighets byggnad för kulturvård

skattefri. Vidare är enligt punkt h) i samma stycke museer oavsett ägare skattefria.

Byggnad för kulturvård medtogs bland de skattefria objekten redan år 1920. Museer blev skattefria år 1928. I anvisningarna till 5 § KL ges en närmare beskrivning av vad som avses med museer. Ett slott där tavelsamlingar förvaras skall inte betraktas som museum, om slottet mera regelbundet används som bostad för annan än vaktpersonal.

I praxis har Dramatiska teaterns och Operans byggnader i Stockholm ansetts skattefria till de delar de inte har hyrts ut för restaurang och affärslokaler (RÅ 1927 Fi 1210-1220).

Kulturell användning av byggnader är således redan nu gynnad i fråga om garantibeskattningen. När det gäller det kulturella utbudet ligger det i kommunernas intresse att det blir rikligt och varierat. Kommunernas intresse och inseende över den kulturella verksamheten inom kommunen visar sig bl.a. i de kommunala kulturnämnderna.

Enligt kommitténs mening är det, med de utgångspunkter som kommittén har redovisat tidigare, naturligt att byggnader för kulturella ändamål undantas från skatteplikt. Detta svarar också mot den inställning som statsmakterna har gett uttryck för i prop. 1976/77: 135, som har antagits av riksdagen och som bl.a. innebär att föreningar för kulturella ändamål i de flesta avseenden är befriade från att betala inkomstskatt och även från att betala skatt på garantibelopp.

De byggnader som här i första hand avses falla in under begreppet kulturbyggnad är, utom museer, byggnader för teater och bio. Det finns endast ett litet

antal teaterbyggnader som ägs av staten. I Stockholm finns ett fåtal särskilda teaterhus med staten eller annan som ägare.

De teatrar ute i landet som har fasta ensembler är stadsteatrar och regionsteatrar. Det finns omkring 30 särskilda teaterhus för sådana teatrar. Härutöver finns ca 20 särskilda teaterhus på orter utan fasta ensembler. Vanligen är kommunerna direkt eller indirekt ägare eller delägare till nu nämnda byggnader. I övrigt spelas teater i byggnader och lokaler som används även för andra ändamål. Folkets hus-föreningarna är de största lokalhållarna.

Endast ett mycket litet antal biografer är inrymda i separata byggnader. Det finns fortfarande kvar några enstaka gammaldags s.k. biograflador. Biografverksamheten bedrivs huvudsakligen i byggnader och lokaler som används även för annan verksamhet, exempelvis Folkets hus.

Normalt utgör biograflokalen endast en del av byggnaden, och om huvudsaklighetsprincipen genomförs torde den i alllmänhet komma till användning vid bedömningen av skatteplikten för dessa byggnader.

När det gäller teater- och biografbyggnader torde skattebortfallet vara ringa, om skattefrihet införs för sådana byggnader, även om de ägs av enskilda. Principen att bortse från vem som är ägare gäller dessutom redan nu i fråga om museer.

På grund av vad som har anförts förordas att byggnader som används för kulturella ändamål såsom biografbyggnader, teaterbyggnader, museibyggnader och liknande undantas från skatteplikt.

7.4.4.9 Ecklesiastikbyggnad

Kyrkor och andra byggnader för religionsvård

Statens, kommuns eller annan menighets byggnad för religionsvård är enligt 5 § 1 mom. första stycket d) KL undantagen från skatteplikt. Vidare har enligt punkt e) i lagrummet byggnader som tillhör kyrkor och trossamfund, som avses i 53 § 1 mom. e) KL, varit undantagna från skatteplikt, om byggnaderna används i institutionernas verksamhet såsom sådana. Fr.o.m. 1979 års inkomsttaxering har 53 § 1 mom. e) fått en ny lydelse. Trossamfund har borttagits men i stället anges ideella föreningar, som fyller vissa villkor. En redogörelse om dessa föreningar lämnas i avsnitt 7.4.5.5.

Vidare gäller att kyrkobyggnader och bönehus, som offentlig gudstjänst förrättas i och som tillhör sammanslutningar eller enskilda, är skattefria enligt 5 § 1 mom. första stycket h), om de inte har undantagits genom att de tillhör tidigare i 5 § givna rättssubjekt.

Sammanfattningsvis gäller i dag att alla byggnader, där det förrättas gudstjänst, är undantagna från skatteplikt.

Före år 1920 var alla statens, kommuners och menigheters fastigheter inom deras eget område skattefria. Då gällde också att enskildas och samfunds kyrkor och bönehus var skattefria. Även sedan statens, kommuns och annan menighets obegränsade skattefrihet togs bort år 1920 har dessa rättssubjekts byggnader för religionsvård varit undantagna från skatteplikt.

När KL tillkom år 1928 ändrades ordet samfund i 5 §

1 mom. första stycket h) till sammanslutningar efter ett påpekande att även aktiebolag kunde äga predikolokaler.

I fråga om innebörden av ordet kyrka sägs i punkt sju av anvisningarna till 53 § KL att med kyrka avses en till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e.d. i dess egenskap av ägare till viss för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom. Undantaget i 5 § 1 mom. första stycket e) för kyrkor och andra trossamfund tillkom efter förslag i prop. 1951:175. Dissenterlagskommittén, vars förslag låg till grund för propositionen, anförde att det förhållandet att kyrkor ej fanns med bland rättssubjekten i 5 § 1 mom. första stycket e) kunde tänkas bero på att det vid utformningen av lagtexten hade antagits att all för svenska kyrkan avsedd egendom tillhörde vederbörande församling. Befrielse skulle i så fall inträda enligt 5 § 1 mom. första stycket d), varigenom statens, kommuns eller annan menighets byggnader för religionsvård var undantagna från skatteplikt.

Det var dock inte alls säkert enligt dissenterlagskommittén att vederbörande församling ägde den för svenska kyrkan avsedda egendomen. Inte heller kunde kyrkan omfattas av bestämmelsen i 5 § 1 mom. första stycket h). Dissenterlagskommittén hade i sitt betänkande föreslagit att trossamfund borde tas in bland de privilegierade i 53 § 1 mom. e), om de utövade kyrklig verksamhet. Kyrkor ingick redan i lagrummet. I konsekvens med detta ansåg man inte bara att kyrkors byggnader skulle undantas från skatteplikt enligt 5 § 1 mom. första stycket e), utan också nu nämnda trossamfunds. På så sätt tillkom hänvisningen från detta lagrum till 53 § 1 mom. e). I 5 § 1 mom. första stycket h) gjordes den

ändringen att undantag skulle gälla kyrkobyggnader och bönehus, vari offentlig gudstjänst förrättades i den mån de inte kunde anses hänförliga under 5 § 1 mom. första stycket e). Sjunde anvisningspunkten till 53 § kom till vid samma tillfälle.

Den religiösa verksamhet som bedrivs i kyrkor och liknande lokaler har en hög grad av samhällsnytta. Kommittén vill därför i sitt förslag inte göra någon ändring i de skattepliktsförhållanden som gäller nu. Kyrka eller annan byggnad som används för gudstjänst bör vara skattefri. Även andra byggnader som används för religiös verksamhet bör vara skattefria, t.ex. församlingshem och byggnader för religiös barn- och ungdomsverksamhet. Detta bör gälla oavsett vem som är ägare till byggnaderna.

Detta förslag motsvarar i princip vad som nu gäller om statens, kommuns eller annan menighets byggnad för religionsvård samt sammanslutningar och enskilda tillhöriga kyrkobyggnader och bönehus, vari offentlig gudstjänst förrättas. Byggnader tillhöriga kyrkor och trossamfund kommer att beröras i avsnitten 7.4.5.3 och 7.4.5.5.

Byggnader på begravningsplats m.m.

I 5 § 1 mom. första stycket b) KL sägs nu att begravningsplats som tillhör staten, kommun eller annan menighet är undantagen från skatteplikt. Regeln som fick sin utformning år 1920 omfattar i och för sig endast marken, och någon särskild regel om skattefrihet för byggnader på begravningsplatser finns inte.

Kommittén har i avsnitt 6.3.3.10 förordat att begravningsplats klassificeras som övrig mark och avser att i avsnitt 12.2.12 föreslå att övrig mark inte skall

värderas. På det sättet kommer garantibeskattningen inte heller i fortsättningen att beröra sådan mark.

I fråga om byggnader på begravningsplats så har byggnader för skötsel av begravningsplats i praxis undantagits från skatteplikt. Däremot har inte byggnad på begravningsplats som har innehållit endast bostäder för personal vid begravningsplatsen undantagits (RÅ 1932 ref. 40). Kommittén avser inte att föreslå någon ändring i detta hänseende. Byggnad som används för vård av begravningsplats bör fortfarande vara undantagen från skatteplikt. Till denna grupp av byggnader bör också hänföras krematorier och bårhus.

Prästgårdar

Från skatteplikt undantas enligt 5 § 1 mom. tredje stycket KL prästgård, som avses i lagen (1970:939) om förvaltning av kyrklig jord.

I betänkandet (SOU 1978:3) Stat-kyrka har en utredning gjorts om de beskattningsrättsliga konsekvenserna av en relationsförändring mellan staten och svenska kyrkan (s. 237 f.). Genom utredningen framkom att svenska kyrkan som helhet liksom stiften och församlingarna var för sig efter en relationsförändring kommer att bli jämställda med sådana ideella föreningar som utövar kyrklig verksamhet. Detta medför att kyrkan, stiften och församlingarna skulle bli befriade från garantibeskattning för byggnader med tomt som de äger och som används i deras ideella verksamhet (se vidare under avsnitt 7.4.5.5).

Prästgårdar hör till den s.k. specialreglerade kyrkliga egendomen. I betänkandet föreslås att sådan egendom förs till stiftelser och att prästgårdar hänförs till boställsstiftelser (s. 89).

I den särskilda utredningen om de skatterättsliga konsekvenserna av en relationsförändring konstateras att stiftelser för den specialreglerade egendomen inte faller in under skattelindringsbestämmelserna för de ideella föreningarna. Stiftelserna kommer således att bli oinskränkt skattskyldiga. Detta skulle innebära skatteskärpningar för församlingarna, om inte en lagändring åstadkommer att dessa stiftelser jämställs med de allmännyttiga ideella föreningarna.

Kommitténs uppfattning är i princip att bostadsbyggnader i fortsättningen skall vara skattepliktiga (se vidare avsnitt 7.4.6). I konsekvens med detta borde också prästgårdar bli skattepliktiga. Det finns emellertid också skäl för att prästgårdar hänförs till skattefria fastigheter. Sålunda rymmer de ofta lokaler för expedition, vigsel, sammanträden m.m. Vidare har de i många fall kulturhistoriskt värde. I avvaktan på lösningen av kyrka-statfrågan anser kommittén det lämpligt att nu inte föreslå någon ändring i skattepliktsförhållandet för prästgårdar. Prästgårdarna föreslås därför hänföras till ecklesiastikbyggnader och sålunda alltjämt vara skattefria.

7.4.4.10 Annan egendom än specialbyggnad

Lantbruk inom vårdområdet

I direktiven till kommittén riktades uppmärksamhet mot de mindre lämpliga konsekvenser reglerna om skatteplikt för med sig då fastigheter, på vilka jord- och skogsbruk inom kriminalvården bedrivs, blir skattepliktiga. Detta gällde enligt departementschefen även landstingens sjukvårdsbyggnader inom jord- och skogsbruk.

Landstingsförbundet har i sin skrivelse till kommittén också påpekat inkonsekvensen i att jordbruksfastighet, där vård av psykiskt utvecklingsstörda bedrivs är skattepliktig, medan verkstad för samma typ av verksamhet har förklarats skattefri.

Tidigare har kommittén föreslagit att specialbyggnader som används bl.a. inom kriminalvården, omsorgsvården och sjukvården - s.k. vårdbyggnader - skall vara undantagna från skatteplikt. Dessa kan i och för sig vara belägna vid ett jordbruk men taxeras då för sig. Någon anledning att motsvarande skattefrihet inte skall gälla även för ekonomibyggnader och åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment, övrig mark och markanläggningar som hör till fastigheten finns enligt kommitténs mening inte, om fastigheten huvudsakligen används inom de verksamhetsområden som nämns i definitionen av vårdbyggnad. Den verksamhet som bedrivs på dessa lantbruk har samma syfte som den som bedrivs i andra byggnader inom resp. vårdområde. Regeln om skattefrihet för lantbruk inom vårdområdet föreslås bli intagen i 3 kap. 3 § FTL.

Lantbruk inom skolväsendet

Landstingsförbundet har i sin skrivelse pekat på behovet av en ändring i reglerna om skatteplikt för jordbruksfastigheter, på vilka det bedrivs undervisning. Detta gäller t.ex. jordbruk som används för utbildning på gymnasieskolans jordbrukslinje.

I avsnitt 7.4.4.7 har föreslagits att byggnader, som används för det helt övervägande antalet skolor skall undantas från skatteplikt. På grund härav och av i övrigt motsvarande skäl som har anförts för skattefrihet för lantbruk inom vårdområdet bör skattefri-

het även medges för ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment, övrig mark och markanläggningar som hör till fastigheten om den huvudsakligen används i undervisning eller forskning vid nämnda skolor. Detta bör regleras i 3 kap. 3 § FTL tillsammans med föreskriften om undantag från skatteplikt för lantbruk inom vårdområdet.

7.4.5 Skattefrihet på grund av användningssätt och ägare

7.4.5.1 Allmänt

I 2 kap. FTL har föreslagits att s.k. allmänna byggnader skall indelas såsom en typ av specialbyggnad. Det är den enda typen av specialbyggnad som förutsätter både viss bestämd användning och ägare. För de allmänna byggnaderna lämnas en redogörelse vid nästa punkt.

I 5 § 1 mom. första stycket e) KL räknas nu upp vissa institutioner vars byggnader är undantagna från skatteplikt, om de används i institutionernas verksamhet såsom sådana. För dessa bestämmelser har redogjorts i avsnitt 7.2.3. Bestämmelserna fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1942. Härefter har endast vissa punktändringar gjorts i lagrummet. Vid översynen har kommittén undersökt i vad mån även i fortsättningen metoden att skattemässigt privilegiera särskilt angivna rättssubjekt är befogad och därför bör behållas. I prop. 1942:134 s. 46 anförde departementschefen att urvalet av de rättssubjekt som skall erhålla skattefrihet borde ske med ganska stor stränghet.

Kommittén anser att även om en sådan princip också nu bör ligga i grunden för bedömningen av skatte-

pliktsindelningen påverkas denna av de numera antagna mer liberala reglerna om skattskyldighet och även om skyldighet att erlägga skatt på garantibelopp för vissa ideella föreningar (SFS 1977:572). Reglerna om skattefrihet under förutsättning av angiven ägare och användning för andra byggnader än allmänna byggnader och till sådana byggnader hörande mark och anläggningar föreslås bli intagna i 3 kap. 4 § FTL. Skattefriheten bör liksom i gällande ordning bara avse egendom med beskattningsnaturen annan fastighet.

7.4.5.2 Allmänna byggnader

F.n. är enligt 5 § 1 mom. första stycket d) KL statens, kommuns eller annan menighets byggnader för allmän styrelse eller förvaltning samt för rättsvård, ordning eller säkerhet befriade från skatteplikt. Hit räknas enligt punkt 3 av anvisningarna inte byggnader som är avsedda för statens affärsdrivande verksamhet.

Även i fortsättningen bör befrielse medges för de byggnader som har nämnts i föregående stycke och som föreslås bli benämnda allmänna byggnader. Byggnader för styrelse och förvaltning bör emellertid liksom gäller f.n. inte vara skattefria oberoende av vem som äger dem. Särskilt när det gäller administrations- och förvaltningsbyggnader måste kravet uppställas att skattefriheten skall gälla endast statens, kommuns eller annan menighets byggnader. Skäl att undanta enskilda företags administrationsbyggnader från skatteplikt kan inte anses föreligga. Även i fråga om övriga allmänna byggnader bör samma ägarkrav ställas.

Byggnader för barnavård som tillhör staten, kommun

eller annan menighet är enligt 5 § 1 mom. första stycket d) skattefri liksom byggnad som hör till sammanslutningar, t.ex. sådana som syftar till att främja vård och uppfostran av barn enligt 53 § 1 mom. e) KL. En grupp av byggnader som däremot inte nämns i 5 § KL är fritidsgårdar och liknande byggnader.

Kommunerna har för olika fritidssysselsättningar fritidsgårdar, ungdomsgårdar och kvartersgårdar. Gårdarna används i många fall för verksamhet bland pensionärer på dagarna och ungdomar på kvällarna. För att inte binda namnet till någon särskild sorts verksamhet har många kommuner gått över till benämningen fritidsgårdar.

Sådana och liknande gårdar, som nyss har nämnts, fyller viktiga samhällsfunktioner. De bör därför vara undantagna från skatteplikt. Även här bör emellertid ägarkrav uppställas. I huvudsak torde endast av kommunerna ägda byggnader komma att beröras av detta förslag.

Med hänsyn till att förslaget innebär att ett ägarkrav uppställs för skattefrihet för allmänna byggnader kan ifrågasättas om inte denna typ av byggnader i lagtexten bör föras till 3 kap. 4 § FTL, där särskilt angivna institutioners byggnader har tagits in. För nyssnämnda byggnader föreslås att inte något annat krav på användning ställs upp än att byggnaderna används i institutionernas verksamhet såsom sådana. Förslaget beträffande allmänna byggnader innebär att dessa skall användas för speciellt angivna ändamål för att skattefrihet skall medges. Kommittén anser därför att de allmänna byggnader som nu är i fråga lagtekniskt bör hänföras till 2 § i 3 kap. hellre än till 4 §.

7.4.5.3 Kyrkors byggnader

Som framgår av avsnitt 7.4.4.9 menas med kyrka enligt 53 § 1 mom. e) KL till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e.d. i dess egenskap av ägare till viss för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom. Byggnader som används i dessa kyrkors verksamhet är skattefria, om de används i kyrkornas verksamhet såsom sådana.

Innehållet i förslaget om att ecklesiastikbyggnader skall undantas från skatteplikt torde till största delen motsvara nu gällande skattefrihet för kyrkor. Som emellertid framgår av avsnitt 7.4.5.1 har kommittén funnit att även i fortsättningen vissa rättssubjekts byggnader bör vara skattefria under förutsättning att de används på särskilt sätt.

Enligt kommitténs uppfattning bör byggnader som tillhör kyrkor som avses i 53 § 1 mom. e) KL även fortsättningsvis vara skattefria, om byggnaderna används i deras verksamhet såsom sådana, förutsatt att byggnaderna inte är att hänföra till specialbyggnader och därigenom enligt 2 kap. 2 § FTL redan är befriade från skatteplikt.

7.4.5.4 Akademiers, barmhärtighetsinrättningars och vissa stiftelsers byggnader

I 5 § 1 mom. första stycket e) KL undantas från skatteplikt byggnader som tillhör akademier, barmhärtighetsinrättningar samt sådana stiftelser och föreningar som avses i 53 § 1 mom. e), om byggnaderna används i institutionernas verksamhet såsom sådana. Redogörelse för vilka stiftelser och föreningar som anges i lagrummet har lämnats i avsnitt

7.2.3. Reglerna om skattefrihet för nyssnämnda institutioners byggnader fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1942.

Akademiers och barmhärtighetsinrättningars byggnader var undantagna från skatteplikt redan före 1920 års lagstiftning. Bestämmelserna som tillkom år 1942 och som rörde vissa stiftelser, vilkas verksamhet hade till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn, att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande, ansågs nästan överensstämma med uttrycket i dessförinnan gällande lagtext "fromma stiftelser ävensom stipendiefonder". Byggnader tillhöriga vissa föreningar som verkade för samma ändamål undantogs också från skatteplikt.

År 1942 blev också byggnader tillhöriga stiftelser och föreningar, som främjar försvaret och vetenskaplig forskning, befriade från skatteplikt. Begreppet vetenskapliga samfund utmönstrades i stället ur lagtexten.

I Landéns betänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen som avgavs år 1917 sägs beträffande akademier, barmhärtighetsinrättningar m.fl. institutioner, för vilka frihet från fastighetsbevillning redan förelåg, att skälet för skattefriheten torde betingas av ömmande omständigheter eller också kunde skattefriheten försvaras med det i allmännhet gagneliga ändamål som institutionerna avsåg att främja (s. 225).

Eiserman och von Wolcker anförde i sitt motiv till förslag år 1917 till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet att någon fullt bestämd praxis inte ansågs råda om den närmare innebörden av be-

greppet barmhärtighetsinrättningar. I begreppet torde ha inbegripits endast enskilda inrättningar. I praxis torde sjuk- och fattigvårdsinrättningar som tillhörde enskilda stiftelser eller som var uppförda vid större bruksanläggningar osv. ha ansetts vara barmhärtighetsinrättningar.

Vidare torde även andra rena välgörenhetsanstalter såsom barnhem, skyddshem o.d. ha betraktats som barmhärtighetsinrättningar (s. 344).

Inför lagändringen år 1942 anförde 1936 års skattekommitté (SOU 1939:47 s. 55) att den verksamhet som utövas av akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar utan gensägelse torde få anses vara av den högt kvalificerade art att en särställning i beskattningshänseende var befogad. Enligt skattekommitténs förslag utgjorde dessa inrättningar en kärna, omkring vilken skattefriheten i övrigt hade uppbyggts.

Skattefriheten borde enligt skattekommittén inte vara begränsad till sådana rättssubjekt som utövade sin verksamhet på egen anstalt. De flesta stiftelser torde vara penningstiftelser och dessa borde, om de främjade samma ändamål som nyss nämnda inrättningar, få samma skatteförmåner som dessa. Skattekommittén ansåg även att ideella föreningar, som främjade samma ändamål som stiftelserna och som inte tillgodosåg medlemmarnas ekonomiska intressen, i skattehänseende borde behandlas likadant som stiftelserna. På så sätt tillkom den uppräkning av stiftelser och föreningar som har funnits i 53 § 1 mom. e) KL t.o.m. 1978 års inkomsttaxering. För föreningarna gäller, som tidigare har nämnts, nya bestämmelser fr.o.m. 1979 års inkomsttaxering. Till dessa föreningars byggnader återkommer framställningen under nästa punkt.

I den proposition som följde på skattekommitténs betänkande anförde föredragande departementschefen att anledning inte torde föreligga att upphäva den sedan länge gällande skattefriheten för akademier. Det syntes inte föreligga något behov att genom uppräkning precisera omfattningen av skattefriheten. Eftersom en akademi i författningstextens mening åtminstone i regel torde vara utrustad med något slag av offentlig sanktion borde givetvis inte en förening enbart genom att beteckna sig som akademi komma i åtnjutande av skattefrihet (prop. 1942:134 s. 48).

I rättspraxis har tomt och därpå uppförd byggnad, som Vetenskapsakademien hade fått som donation med villkor att ett par lägenheter, som var inrymda i byggnaden, skulle disponeras av tjänstemän i två angivna stiftelser, ansetts skattepliktiga till den del stiftelserna disponerade fastigheten (RÅ 1941 Fi 81).

Som fromma stiftelser har i praxis ansetts bl.a. Höstsol - Gustaf Fredrikssons ålderdomshem med ändamål att bereda äldre förtjänta, obemedlade skådespelare och skådespelerskor en bekymmersfri ålderdom samt Svenska diakonisällskapets vilohem för anstaltens systrar i Stockholm.

Även om behovet av nu nämnda enskilda inrättningar, som avses i 53 § 1 mom. e) KL, har minskat genom utvidgningen av den allmänna sektorn får dessa institutioner enligt kommitténs mening anses fylla en uppgift, som kan motivera att skattefriheten behålls för dem. Byggnader som tillhör barmhärtighetsinrättningar och stiftelser, som avses i 53 § 1 mom. e) KL, bör således även framdeles vara undantagna från skatteplikt. Även akademiers byggnader bör vara befriade från skatteplikt i fortsättningen.

7.4.5.5 Ideella föreningars byggnader

Enligt 5 § 1 mom. första stycket e) KL är byggnader som tillhör föreningar, som avses i 53 § 1 mom. e) undantagna från skatteplikt, om byggnaderna är avsedda för föreningarnas verksamhet såsom sådana. I avsnitt 7.2.3 har en redogörelse lämnats för innehållet i 53 § 1 mom. e). Som framgår där gäller nya regler om föreningar fr.o.m. 1979 års inkomsttaxering.

De nya reglerna kom till efter förslag i prop. 1976/77:135 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m.

De nya reglerna gäller för ideella föreningar som bedriver verksamhet av allmännyttig natur, som är öppna och som använder sina inkomster i det ideella arbetet. Som allmännyttiga ändamål räknas bl.a. religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga och konstnärliga ändamål.

Reglerna innebär en betydligt förmånligare skattemässig behandling av föreningarna än som tidigare har varit fallet. De föreningar som fyller kravet på allmännytta, öppenhet och inkomstanvändning skall inte beskattas för kapitalinkomster och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Föreningarna frikallas också från skatt för en del fastighets- och rörelseinkomster. Utvidgningen av skattefrihet för inkomst av fastighet och rörelse avser inkomst som har naturlig anknytning till föreningars ideella ändamål och inkomst som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Föreningarna har också fått rätt till ett grundavdrag på 2 000 kr.

Vidare har en bestämmelse införts i 47 § KL om att

garantibelopp inte skall beräknas för fastighet som ägs av ideell förening, om föreningen är frikallad från skattskyldighet för inkomst av den förvärvskälla som fastigheten ingår i.

I fråga om förarbetena till den nya lagstiftningen om ideella föreningars beskattning kan följande anföras. Föreningsskatteutredningen föreslog att alla fastigheter tillhöriga skattebefriade ideella föreningar skulle undantas från skatteplikt.

Vid remissbehandlingen anfördes att kopplingen mellan regler om inkomsttaxering och fastighetstaxering var olämplig och att samordningsproblem kunde uppkomma. Problem kunde också uppkomma vid fastighetstaxeringen, om en förening ett år är oinskränkt skattskyldig men ett annat år helt frikallad från skatt.

I propositionen anförde föredragande departementschefen att en fastighet som ägs av en ideell förening alltid måste ingå i förvärvskälla som tillhör något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Enligt departementschefens förslag skulle ideella föreningar i princip vara skattskyldiga för inkomst från dessa förvärvskällor, om inte inkomsten bl.a. hänförde sig till finansieringskälla av traditionell natur eller till verksamhet som har naturlig anknytning till föreningarnas ideella ändamål.

Departementschefen ansåg att om en fastighet direkt var avsedd för en förenings ideella verksamhet så borde föreningen befrias från skatt både för den löpande inkomsten och garantibeloppet.

Om departementschefens principlösning för beskattning av ideella föreningar genomfördes skulle detta få

till följd att skattefrihet för löpande inkomster och garantibelopp kunde komma i fråga för ett mycket större antal fastigheter än vad som då gällde. Det kunde därför antas bli vanligare att taxeringsmyndigheternas bedömning av den förvärvskälla som fastigheten ingår i skulle skilja sig från motsvarande bedömning för närmast föregående beskattningsår. Det nuvarande systemet med koppling mellan fastighetstaxering och inkomsttaxering var besvärligt att tillämpa i sådana fall.

Departementschefen fann det mindre lämpligt att föregripa kommittens arbete genom att i det läget utvidga kretsen av skattefria fastigheter.

I stället för att föreslå någon ändring i reglerna om skatteplikt för fastighet föreslog departementschefen att befrielse från beskattning för garantibelopp skulle ges, genom att man ändrade reglerna för beräkning av garantibelopp i 47 § KL. Departementschefen föreslog därför att garantibelopp inte skulle beräknas för fastighet, som ingår i förvärvskälla för vars inkomst föreningen är frikallad från skattskyldighet.

På så vis skulle fastigheter som tillhör nämnda ideella föreningar komma att behandlas på ett enhetligt sätt, om de ingår i en och samma förvärvskälla. Om en ideell förening äger en fastighet som delvis används i det ideella arbetet och delvis hyrs ut för annat ändamål, skulle föreningen bli befriad från skatt för all fastighetsinkomst och hela garantibeloppet,såvida fastigheten är avsedd huvudsakligen för den ideella verksamheten. I annat fall skulle föreningen beskattas för all inkomst och hela garantibeloppet. Den bedömning av fastigheten som har skett vid fastighetstaxeringen skulle därvid inte komma

att ha någon betydelse (s. 91 f.).

Enligt kommittén uppfattning bör de ideella föreningar som avses här vara befriade från att betala garantiskatt för de byggnader som de äger och som används i föreningens ideella verksamhet.

Man kan gå till väga på olika sätt för att nå detta resultat. En möjlighet är att behålla den nuvarande konstruktionen, dvs. den bestämmelse i 47 § KL som innebär att garantibelopp inte skall beräknas för vissa fastigheter, medan skatteplikten i och för sig behålls för samma fastigheter. En annan väg är att undanta från skatteplikt de föreningars fastigheter som avses i 47 § KL. Det tredje alternativet är att föra in de ideella föreningarna i 3 kap. 4 § FTL tillsammans med övriga där särskilt angivna rättssubjekt.

Kommittén har valt att föreslå det tredje alternativet. Det innebär att de ideella föreningarna behandlas på samma sätt som övriga särskilt nämnda institutioner. I 3 kap. 4 § FTL föreslås att byggnader som tillhör de där angivna institutionerna skall undantas från skatteplikt, om byggnaderna huvudsakligen används i institutionernas verksamhet såsom sådana.

Enligt de två övriga alternativen skulle de fastigheter beröras som ingår i sådana förvärvskällor som föreningarna är frikallade från skattskyldighet för inkomst ifrån. Som tidigare har angetts gäller det inkomst av fastighet eller rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till den ideella verksamheten eller som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

Man kan tänka sig att en fastighet som är avsedd för verksamhet, som har nämnts ovan, inte kan anses vara använd i föreningens verksamhet såsom sådan. Detta skulle kunna vara fallet om t.ex. en förening bedriver någon fabrikstillverkning som har naturlig anknytning till verksamheten. Det kan tänkas att byggnadens användning för tillverkningen kan medföra att byggnaden inte kan anses använd i föreningens verksamhet såsom sådan och därmed bli skattepliktig. Det av kommittén valda alternativet till förslag skulle innebära att skatt för garantibelopp i sådana fall kan få erläggas för något flera fastigheter än enligt de andra alternativen. I praktiken torde sådana konsekvenser bli mycket ovanliga.

Kommittén finner att fördelarna med att undanta de ideella föreningarnas byggnader från skatteplikt är övervägande i förhållande till den konstruktion som nu används i 47 § KL, även om vissa marginella svårigheter skulle kunna uppkomma vid det valda alternativet.

Om fastigheterna undantas från skatteplikt behöver någon värdering inte göras vid fastighetstaxeringen. Härtill kommer att den föreslagna regeln i 3 kap. 4 § FTL om ideella föreningars byggnader skall tillämpas först i det fall byggnad inte redan är undantagen från skatteplikt enligt 2 §, genom att den har klassificerats som specialbyggnad. För föreningar som äger endast specialbyggnader behöver någon bedömning av föreningarna och deras verksamhet inte göras vid fastighetstaxeringen.

Kommittén föreslår således att byggnader tillhöriga de ideella föreningar som nu har omtalats skall befrias från skatteplikt i 3 kap. 4 § FTL, om byggnaderna används i föreningarnas verksamhet såsom sådana.

Trossamfund

Byggnader som ägs av trossamfund finns angivna i 5 § 1 mom. första stycket e) KL som skattefria genom hänvisning till 53 § 1 mom. e)KL. När de nya reglerna om ideella föreningar togs in i detta lagrum utmönstrades trossamfund ur lagrummet. Trossamfunden ryms inom definitionen av de ideella föreningar som avses i de nya reglerna. Kommitténs förslag om skattefrihet för fastigheter som tillhör ideella föreningar berör således även trossamfunden. Dessa samfund behöver därför inte längre särskilt anges i lagtexten.

Nykterhetsföreningar

Enligt 5 § 1 mom. första stycket g) KL är nykterhetsföreningars byggnader undantagna från skatteplikt, om byggnaderna är avsedda för föreningarnas verksamhet såsom sådana. Nykterhetsföreningars byggnader bör även i fortsättningen vara undantagna från skatteplikt. Dessa föreningar får anses tillhöra sådana ideella föreningar som avses i 53 § 1 mom. e) KL och kommer därför att i skattepliktshänseende bli behandlade på samma sätt som dessa.

Soldathem

Soldathem är nu enligt 5 § 1 mom. första stycket h) KL undantagna från skatteplikt.

I promemorian (Ds Fö 1977:4) Statsbidrag till värnpliktigas fritidssysselsättningar anförs bl.a. att soldathemsverksamheten är ett betydelsefullt komplement till den militära personalvården. Vidare anförs bl.a. följande.

Svenska soldathemsförbundet är den centrala sammanslutningen

av de lokala soldathemsföreningarna som på frivillig grund bedriver eller planerar att igångsätta verksamhet med kristen eller annan ideell inriktning vid eget soldathem. Soldathemsverksamheten bedrivs i samverkan med förband och kommuner, trossamfund och intresserade sammanslutningar i syfte att främst ge försvarets personal, i synnerhet de värnpliktiga, en hemliknande miljö, tillfälle till kamratlig, trivsam samvaro och sysselsättning med allsidigt innehåll.

Soldathemsförbundets högsta beslutande instans är förbundskonferensen som hålls vartannat år. Den direkta ledningen av förbundets verksamhet utövas av centralstyrelsen.
- - - - -
De lokala soldathemsföreningarna leds av en styrelse i nära samverkan med en av styrelsen anställd föreståndare för soldathemmet.
- - - - -
Soldathemmen bedriver en social och kulturell samt trivselfrämjande verksamhet. - - - - - Det som erbjuds är oftast studierum, musikrum, andaktsrum, radio och TV, tidningar, nykterhetsupplysning, studiecirklar, sällskapsspel, fotolaboratorium, servering och samkväm m.m.

Soldathemsverksamheten finansieras i huvudsak genom bidrag av allmänna medel, kollekter och inkomster av egen verksamhet. Från försvarshuvudtiteln utgår bidrag till soldathemsrörelsens centrala organisation, soldathemsverksamheten och soldathemsföreståndarnas löner samt till utbildning, inventarier m.m. (s. 40 f.).

Kommittén anser att soldathemmen även i fortsättningen bör vara skattefria. Enligt kommitténs uppfattning framgår det av det nyss anförda att soldathemsföreningar bör kunna betraktas som sådana kvalificerat ideella föreningar som anges i 53 § 1 mom. e). Därför saknas anledning att särskilt nämna soldathemsföreningar bland de institutioner o.d. vars egendom föreslås bli undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § FTL.

Följdändring

Det tillägg som gjordes i 47 § KL för att f.n. anpassa skyldigheten att betala garantibelopp till skattskyldigheten för de ideella föreningar som inte tidigare har gynnats av undantag från skatteplikt fyller inte någon funktion, om reglerna om skatte-

plikt ändras i enlighet med kommitténs förslag. Därför föreslås att 47 § sjunde stycket KL skall upphöra att gälla fr.o.m. 1982 års inkomsttaxering.

7.4.5.6 Byggnader tillhöriga Nobelstiftelsen och stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond

Nobelstiftelsen

Bestämmelsen om skattefrihet för byggnader tillhöriga Nobelstiftelsen infördes år 1946 i anledning av väckta motioner (BeU 1946:34). Yrkandena i motionerna gällde förutom undantag från skatteplikt även en förmånlig behandling i övrigt på skatterättens område. I motionerna framhölls bl.a. stiftelsens betydelse för vetenskaplig forskning och för kultursträvandena. Med hänsyn till den utomordentliga betydelse som Nobelstiftelsen direkt och indirekt hade för vårt land borde det vara en hederssak för oss att icke genom en hård beskattning äventyra de värden den representerade.

Utskottet anförde bl.a. att en utsträckning av skattefriheten inte borde ske i fall då den ifrågasatta ytterligare skattefriheten innebar ett systematiskt avsteg från de nuvarande skattefrihetsreglernas principiella uppläggning. Ett fritagande av ett visst namngivet rättssubjekt från skattskyldighet vore mindre lämpligt och borde i möjligaste mån undvikas. Utskottet ansåg emellertid att sakliga skäl talade för att stiftelsen i beskattningshänseende borde likställas med akademier, som i skatterättsligt hänseende hade en förmånsställning. Betänkligheterna mot att särskilt namnge stiftelsen i författningstexten borde enligt utskottet inte utgöra hinder mot en materiellt sett önskvärd lösning.

På utskottets förslag intogs således Nobelstiftelsens

byggnader bland de skattefria byggnaderna i 5 § 1 mom. första stycket e) KL. Vidare gynnades stiftelsen i inkomstskattehänseende.

Stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond

I syfte att hedra minnet av Dag Hammarskjöld och för att föra hans verk vidare bildades stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond. Enligt stadgarna skulle stiftelsen ha till ändamål att i Dag Hammarskjölds anda främja internationellt samarbete för socialt, politiskt, ekonomiskt och kulturellt framåtskridande i de nationer, vilkas utveckling låg honom nära om hjärtat. Avsikten var att detta skulle ske genom utbildning för ansvarskrävande poster av medborgare i dessa länder.

Genom en lag (1962:160) undantogs byggnader tillhöriga stiftelsen från skatteplikt. Samtidigt gavs stiftelsen vissa andra skatteprivilegier. Som motiv för att stiftelsen i skattehänseende borde behandlas gynnsamt anförde departementschefen (prop. 1962: 147) bl.a. att stiftelsen hade en internationell karaktär och att det förhållandet att den fanns i Sverige fick i viss mån ses som en hedersbevisning för landet. Med hänsyn därtill och till den uppmärksamhet stiftelsen torde komma att röna i stora delar av världen syntes det önskvärt att dess verksamhet underlättades genom att den fick en gynnsam skattemässig ställning.

Kommitténs inställning till den verksamhet de två nu berörda stiftelserna har, skiljer sig inte från den uppfattning som har kommit fram ovan. Byggnader som tillhör stiftelserna bör även i fortsättningen vara fritagna från skatteplikt.

7.4.5.7 Byggnader tillhöriga Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.

Genom en lag 1974:266 infördes skattefrihet för byggnader ägda av Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m. I prop. 1974:94 s. 12 påpekade departementschefen att urvalet av rättssubjekt som skall erhålla skattefrihet borde vara restriktivt. Detta betydde enligt departementschefen att frågan om skattefrihet för ett rättssubjekt med hänsyn till dess allmännyttiga ändamål borde prövas i varje särskilt fall. En skattefrihet för visst rättssubjekt behövde inte medföra att andra rättssubjekt med närbesläktad eller likartad verksamhet nödvändigtvis borde medges samma skattefrihet. Om Apotekarsocietetens stiftelse anfördes att avkastningen helt och hållet gick till forskningsändamål. Med hänsyn därtill och då stiftelsens ändamål fick anses allmännyttigt i hög grad ansåg sig departementschefen kunna tillstyrka att stiftelsen gavs en priviligierad ställning.

Apotekarsocietetens stiftelse för farmacins utveckling m.m. ägde inga fastigheter när skattefriheten infördes för stiftelsen. Hittills har inte heller några fastigheter förvärvats av stiftelsen. Skattefriheten för fastighet har naturligtvis under sådana omständigheter ingen praktisk betydelse. Vid bedömningen om skattefrihet skall medges ett visst rättssubjekt bör emellertid det ändamål som rättssubjektet verkar för vara av avgörande betydelse. Det förhållandet att rättssubjektet för tillfället inte äger någon fastighet bör inte ha någon inverkan vid bedömningen. Eftersom det ändamål som Apotekarsocietetens stiftelse har är sådant att det bör berättiga till skattefrihet, anser kommittén att den skattefrihet som nu tillkommer

stiftelsen bör bibehållas.

7.4.5.8 Byggnader tillhöriga stiftelsen Sveriges sjömanshus

Byggnader som tillhör sjömanshus är f.n. skattefria enligt 5 § 1 mom. första stycket e) KL. Skattefriheten infördes genom lagstiftning år 1942. Sjömanshusen hade då till uppgift bl.a. att föra förteckning över svenska sjömän, att verkställa på- och avmönstring samt att bedriva viss understödsverksamhet. Skattefriheten, som endast utgjorde ett lagfästande av tidigare praxis, motiverades bl.a. med att en stor del av de uppgifter som ankom på sjömanshusen utgjorde rent statlig verksamhet och att återstående delar praktiskt taget avsåg deras understödsverksamhet (prop. 1942:134 s. 62 f.).

År 1961 ombildades sjömanshusorganisationen. Sjömanshusens verksamhet samordnades administrativt med sjömansförmedlingen. Samordningen innebar att sjömanshusen inordnades under arbetsmarknadsstyrelsen som en del av den allmänna arbetsförmedlingen. Sjöfartsstyrelsen fick, som tidigare, huvudansvaret för mönstrings- och registreringsverksamheten. Den lokala registreringen kompletterades med en viss begränsad central registrering inom sjöfartsstyrelsen. Vid omorganisationen övertog staten det ekonomiska ansvaret för sjömanshusens administration. Sjömanshusens kapitaltillgångar och disposition av räntorna härifrån överfördes till regionala stiftelser.

År 1969 inrättades ett centralt sjömansregister. Härvid upphörde sjömanshusens och sjöfartsstyrelsens registrering av sjömän. Sjömanshusens övriga uppgifter - dvs. mönstringsverksamheten - integrerades med

sjömansförmedlingen i den allmänna arbetsförmedlingens lokala organisation. Därvid upphörde sjömanshusen och sjöfartsstyrelsens sektion för sjömansregistrering.

De regionala stiftelserna har sammanförts till en central stiftelse, stiftelsen Sveriges sjömanshus, som handhar den understödsverksamhet som tidigare ålåg sjömanshusen. Stiftelsen äger ej fastigheter.

Sjömanshusen har således upphört att existera. Den del av sjömanshusens verksamhet som bestod i understödsverksamhet har övertagits av stiftelsen Sveriges sjömanshus. Det ändamål stiftelsen har berättigar enligt kommitténs mening till skattefrihet. Liksom Apotekarsocietetens stiftelse äger stiftelsen inga fastigheter. Av skäl som har framförts ovan bör sådant förhållande inte utgöra hinder för att stiftelsen skall medges skattefrihet för fastighet. Den skattefrihet som tillkom sjömanshusen bör i stället medges stiftelsen.

7.4.5.9 Studerandesammanslutningars byggnader

Skattefrihet gäller för byggnader som tillhör studerandesammanslutningar, som de studerande är skyldiga att vara medlemmar i. Skattefriheten omfattar även byggnader som tillhör vissa samarbetsorgan för sammanslutningarna (5 § 1 mom. första stycket e)). Skattefrihet motiverades av departementschefen i prop. 1927: 102 s. 311 med att medlemskap i sammanslutningarna var en nödvändig förutsättning för att bedriva vetenskapliga studier. En föreskrift om undantag från skatteplikt för byggnader, som tillhör samarbetsorgan för studerandesammanslutningar, tillkom senare.

I universitetsförordningen (1964:461) föreskrevs att varje studerande vid universitet skulle vara medlem i

studentkår och i förekommande fall dessutom i nation eller studentförening för fakultet. Liknande bestämmelser har gällt för studerande vid olika högskolor.

Studerandesammanslutningarna bedriver en omfattande verksamhet på det studerandefackliga och det studiesociala området. Den studerandefackliga verksamheten omfattar i huvudsak bevakning i utbildnings- och studiesociala frågor. Den studiesociala verksamhet som direkt eller indirekt bedrivs berör främst studerandehälsovård, motionsidrott och studentbostäder.

Sammanslutningarna äger och förvaltar samlingslokaler i stor omfattning.

På senare tid har kårobligatoriet ifrågasatts. För att utreda frågan om kårobligatoriet tillsattes Obligatoriekommittén, som har avgett ett betänkande SOU 1976: 14 Kårobligatorium?

Med utgångspunkt i betänkandet behandlades frågan om kårobligatoriet i prop. 1976/77:59 om utbildning och forskning inom högskolan m.m. Departementschefen anförde bl.a. att sammanslutningarnas arbete på det fackliga området hade fungerat väl och varit av betydelse för den högre utbildningens utveckling. Ur föreningsrättsliga grunder var det dock principiellt förkastligt att tvångsvis ansluta individer till viss sammanslutning. Obligatoriet borde därför avskaffas. För att kunna avveckla obligatoriet krävdes enligt departementschefen överläggningar mellan berörda parter. Interimistiska regler om kårobligatorium borde därför utformas för tiden efter högskolereformens genomförande. Någon utvidgning av obligatoriet till de utbildningar som dittills inte hade omfattats av obligatoriet borde inte ske (s. 108 f.).

En lag om obligatoriska studerandesammanslutningar (SFS 1977:219) infördes. Lagen trädde i kraft den 1 juli 1977. Bestämmelserna i universitetsförordningen m.fl. förordningar om obligatoriskt medlemskap upphörde att gälla vid samma tidpunkt.

Om huvudskälet till att studerandesammanslutningarnas byggnader undantogs från skatteplikt, nämligen det obligatoriska medlemskapet, bortfaller, uppkommer frågan om avskaffande av skattefriheten.

Utbildningsministern har emellertid under hösten 1978 låtit meddela att kårobligatoriet inte kommer att avvecklas. Överläggningar hade förts under hösten mellan utbildningsdepartementet och studerandeorganisationerna, om hur en avveckling skulle genomföras. Någon lösning hade dock ej gått att finna.

Med hänsyn till vad som nu har framkommit finner kommittén inte skäl att föreslå någon ändring av den nu gällande skattefriheten för byggnader, som tillhör studerandesammanslutningar med obligatoriskt medlemskap och samarbetsorgan för sådana sammanslutningar.

7.4.5.10 Nationalparker

Enligt 5 § 1 mom. första stycket a) KL undantas nationalparker från skatteplikt.

Nationalparker kan bara tillhöra staten. Till nationalpark kan enligt 4 § naturvårdslagen (1964:822) avsättas större sammanhängande markområde av viss landskapstyp, som tillhör kronan, för att bevara området i dess naturliga tillstånd eller i väsentligen oförändrat skick.

Skattefrihet för nationalparker fanns redan före 1920 års lagstiftning. I prop. 1920:191 s. 354 anförde föredragande departementschefen att nationalparker inte på samma sätt som fastigheter i allmänhet drog ekonomisk nytta av kommunernas verksamhet. Inte heller förorsakade de kommunerna några särskilda utgifter. På grund härav och med hänsyn till det ändamål nationalparkerna var avsedda att tjäna borde fastighetsskatt inte betalas för dem.

Fastighetstaxeringsutredningen ansåg i sitt betänkande att det saknades anledning att ändra på gällande bestämmelser om nationalparker (SOU 1973:4 s. 271 f.).

Kommittén är av samma uppfattning som fastighetstaxeringsutredningen. Nationalparker föreslås bli skattefria även i fortsättningen.

7.4.6 Bostadsbyggnader

I anvisningarna till 5 § KL behandlas i olika sammanhang bostäder. Beträffande byggnader som används för försvaret skall i vissa fall en huvudsaklighetsprincip gälla och i andra fall skall en uppdelning i skattefria och skattepliktiga delar göras. Exempelvis skall en kasernbyggnad eller vaktstuga, som till någon del rymmer bostadslägenheter för andra än manskap, i sin helhet anses som försvarsbyggnad. När det gäller andra byggnader än kasernbyggnad eller vaktstuga, som i huvudsak används för försvarsändamål men som också rymmer en mera betydande tjänstebostad, skall en uppdelning ske i en skattefri och en skattepliktig del.

För byggnader i 5 § 1 mom. första stycket d)- i) gäller enligt anvisningarna en form av huvudsaklighets-

princip. Om t.ex. byggnad i huvudsak tjänar bostadsändamål men rymmer någon förvaltningslokal skall byggnaden i sin helhet vara skattepliktig.

I vissa fall godtas att byggnad med enbart bostäder undantas från skatteplikt, nämligen då byggnaden kan anses utgöra en oskiljaktig del av en skattefri anläggning.

Vid tillämpningen av denna regel har byggnader som innehåller personalbostäder behandlats olika beroende på var de har varit belägna i förhållande till den anläggning de har hört till. Vid ett fängelse har bostäder för personal i själva fängelsebyggnaden ansetts skattefria. Ett bostadshus för personal invid och på samma tomt som fängelset har ansetts som oskiljaktig del av fängelset och således skattefritt. Däremot har ett bostadshus för personal vid samma fängelse men på andra sidan gatan inte ansetts som en oskiljaktig del av fängelseanläggningen. På liknande sätt har personalbostäder vid sjukhus behandlats. Vidare är banvaktstugor och andra vaktstugor som hör till kommunikationsanstalt samt prästgårdar undantagna från skatteplikt.

Enligt kommitténs mening bör i princip alla bostadsbyggnader behandlas lika i skattepliktshänseende. Om en byggnad huvudsakligen är inrättad för bostadsändamål bör den indelas endera som småhus eller hyreshus och därmed vara skattepliktig.

Byggnader med bostäder bör sålunda i princip vara skattepliktiga, om de inte har indelats såsom specialbyggnad på grund av antingen direkt stadgande i 2 kap. 2 § jämförd med 3 kap. 2 § i förslaget till FTL, såsom prästgårdar samt elevhem och skolhem till skolor

eller på grund av tillämpning av huvudsaklighetsprincipen.

7.4.7 Tomt och markanläggning

I 5 § 3 mom. KL stadgas att, om byggnad helt eller delvis är undantagen från skatteplikt, skall samma gälla för tomtområde som hör till byggnaden.

Byggnad, som har indelats som specialbyggnad, skall enligt förslaget vara undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som gäller nu bör också tomtmark som hör till sådan byggnad vara skattefri. Samma bör gälla tomtmark till byggnad som ägs av sådana institutioner vars byggnader bör vara undantagna från skatteplikt. Även övrig mark,som hör till ovannämnda byggnader, bör vara skattefri. Övrig mark behandlas närmare i nästkommande avsnitt.

Markanläggningar skall enligt de föreslagna värderingsreglerna värderas tillsammans med marken. I skattepliktshänseende bör markanläggning behandlas på samma sätt som den mark den hör till. Markanläggning, som är belägen på mark som hör till specialbyggnad eller till byggnad som ägs av nyssnämnda institutioner eller som är belägen på mark som hör till jordbruk och skogsbruk som används för sådana ändamål att marken är undantagen från skatteplikt, bör därför undantas från skatteplikt.

Enligt JB hör byggnader och andra anläggningar såsom ledningar o.d. som omfattas av servitut till den härskande fastigheten och inte till den fastighet som anläggningen är belägen på. Därför bör markanläggning som omfattas av servitut till förmån för skattefri

fastighet vara undantagen från skatteplikt.

Om annan anläggning än byggnad används för sådant ändamål som gör att byggnad blir skattefri bör också sådan annan anläggning vara skattefri. Detta gäller exempelvis kraftledningar och ledningar för vattenförsörjning och avloppsrening. Omfattas sådan anläggning av servitut till förmån för skattepliktig fastighet blir anläggningen i likhet med fastigheten i övrigt skattepliktig. För att sådan anläggning ur garantiskattesynpunkt skall behandlas likadant som skattefria anläggningar bör värde inte åsättas sådan anläggning. Samma bör gälla om ledning eller annan anläggning, som bör vara skattefri, är belägen på skattepliktig fastighet som har samma ägare som ledningen o.d.

Frågor om i vilka fall egendom inte bör åsättas värde behandlas i avsnitt 12.2.12.

7.4.8 Övrig mark m.m.

Enligt 5 § KL är allmänna platser, begravningsplatser och mark för försvarsändamål tillhöriga vissa rättssubjekt undantagna från skatteplikt. Enligt kommitténs förslag skall sådan mark klassificeras som övrig mark. Även andra typer av markområden har föreslagits bli indelade som övrig mark.

Enligt kommitténs mening bör garantiskatt inte betalas för övrig mark. I den mån övrig mark skall ingå i samma taxeringsenhet som egendom som har föreslagits bli skattefri bör också den övriga marken undantas från skatteplikt. Övrig mark som inte skall ingå i skattefri fastighet bör i stället inte åsättas något värde. Denna fråga behandlas också i avsnitt 12.2.12.

Nu undantas också från skatteplikt byggnad och med varandra sammanhängande byggnader, som är belägna på annans mark och som har ett värde som understiger 5 000 kr. Vidare undantas industritillbehör från skatteplikt.

Kommittén anser att för byggnader på annans mark med ett visst lägre värde och industritillbehör bör garantiskatt inte heller i fortsättningen erläggas. Sådan egendom bör, om den inte enligt reglerna om skatteplikt skall vara skattefri, inte åsättas något värde.

7.5 Sammanfattning

Bestämmelserna om skatteplikt för fastighet föreslås bli intagna i 3 kap. FTL. I 1 § anges huvudregeln att fastighet skall vara skattepliktig, om inte annat sägs i kapitlet.

I 2 § första stycket sägs att specialbyggnad skall untantas från skatteplikt. Dessa byggnader finns upptagna i 2 kap. 2 §. Reglerna om specialbyggnader har konstruerats så, att alla byggnader som kan klassificeras som specialbyggnader skall undantas från skatteplikt. Även tomt som hör till sådan byggnad bör vara skattefri.

I avsnitt 8.3.6.6 kommer att föreslås att specialbyggnad med tomt skall utgöra särskild taxeringsenhet. I sådan taxeringsenhet föreslås även övrig mark kunna ingå. För det fall övrig mark kan anses höra till specialbyggnad med tomt bör även sådan mark vara skattefri. Skattefrihet bör omfatta även markanläggningar som hör till den nu nämnda skattefria egen-

domen.

I andra stycket anges att nationalparker bör vara skattefria.

I 3 § anges de lantbruk som kommittén har ansett böra vara skattefria. Även här görs en koppling till specialbyggnader. Här sägs att ekonomibyggnad, mark för jordbruk och skogsbruk samt övrig mark och markanläggningar skall vara skattefria, om fastigheten huvudsakligen används i vård eller omsorg, som enligt 2 kap. 2 § skall medföra att byggnad skall hänföras till s.k. vårdbyggnad. Samma skattefrihet har kommittén ansett böra gälla för fastighet som huvudsakligen används för undervisning och forskning vid skolor som avses i 2 kap. 2 §.

I 4 § nämns de enskilda rättssubjekt som enligt kommitténs mening bör ha en särställning i skattepliktshänseende. De motsvarar i stort sett de enskilda rättssubjekt som nu särskilt anges i 5 § KL. Skattefrihet föreslås för byggnader som tillhör rättssubjekten och som huvudsakligen används i deras verksamhet såsom sådana. Om någon av de angivna institutionerna äger en byggnad, som hyrs ut åt annan för att användas t.ex. som affär, skall en sådan byggnad inte vara skattefri.

Byggnad, som åsyftas i 4 §, kan vara använd på sådant sätt att den kan klassificeras som specialbyggnad. Om så är fallet skall byggnaden indelas som specialbyggnad. I annat fall skall byggnaden indelas som någon av de andra byggnadstyperna. För att undvika "dubbel skattefrihet" för en och samma egendom har i 4 § angetts att småhus, hyreshus och industribyggnad skall undantas från skatteplikt, om nyssnämnda förutsättningar är uppfyllda. Tomtmark och övrig mark till

byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten skall också vara skattefria. I denna paragraf avses endast egendom som skall ha beskattningsnaturen annan fastighet.

7.6 Förändringar i förhållande till gällande bestämmelser

Kommittén har haft som utgångspunkt vid utformningen av reglerna om skatteplikt att inom ramen för den föreslagna nya systematiken så långt som möjligt i materiellt hänseende anpassa de nya bestämmelserna till de nu gällande.

Vissa nyheter har föreslagits med hänsyn till vad som har anförts i direktiven. Detta gäller t.ex. jordbruk och även byggnader på annan fastighet som används inom vårdområdet. Här har en utvidgning av skattefriheten föreslagits.

En anpassning till de nya samhällsförhållandena har eftersträvats. Så har t.ex. föreslagits att byggnader som används för bl.a. busstrafik nu skall undantas från skatteplikt. Förslaget att ägarkravet i en del fall skall slopas innebär en viss utvidgning av skattefriheten.

För bostadsbyggnader har däremot en inskränkning föreslagits i nu gällande skattefrihet. En inskränkning har också föreslagits beträffande hotell-, restaurang- och administrationsbyggnader, som hör till kommunikationsanläggning.

Viss egendom som nu är skattefri föreslås bli skatte-

pliktig. I stället skall värde inte åsättas egendomen. Detta gäller t.ex. mark för vägar o.d. samt s.k. industritillbehör.

Huvudsaklighetsprincipen innebär en förändring i förhållande till nuvarande ordning. En sådan princip föreslås bli konsekvent genomförd beträffande byggnader. Byggnader som nu är delvis skattefria och delvis skattepliktiga blir enligt förslaget endera skattefria eller skattepliktiga.

7.7 Ändringar i skatteunderlaget

Garantiskatt m.m.

I kommitténs förslag bygger reglerna om skatteplikt i huvudsak på specialbyggnaderna. Gällande bestämmelser anknyter i mycket liten utsträckning till särskilda kategorier av byggnader. Klassificeringen i byggnadstyper i förslaget motsvarar inte heller direkt gällande klassificeringsgrunder. Några exakta beräkningar om förändringar i skatteunderlaget för garantiskatten på grund av de nyheter som har föreslagits låter sig därför inte göras.

Med hänsyn till att krav på särskild ägare till de flesta specialbyggnader inte har uppställts får man räkna med ett visst skattebortfall. I det sammanhanget bör dock framhållas att många byggnader som kan indelas som specialbyggnader ägs av rättssubjekt vars byggnader enligt 3 kap. 4 § FTL föreslås bli undantagna från skatteplikt och som redan nu i princip är skattefria, eller också är ägarna befriade från garantiskatt enligt 47 § KL. På grund härav reduceras det skattebortfall som kan bli följden, om krav på viss

ägare inte uppställs i samma utsträckning som nu.

Som specialbyggnad anses de flesta skolor samt sjukhus, teatrar, biografer och idrottsanläggningar. Dessa byggnader och anläggningar redovisas särskilt i fastighetslängden i gällande ordning. Härigenom finns åsatta taxeringsvärden tillgängliga. Om man utgår från att alla sådana byggnader och anläggningar blir skattefria kan man beträffande dessa göra en ungefärlig beräkning om skattebortfallet för kommunerna.

Uppgifterna gäller både helt och delvis skattefria fastigheter. Beträffande dessa fastigheter ingår i angivna taxeringsvärden endast värdet av den skattepliktiga delen.

Idrottsanläggningar redovisas i längden tillsammans med grönområden m.m. Grönområden föreslås inte bli skattefria. Däremot föreslås de bli åsatta noll som taxeringsvärde. Effekten på garantiskatten blir därför samma, som om områdena hade varit skattefria.

Kommittén har i sina beräkningar utgått från en effektivitetsgrad om 80 % och en utdebitering av 30 % samt dubbelt taxeringsvärde. Beräkningar har gjorts på 1975 och 1978 års taxeringsvärden (tabell 7.4 och 7.5).

Tabell 7.4 Taxeringsvärde, antal taxeringsenheter, garantibelopp, garantibelopp vid en effektivitetsgrad av 80 % och skatt vid en utdebitering om 30 % för vissa specialfastigheter år 1975

	Skola	Sjukhus	Teater, biograf	Idrottsanläggning, grönområden m.m.
Taxeringsvärde	277 785 000	197 490 000	122 963 000	432 599 000
Antal	387	148	202	2 074
Garantibelopp	5 555 700	3 949 800	2 459 260	8 651 980
Effektiva garantibelopp	4 444 560	3 159 840	1 967 408	6 921 584
Skatt	1 333 368	947 952	590 222	2 076 475

Tabell 7.5 Taxeringsvärde, antal taxeringsenheter, garantibelopp, garantibelopp vid en effektivitetsgrad av 80 % och skatt vid en utdebitering om 30 % för vissa specialfastigheter år 1978 samt skatt vid dubbelt taxeringsvärde

	Skola	Sjukhus	Teater, biograf	Idrottsanläggning, grönområden m.m.
Taxeringsvärde	338 207 000	99 760 000	152 956 000	499 863 000
Antal	433	161	203	2 369
Garantibelopp	6 764 140	1 995 200	3 059 120	9 997 260
Effektiva garantibelopp	5 411 312	1 596 160	2 447 296	7 997 808
Skatt	1 623 394	478 848	734 189	2 399 342
Skatt vid dubbelt taxeringsvärde	3 246 788	957 696	1 468 378	4 798 684

Totalsumman av den beräknade skatten vid dubbelt taxeringsvärde i förhållande till taxeringsvärden år 1978 för de fyra fastighetstyperna blir 10.471.546 kr. I landet finns 277 kommuner. Skattebortfallet i genomsnitt per kommun skulle enligt de gjorda beräkningarna bli 37.803 kr.

En totalbild av skattebortfallet går inte att få, men med utgångspunkt i de beräkningar som har kunnat göras kan man utgå från att skattebortfallet blir ytterst marginellt. Detta gäller verkningar på både inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

En viss utvidgning av skattefriheten följer av förslaget om att vissa jordbruksfastigheter skall undantas från skatteplikt. Antalet fastigheter som berörs torde vara obetydligt.

Mot det skattebortfall som kan uppkomma på grund av förslaget får vägas de förenklingar i taxeringsförfarandet som blir följden av de föreslagna reglerna.

7.8 Följdändringar

Kommitténs förslag innebär en utvidgning av skattefriheten i någon mån och att ordningen med delvis skattefria fastigheter slopas. Vidare innebär förslaget att taxeringsvärde liksom i nuvarande regler ej bör åsättas skattefria fastigheter.

I avsnitt 2.2.2 har redogjorts för författningar som anknyter till fastighets taxeringsvärde.

Under det fortsatta arbetet avser kommittén att undersöka om några ändringar i andra författningar behö-

ver göras med hänsyn till vad som har föreslagits beträffande skatteplikt för fastighet. En redogörelse över när betänkande som rör dessa frågor beräknas bli framlagt finns i avsnitt 2.2.4.

Exempelvis sägs i 54 § första stycket d) KL att ägare till fastighet som avses i 5 § 1 mom. a)-f) och h)-i) KL är frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda moment avsedda ändamål. En anpassning till FTL:s regler behöver göras i detta avseende.

Kommittén avser att lämna förslag i denna fråga samtidigt som eventuella övriga förslag om följdändringar framläggs.

8 BILDANDE AV TAXERINGSENHETER

8.1 Gällande ordning

Bestämmelserna om taxeringsenhet finns i 8 § KL. Med taxeringsenhet avses enligt 8 § 1 mom. KL vad som skall taxeras för sig. I Handledningen lämnas också anvisningar i ämnet.

Hur fastigheterna skall indelas i taxeringsenheter framgår av 2 mom. Fastighet utgör taxeringsenhet om ej annat sägs i paragrafen (8 § 2 mom. första stycket).

Indelningen utgår från registerfastigheten. Gruppering av taxeringsenheterna sker i primära, sekundära och tertiära taxeringsenheter. Den primära enheten är i första hand registerfastigheten. Sekundära enheter bildas genom uppdelning av registerfastigheter. Tertiära enheter bildas genom att registerfastigheter eller delar därav sammanförs.

Primära taxeringsenheter

I anvisningspunkt 1 till 8 § föreskrivs att man vid indelningen i taxeringsenheter skall utgå från gällande fastighetsindelning enligt fastighetsregister. Som huvudregel gäller att taxeringsenhet skall utgöras av fastighet enligt fastighetsregister. Om

jordeboksfisken och vattenverk har registrerats gäller detsamma för dem.

Sekundära taxeringsenheter

Om uppdelning i sekundära taxeringsenheter stadgas i 8 § 2 mom. andra och tredje styckena. Har ägovidd av fastighet överlåtits skall den överlåtna delen bilda en enhet och återstoden en enhet.

Om del av fastighet innehas med sådan besittningsrätt att innehavaren enligt 47 § i stället för ägaren skall ta upp garantibelopp som skattepliktig inkomst, skall denna del utgöra en särskild taxeringsenhet (8 § 2 mom. andra stycket). Sådan skattskyldighet åligger den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande. Vidare gäller skattskyldigheten den som innehar fastighet med åborätt, tomträtt, vattenfallsrätt, innehavare av ofri tomt i stad och den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt. Dessutom gäller skattskyldigheten innehavare av skogsområde, som har upplåtits av staten till kanalbolag, kommun eller annan menighet, innehavare av publikt boställe och på lön anslagen jord samt juridisk person, som förvaltar samfällighet som enligt 53 § 1 mom. första stycket f) är skattskyldig för inkomst.

Uppdelning av fastighet av det skälet att fastigheten innehas på sätt som anges i 47 § torde - såvitt gäller ständiga eller ärftliga besittningsrätter - enligt anvisningspunkten 3 första stycket till 8 § komma i fråga främst då visst markområde på fastighet innehas med åborätt. I samma anvisningspunkt sägs att tomträtt avser hel fastighet.

Fastighet eller del av fastighet, som enligt 8 § 2

mom. första eller andra stycket skall utgöra en taxeringsenhet, kan i sin tur under vissa förutsättningar delas upp i olika taxeringsenheter. Detta skall ske om fastigheten eller fastighetsdelen används för ändamål som sinsemellan är väsentligen olika och olikheten i användningssättet kan hänföras till olika områden.

I punkt 3 andra stycket i anvisningarna till 8 § ges exempel på användningssätt, som skall föranleda uppdelning i flera taxeringsenheter. Bl.a. nämns användning för jord- och skogsbruk med binäringar samt användning för bostadsändamål och för hyreshusändamål. Om en del av fastighet används för ändamål som medför skattefrihet för fastighetsdelen skall den utgöra särskild taxeringsenhet. I Handledningen ges tämligen detaljerade anvisningar om hur man bör förfara med byggnader av olika slag vid indelning i sekundära taxeringsenheter.

Tertiära taxeringsenheter

Om sammanföring till taxeringsenheter av fastigheter eller delar därav stadgas i 8 § 2 mom. fjärde stycket. Om jordbruksfastigheter eller delar därav har samma ägare och brukas tillsammans, skall de sammanföras till en taxeringsenhet, även om de enligt tidigare stycken i paragrafen eljest skulle utgöra särskilda taxeringsenheter. Beträffande annan fastighet skall samma gälla om fastigheterna eller delarna gränsar varandra, används på ett likartat sätt och står under gemensam förvaltning.

I 8 § 2 mom. fjärde stycket sägs det vidare att taxeringsenhet inte får omfatta fastigheter eller fastighetsdelar med olika beskattningsnatur.

I anvisningspunkten 4 behandlas bl.a. fastigheter inom planlagt område. Inom sådant område bör endast fastighet eller del av fastighet inom ett kvarter eller motsvarande sammanföras. Utanför planlagt område kan sammanföring göras, även om områdena skiljs av mark för kommunikationsändamål e.d. Exploateringsmark bör sammanföras till en enhet, även om den består av från varandra skilda områden.

I Handledningen anförs bl.a. att de krav som gäller för sammanföring är till vissa delar desamma som gäller för uppdelning i enheter. Den nya enheten skall således vara en ekonomisk enhet, lämpad att värdera.

Övrigt

I 8 § 2 mom. femte stycket KL föreskrivs att byggnad på annans mark skall sammanföras med marken till en taxeringsenhet, om byggnadens ägare enligt 47 § är skyldig att ta upp garantibelopp för marken.

I 2 mom. sjätte stycket sägs slutligen att till en och samma taxeringsenhet får inte föras mark som ligger i skilda kommuner.

3 mom. innehåller föreskrift om att för det fall delar av taxeringsenhet tillhör olika församligar skall anges hur stor del av taxeringsvärdet och delvärdena som skäligen kan anses belöpa på varje sådan del av taxeringsenheten. Vidare sägs att om det i taxeringsenhet ingår flera fastigheter eller delar av fastigheter så skall, på ansökan av vissa angivna intressenter, anges hur stor del av taxeringsvärdet och delvärdena som belöper på fastigheten eller fastighetsdelen. Föreskrifter om hur sådan ansökan skall göras lämnas också.

I andra anvisningspunkten till 8 § anförs att till taxeringsenhet, som utgörs av byggnad på annan mark, räknas tillbehör som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ JB, om de tillhör byggnadens ägare.

Femte anvisningspunkten fastslår att egendom som avses i 5 § 5 mom. inte skall utgöra särskild taxeringsenhet. För innehållet i detta lagrum har redogjorts i avsnitt 7.2.5.

Om hur marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar skall behandlas finns bestämmelse i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 §. Sådan samfällighet eller anläggning skall utgöra egen taxeringsenhet om den förvaltas av juridisk person. Om gemensamhetsanläggning har delägarefastigheter som uteslutande eller så gott som uteslutande består av en- eller tvåfamiljsfastigheter, som beskattas enligt 24 § 2 mom. första stycket, skall dock särskild taxeringsenhet inte bildas för sådan gemensamhetsanläggning. Marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde skall inte taxeras för sig och således inte utgöra särskild taxeringsenhet. En värdegräns om 20 000 kr. för bildande av särskild taxeringsenhet i fråga om samfälligheter sätts i Handledningen efter rekommendation av departementschefen i prop. 1973:162 s. 304.

8.2 Inledning

Reglerna om taxeringsenhet hade i stort sett inte ändrats efter det att KL infördes år 1928 förrän inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. En översyn av reglerna gjordes inom finansdepartementet. Resultatet av översynen redovisades i promemorian (Ds Fi 1973:7)

angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. för en anpassning till bl.a. den nya fastighetsbildningslagstiftningen.

Enligt promemorian ansågs skäl att ändra den grundläggande systematiken i då gällande bestämmelser inte föreligga. Den primära taxeringsenheten borde fortfarande utgöras av registerfastigheten. Denna skulle även i fortsättningen kunna delas upp i sekundära enheter, beroende på skilda sätt att använda den primära enheten. Likaså borde enligt promemorian tertiära enheter även fortsättningsvis kunna bildas genom sammanslagning av fastigheter eller fastighetsdelar vid olika former av gemensam användning.

Det som främst åsyftades med förslagen i promemorian om ändring av reglerna om taxeringsenhet var att anpassa dessa till de nya jordabalks- och fastighetsbildningsreglerna till annan ny lagstiftning och till ändrade, modernare samhällsförhållanden.

I prop. 1973:162 Fastighetstaxering m.m. följdes promemorieförslaget i allt väsentligt.

8.3 Synpunkter och förslag

8.3.1 Allmänt

Hänsyn har i nuvarande och tidigare gällande regler främst tagits till ekonomiska enheter vid indelningen i taxeringsenheter. Ekonomiska enheter är vad som normalt sett utgör objekt för överlåtelse och upplåtelse. Oftast är registerfastigheten en sådan ekonomisk enhet, och det är naturligt att den bildar en särskild taxeringsenhet.

Överlåtelse och upplåtelse kan emellertid ske av andra enheter än registerfastigheter, t.ex. markområden och byggnader. Även i dessa fall har man ansett att värderingsmöjligheterna vid fastighetstaxeringen är en grundläggande förutsättning vid bestämmandet av taxeringsenheternas omfattning och att man också då bör ta hänsyn till vad som kan anses vara en ekonomisk enhet. Grundtanken att taxeringsenhet skall vara en ekonomisk enhet och lämpa sig för värdering ligger också bakom de nuvarande reglerna om uppdelning av registerfastigheter i mer än en enhet t.ex. vid skilda användningssätt, om olikheten i användningssättet kan hänföras till skilda områden på fastigheten. Egendom med sådant särskilt användningssätt kan oftast anses som eller jämställas med en ekonomisk enhet, som således bör taxeras för sig.

Bakom reglerna om sammanföring av fastigheter och fastighetsdelar ligger samma synsätt. Om jordbruksfastigheter och delar därav gäller således att de kan slås samman om de brukas tillsammans, då sådana sambrukade delar normalt kan bedömas som ekonomiska enheter.

Eftersom det är vanligare att registerfastighet utgör försäljningsobjekt, när det gäller fastigheter av beskattningsnaturen annan fastighet, har man hållit före att större restriktivitet bör iakttas vid regleringen av sammanföring till en taxeringsenhet av sådana fastigheter och fastighetsdelar. Därför föreskrivs nu att de skall gränsa till varandera, förvaltas tillsammans och användas på likartat sätt för att en taxeringsenhet skall kunna bildas av dem. Under sådana omständigheter har det ansetts att ett fastighetskomplex kan bli föremål för försäljning och därför även kan värderas som en enhet.

I promemorian (Ds Fi 1973:7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. framfördes att man vid preciseringen av vad som skall anses som likartad användning borde utgå från tidsenliga definitioner av fastighetstyper. Enligt promemorian borde krävas att taxeringsenheterna skulle bestå av byggnader av samma typ, exempelvis hyreshus, fritidshus eller byggnader för industri.

De regler som nu gäller om bildande av taxeringsenheter har visat sig ge ett tillfredställande resultat. Det finns därför skäl att utfoma de nya reglerna om bildande av taxeringsenhet utifrån utgångspunkter som i princip är desamma som ligger bakom nuvarande föreskrifter.

Regler om bildande av taxeringsenheter föreslås bli intagna i 4 kap. FTL.

8.3.2 Registerfastigheter

I 19 kap. FBL lämnas föreskrifter om fastighetsregister. I fastighetsregistret skall som fastighet redovisas enhet som var redovisad som fastighet i fastighetsregister när FBL trädde i kraft, fastighet som nybildas enligt FBL och enhet som skall registreras såsom fastighet enligt bestämmelse i annan författning (19 kap. 1 § FBL).

Registerfastighet består inte alltid av viss ägovidd. Enligt 10 § lagen (1970:995) om införande av nya jordabalken skall under vissa förutsättningar en del äldre institut anses som fast egendom. Dessa rättsinstitut är byggnad på ofri tomt i stad, vattenverk på annans grund och i jordeboken upptaget fiskeri (jordeboksfiske). Om sådana institut är införda i fastighetsregistret är de att anse som registerfastigheter.

All fast egendom är inte indelad i fastigheter. Vattenområde, som enligt lagen (1950:595) om gräns mot allmänt vattenområde är allmänt, redovisas inte som fastighet. Områden i stad, som redovisas i bihang C till fastighetsregistret enligt 2 § stadsregisterkungörelsen (1971:1010) är inte heller indelade i fastigheter. I bihang C redovisas exempelvis vägar, gator, torg och andra allmänna platser. Bihang C håller f.n. på att avvecklas.

Enhet, som skall redovisas som fastighet enligt bestämmelse i annan författning (19 kap. 1 § första stycket 3) är exempelvis fastighetsdel som har utbrutits genom expropriation och andra tvångsförvärv.

Enligt kommitténs mening bör liksom i gällande rätt registerfastighet enligt 19 kap. 1 § FBL vara utgångspunkt vid bildande av taxeringsenheter. Kommittén anser således att registerfastighet bör utgöra en taxeringsenhet, om inte omständigheter föreligger som gör det motiverat att göra avsteg härifrån. Föreskrift härom bör intas i 4 kap. 1 § FTL. Förslag till undantag från denna huvudregel kommer att lämnas under de närmast följande punkterna.

8.3.3 Ägarförhållanden

I 8 § 2 mom. KL omnämns på några ställen äganderätten till fastighet. Exempelvis får inte fastigheter eller fastighetsdelar sammanslås till en taxeringsenhet om de inte har samma ägare. I 47 § KL avsedd innehavare till fastighet jämställs med ägare. Vidare sägs att om viss ägovidd har överlåtits skall den överlåtna delen bilda en taxeringsenhet och återstoden av fastigheten en annan taxeringsenhet.

Enligt kommitténs mening bör det inte förekomma olika ägare till skilda delar av en taxeringsenhet. Om en fastighet har fler än en ägare och äganderätten är knuten till viss del av fastigheten bör fastigheten uppdelas i taxeringsenheter så att varje taxeringsenhet har ett enhetligt ägarförhållande.

I det följande avser kommittén att behandla fall då skilda äganderättsförhållanden kan förekomma på fastighet och som bör föranleda att den uppdelas i fler än en taxeringsenhet.

8.3.3.1 Sämjedelning m.m.

Registerfastighet kan ägas av ett eller flera rättssubjekt. Ägs fastigheten gemensamt av flera personer innehar dessa äganderätten till var sin ideella andel av fastigheten. En privat uppdelning av fast egendom, varigenom för sådan andel visst område utläggs på marken, sämjedelning, är inte tillåten enligt JB. Sämjedelning var tillåten fram till den 1 juli 1962. För vissa delar av Kopparbergs län upphörde rätten till sämjedelning redan under år 1952. Sämjedelning, som har tillkommit innan rätten härtill upphörde, har full civilrättslig verkan.

Enligt lagen (1971:1037) om äganderättsutredning och legalisering får under vissa förutsättningar sämjedelning, arealöverlåtelse eller annan privat jorddelning, som har skett före den 1 juli 1962, genom särskilt beslut erkännas som fastighetsbildning. Har ägolott som har tillkommit genom nyssnämnd jorddelning upptagits i äganderättsförteckning har detta verkan som fastighetsbildning och ägolotten skall då upptas i fastighetsregistret. Om ägolotten inte har upptagits i

äganderättsregistret utgör den inte registerfastighet.

I Handledningen sägs att om olika andelar av en primär taxeringsenhet har skilda ägare skall en uppdelning av den primära taxeringsenheten ske endast om den har sämjedelats. Om andelsägare hävdar att fastighet är sämjedelad, trots att den inte hade behandlats så vid 1970 års taxering, bör enligt Handledningen ägarna styrka att sämjedelning har skett.

Enligt kommitténs mening bör liknande gälla för fortsättningen. Om sämjedelning har skett före den 1 juli 1962 och detta kan styrkas bör fastighet indelas i taxeringsenheter i enlighet med sämjedelningen. Samma bör gälla beträffande arealöverlåtelse och annan privat jorddelning som har skett före den 1 juli 1962.

8.3.3.2 Arealöverlåtelse

Även om sämjedelning är förbjuden kan köp av visst område av fastighet äga rum. Köpet är dock giltigt endast om fastighetsbildning kommer till stånd. För att fastighetsbildning skall få ske skall bl.a. ansökan om fastighetsbildning ha gjorts inom sex månader efter det att köpehandling har upprättats (JB 4 kap. 7 §).

I promemorian (1973:7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. föreslogs att försåld fastighetsdel inte skulle utgöra särskild taxeringsenhet förrän den hade blivit avstyckad. Man konstaterade att fastighetsbildningsärenden endast i undantagsfall blev liggande hos fastighetsbildningsmyndigheten. Om behandlingen blev mera långvarig berodde detta nästan undantagslöst på att det förelåg tveksamhet om ansök-

ningen borde föranleda bildande av ny taxeringsenhet. Det kunde finnas anledning till försiktighet att vid sådant förhållande utbryta en särskild taxeringsenhet.

Departementschefen anförde i prop. 1973:162 att enligt skatterättslig praxis anses den som har köpt en fastighet eller fastighetsdel som ägare i och med att köpekontrakt eller motsvarande handling har upprättats. Det saknade således betydelse om fastighetsbildning hade genomförts. Det kunde enligt vissa remissinstanser dröja flera år innan fastighetsbildningsmyndigheten avgjorde ansökningar om fastighetsbildning. Härigenom skulle fastighetsdelar sakna taxeringsvärde under väntetiden. Departementschefen ansåg att man inom skatterätten hade behov av att särskilt behandla fastighetsdel som inte rättsligen hade avskiljts. Han föreslog därför att ägovidd som hade överlåtits skulle utgöra en särskild taxeringsenhet (s. 299 f.).

Enligt kommitténs mening bör samma gälla för fortsättningen.

Redan fr.o.m. den 1 januari 1969, således före JB:s ikraftträdande, har gällt att giltighet av arealköp är beroende av fastighetsbildning i överensstämmelse med köpet (SFS 1968:579). Att fastighetsbildning inte har skett beträffande mark som har varit föremål för arealförvärv före den 1 januari 1969 hindrar däremot inte att arealförvärvet får civilrättslig giltighet. Har fastighetsbildning inte skett beträffande nu omtalad mark bör fastighet som marken ingår i indelas i taxeringsenheter så att den förvärvade fastighetsdelen kommer att utgöra en särskild taxeringsenhet.

8.3.3.3 Blandat äganderättsförhållande

Det kan även förekomma fall av "blandat" äganderättsförhållande till fastighet. Exempelvis kan en person äga marken, medan samma person tillsammans med en annan person äger en byggnad som är uppförd på marken. I sådant fall och andra liknande fall bör fastigheten delas upp så, att varje del har samma äganderättsförhållande. I det angivna exemplet bör alltså marken utgöra en taxeringsenhet och byggnaden en taxeringsenhet.

Sammanfattning

Enligt kommitténs förslag bör fastighet som har olika ägare till skilda delar av fastigheten indelas i taxeringsenheter i enlighet med ägarförhållandena. Sammanfattningsvis avses här de fall att sämjedelning eller annan privat jorddelning har gjorts före den 1 juli 1962, att arealöverlåtelse har skett eller att det förekommer "blandat" äganderättsförhållande till fastigheten. En regel härom bör intas i 4 kap. 2 § FTL.

8.3.3.4 Med ägare jämställda innehavare av fastighet

Enligt 172 § TL skall det som i TL föreskrivs om ägare gälla för den som enligt 47 § KL är att anse som ägare eller i ägarens ställe är skyldig att betala skatt för garantibelopp för fastighet. I kapitel 5 i detta betänkande har föreslagits att som ägare i FTL:s mening skall anses den som enligt 47 § skall

uppta garantibelopp för fastighet som skattepliktig inkomst utan att vara ägare till fastigheten (1 kap. 5 § FTL).

Enligt nuvarande regler om bildande av taxeringsenheter skall fastighet uppdelas i olika taxeringsenheter om del av fastigheten innehas med sådan besittningsrätt att innehavaren enligt 47 § KL i stället för ägaren skall ta upp garantibelopp för fastigheten till beskattning.

Enligt kommitténs mening bör detta gälla även i fortsättningen. Fastighet som har olika ägare till skilda fysiska delar av fastighet, skall enligt kommitténs förslag indelas i taxeringsenheter, så att det blir endast en ägare till varje taxeringsenhet utom i fall av samäganderätt till delen.

Eftersom fastighetsinnehavare enligt 47 § KL i 1 kap. 5 § FTL jämställs med ägare blir följden att den i 4 kap. 2 § FTL föreslagna uppdelningsregeln blir tillämplig även i fall då del av fastighet innehas på sätt som sägs i 47 § KL.

I 8 § 2 mom. femte stycket KL föreskrivs att byggnad på annans mark skall sammanföras med marken till en taxeringsenhet, om byggnadens ägare enligt 47 § KL är skyldig att uppta garantibelopp för marken.

Samma bör enligt kommitténs mening gälla även fortsättningsvis. Eftersom byggnadens ägare i förslaget till 1 kap. 5 § FTL jämställs med ägare till marken kommer - enligt det som kommittén avser att föreslå om bildande av taxeringsenhet - sådan byggnad och mark att ingå i samma taxeringsenhet.

Detta får till följd att t.ex. byggnad, som ägs av

någon som innehar tomtmark till byggnaden med tomträtt, blir sammanförd med marken till samma taxeringsenhet.

8.3.3.5 Innehavare av täktmark

I avsnitt 6.3.3.5 har föreslagits att markområde, som det pågår täkt av vissa fyndigheter på eller som omfattas av täkttillstånd, skall klassificeras som täktmark. Senare i detta kapitel kommer ett förslag att läggas fram om att sådan mark skall bilda särskild taxeringsenhet.

Det förekommer att nyttjanderätt till täktområden upplåts av ägare till annan mot engångsvederlag. Eftersom ägaren i sådant fall har avhänt sig rätten att utnyttja täkten anser kommittén det skäligt att den som har förvärvat nyttjanderätten jämställs med ägare i FTL:s mening.

Täktinnehavaren bör i stället för ägaren ta upp garantibelopp som skattepliktig inkomst. Därför föreslås att det i 47 § KL tas in en bestämmelse om att det som gäller om garantibelopp för ägare skall gälla även för den som mot engångsvederlag har förvärvat nyttjanderätt till område som omfattar täkt. Bestämmelsen bör föras in i 47 § andra stycket som en ny punkt e).

Om täktinnehavare jämställs med andra rättssubjekt i 47 § KL kommer den föreslagna regeln att rättssubjekt enligt 47 § KL skall anses som ägare i FTL:s mening också att omfatta täktinnehavare som avses här.

Frågan om indelningen i taxeringsenhet av täkter

aktualiserar frågan om förmögenhetsbeskattning av täktmark. Kommittén vill i detta sammanhang anföra följande.

Vid förmögenhetsbeskattningen skall fastighetsägaren som förmögenhetstillgång ta upp fastighetens taxeringsvärde (4 § Sf). Som ägare till taxeringsenhet med täkt, som har upplåtits mot engångsvederlag, har fastighetsägaren likaledes att ta upp taxeringsvärdet av denna taxeringsenhet som förmögenhetstillgång. Vidare skall det belopp som har betalats för upplåtelsen eller fordringen för upplåtelsen tas upp som tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Detta kan göra att upplåtaren drabbas av vissa dubbelbeskattningseffekter.

Emellertid finns regler om lättnader vid beräkningen av förmögenhet, som ingår i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. Enligt dessa regler får förmögenhetsvärde av förvärvskällan nedsättas till 30 %. (Punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ Sf). För skattskyldig som äger fastighet gäller dock en spärregel. Denna går ut på att reduktion av förmögenhetsvärdet inte får leda till att värdet kommer att understiga ett visst lägsta belopp. Spärregeln har till syfte att undanta s.k. passiva jordägare från lättnader i kapitalbeskattningen.

Genom dessa regler begränsas effekterna av dubbelbeskattningen för täktägare påtagligt.

Emellertid finner kommittén att det är rimligt att fastighetsägaren ej skall ta upp taxeringsvärdet på täktenheten vid förmögenhetsberäkningen, om nyttjanderätten till täkten har upplåtits mot engångsvederlag och täktområdet utgör särskild taxeringsenhet.

Kommittén föreslår att en ny bestämmelse härom införs

i Sf. Däri bör anges att taxeringsvärde på fastighet, som består av täktmark som är upplåten till annan mot engångsvederlag, inte skall tas upp av fastighetsägaren som tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Regeln kan lämpligen införas i 3 § 2 mom. som ett tillägg under punkten d).

Vad gäller förmögenhetsberäkningen för nyttjanderättshavaren gäller redan enligt 3 § 1 mom. c) Sf att rätten till stenbrott o.d. skall upptas som förmögenhetstillgång. Denna regel är tillämplig på alla slag av täkter.

8.3.4 Skatteplikt

Nu gäller att om olika skattepliktsförhållanden skall gälla för olika områden av en fastighet, så skall fastigheten indelas i skilda enheter i enlighet med de olika skattepliktsförhållandena (jfr 8 § 2 mom. tredje stycket och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 8 § KL).

Om däremot olika skattepliktsförhållanden förekommer för ideella andelar av en fastighet skall fastigheten inte på grund därav indelas i olika taxeringsenheter. För åsättande av taxeringsvärde gäller härvid att om en taxeringsenhet innefattar både en skattepliktig och en skattefri del, hela egendomens taxeringsvärde i de flesta fall skall anges och även hur stor del av detta värde som belöper på den skattefria delen. Helt skattefri taxeringsenhet åsätts inte taxeringsvärde (9 § tredje stycket KL).

Den huvudsaklighetsprincip som kommittén har föreslagit för bedömning av byggnadstyp och skatteplikt med-

för att byggnader med tomtmark i sin helhet endera blir skattepliktiga eller skattefria. Finns det på en fastighet både en skattepliktig och en skattefri byggnad torde de utan särskilda gränsdragningssvårigheter kunna gå att dela upp i två enheter, som går att särskilja på marken med tomter till var och en av byggnaderna.

Som redan har föreslagits i kapitel 5 skall fastighet, som skall undantas från skatteplikt, inte åsättas något taxeringsvärde, och den behöver därför inte värderas.

Om fastigheten delas i två skilda taxeringsenheter skall den skattepliktiga enheten värderas fullt ut i vanlig ordning och den skattefria inte värderas alls. Härigenom torde avsevärda lättnader i taxeringsarbetet vinnas.

På grund av vad som nu har anförts föreslås att taxeringsenhet inte får omfatta både skattepliktig och icke skattepliktig egendom. Detta innebär, förutom att registerfastighet skall uppdelas i olika taxeringsenheter efter skattepliktsförhållandena, att registerfastigheter med skilda skattepliktsförhållanden ej får sammanslås till en taxeringsenhet. En regel om att skattefri och skattepliktig egendom inte får ingå i samma taxeringsenhet bör tas in i 4 kap. 4 § FTL.

8.3.5 Användning och beskaffenhet

I nuvarande regler om bildande av taxeringsenhet föreskrivs att fastighet eller del därav skall uppdelas i flera enheter, om fastigheten eller delen används för ändamål som är väsentligen olika och om olikheten kan

hänföras till skilda områden av fastigheten (8 § 2 mom. tredje stycket KL). Fastigheter och fastighetsdelar som har likartad användning kan i sin tur sammanföras till en taxeringsenhet, bl.a. om de har ekonomiskt samband (jfr 8 § 2 mom. fjärde stycket).

Reglerna om indelning i taxeringsenheter med hänsyn till fastigheternas användning synes i stort sett ha gett ett praktiskt tillfredsställande resultat.

I kapitel 6 i detta betänkande som behandlar klassificering av byggnader och mark, har föreslagits att klassificeringen skall göras på grundval av egendomens användning eller beskaffenhet. Byggnaderna har indelats i småhus, hyreshus, ekonomibyggnad, specialbyggnad och industribyggnad. Marken har indelats i tomtmark för sådana byggnader utom för ekonomibyggnad samt i täktmark, exploateringsmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark.

För att låta taxeringsenheter svara mot vad som ekonomiskt hör samman och som lämpligen kan värderas för sig bör den typ av egendom som ingår i en taxeringsenhet inte ha skilda användningsområden eller olika beskaffenhet. Användningssättet och beskaffenheten bör därför ingå i grunderna för reglerna om bildande av taxeringsenheter.

Om taxeringsenheter bildas med ledning av klassificering av byggnader och mark som har föreslagits i 2 kap. FTL, skulle byggnadstyper och ägoslag som föreslagits i det kapitlet kunna kombineras så att resultatet blir ekonomiska enheter av det slag som tidigare har omtalats, dvs. enheter som går i handeln och därför lättare kan värderas, och som därför lämpligen bör bilda särskilda taxeringsenheter. Det har också som tidigare nämnts varit ett mål vid klassificeringen

av byggnader och mark att de olika byggnadstyperna och ägoslagen skall underlätta det övriga taxeringsarbetet bl.a. vid indelningen i taxeringsenheter och värderingen. Den föreslagna klassificeringen får därför anses som en lämplig utgångspunkt vid indelning i taxeringsenheter.

Kommittén förordar att taxeringsenheterna skall specificeras med hänsyn till den egendom som skall ingå i enheten. Varje sådan typ av taxeringsenhet bör få omfatta endast egendom som tillhör en särskilt angiven kombination av byggnadstyper och ägoslag. Det är dock inte nödvändigt att alla slag av egendom, som anges få ingå i en viss typ av taxeringsenhet, måste ingå i enheten. Den kan innehålla en eller flera av de särskilt angivna typerna av egendom, t.ex. byggnad och tomtmark eller endast byggnad eller endast tomtmark.

Indelningen i ett antal typer av taxeringsenheter bygger som nämnts på önskemålet att taxeringsenheter skall utgöra en ekonomisk enhet. En följd av detta är enligt kommitténs mening att bebyggda taxeringsenheter i de flesta fall bör innehålla endast en byggnadstyp. I samtliga typer av taxeringsenheter bör övrig mark kunna få ingå.

Följande olika typer av taxeringsenheter bör förekomma, nämligen småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, exploateringsenhet, specialenhet och lantbruksenhet.

En regel om vilka typer av taxeringsenheter som bör finnas och vilka slag av egendom som bör få ingå i varje typ bör tas in i 4 kap. 5 § FTL. Redogörelse om vilken egendom som bör ingå i de olika typerna av taxeringsenhet och om taxeringsenheternas omfattning

lämnas i det följande.

8.3.6 Taxeringsenhets omfattning och innehåll

8.3.6.1 Taxeringsenhets begränsning till kommun

De nuvarande reglerna om taxeringsenhets omfattning i vad de avser sammanföring av fastigheter och fastighetsdelar innebär i huvudsak att fastigheter och delar av fastigheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet skall föras samman till en taxeringsenhet, om de har samma ägare och brukas tillsammans. Vidare innebär de att fastigheter och fastighetsdelar med beskattningsnaturen annan fastighet skall ingå i samma taxeringsenhet, om fastigheterna eller delarna har samma ägare, angränsar varandra och står under gemensam förvaltning. Dock får enligt 8 § 2 mom. sjätte stycket KL markområden i skilda kommuner inte hänföras till samma taxeringsenhet.

Varje kommun har rätt till garantiskatt för fastigheter som är belägna inom kommunen. Taxeringsenhet bör på grund härav inte sträcka sig över kommungräns. Kommittén föreslår därför inte någon materiell ändring i detta hänseende. En regel om att i taxeringsenhet inte får ingå mark som tillhör olika kommuner bör införas i 4 kap. 3 § FTL. Regeln föreslås få den utformningen att fastigheter och fastighetsdelar, som ligger inom samma kommun och har samma ägare, skall utgöra en taxeringsenhet, om inte annat föreskrivs senare i kapitlet.

I det följande kommer att behandlas hur egendom i samma ägares hand inom en och samma kommun bör indelas i taxeringsenheter.

Dessa regler om taxeringsenheternas omfattning föreslås bli införda i 4 kap. 6 - 9 §§ FTL.

8.3.6.2 Allmänt om vissa taxeringsenheters omfattning

Kommittén anser som tidigare anförts att de nuvarande allmänna principerna för bildande av taxeringsenhet bör gälla också i fortsättningen. I enlighet med detta bör småhusenhet, hyreshusenhet, specialenhet och industrienhet omfatta endast egendom som ligger i nära anslutning till varandra och som utgör en ekonomisk enhet (4 kap. 6 § FTL).

Obebyggda avstyckade fastigheter, som ligger nära varandra och har samma ägare, får anses utgöra en ekonomisk enhet. De bör därför ingå i samma taxeringsenhet som någon av de typer som nyss har omtalats. Därvid skulle också en arbetsbesparing kunna göras vid taxeringsarbetet.

Som regel bör när det gäller bebyggd fastighet, som bör föras till någon av nyssnämnda slag av taxeringsenheter, i varje taxeringsenhet ingå endast en byggnad av byggnadstyperna småhus, hyreshus, specialbyggnad och industribyggnad. Emellertid kan byggnader ha ett sådant samband med varandra att de bör ingå i samma taxeringsenhet. En närmare redogörelse för då detta bör vara fallet kommer att lämnas, när de olika typerna av taxeringsenheter behandlas i det följande. I lantbruksenhet bör också kunna ingå fler än en byggnad av byggnadstyperna småhus och hyreshus.

8.3.6.3 Småhusenhet

En småhusenhet bör få innehålla endast byggnadstypen småhus samt ägoslagen tomtmark för småhus och övrig mark, eller endera endast småhus eller endast tomtmark härför.

Eftersom grunden vid bildande av taxeringsenheter bör vara att taxeringsenhet skall innehålla egendom som har ekonomiskt samband och som är lämplig att värdera för sig vid försäljning bör vanligen endast ett småhus ingå i varje taxeringsenhet.

Som nämndes i föregående avsnitt kan emellertid byggnader ha sådant samband med varandra att de kan anses utgöra en ekonomisk enhet. De bör då ingå i samma taxeringsenhet.

Om två eller flera småhus ligger intill varandra och utgör en bebyggelseenhet, bör husen ingå i samma taxeringsenhet. Som exempel på hus som kan anses utgöra en bebyggelseenhet kan nämnas följande fall. För fritidsändamål kan exempelvis samma ägare ha uppfört flera byggnader med olika funktioner. t.ex. ett fritidshus och en gäststuga. Byggnaderna kan då sägas fungera tillsammans som en enhet. Det förekommer att småhus står så nära varandra att de kan betraktas som en enhet, t.ex. då ny bostadsbyggnad har uppförts fast den gamla finns kvar.

Om det finns flera uthyrda fritidshus, som ligger nära varandra, bör de också ingå i samma taxeringsenhet.

Flera småhus, som är sammanbyggda i en länga, kan ha samma ägare, t.ex. en bostadsrättsförening eller en ägare som hyr ut småhusen. Sådana småhus bör också ingå i samma taxeringsenhet.

8.3.6.4 Hyreshusenhet

Hyreshusenhet föreslås innehålla endast byggnadstypen hyreshus och ägoslagen tomtmark för hyreshus samt övrig mark. Enheten bör också kunna bestå av endast hyreshus eller endast tomtmark för hyreshus men inte av endast övrig mark.

I likhet med vad som har förordats under avsnittet om småhusenhet bör i princip endast ett hyreshus ingå i hyreshusenhet.

Under vissa omständigheter är det emellertid lämpligt att fler än ett hyreshus ingår i samma taxeringsenhet. Detta gäller komplex av byggnader, som kan tänkas bli föremål för försäljning och därför är lämpliga värderingsobjekt. De bör ligga intill varandra och utgöra en ekonomisk enhet. Detta får anses vara fallet om de förvaltas tillsammans och drivs företagsmässigt som en enhet.

En begränsning bör dock göras. Även om husen ligger intill varandra bör de inte ingå i samma taxeringsenhet, om de inte ligger inom samma byggnadskvarter eller liknande. Motsvarande gäller också i dag.

8.3.6.5 Industrienhet

Normalt bör en industrienhet innehålla industribyggnad och tomtmark härför samt eventuellt övrig mark, dock inte endast övrig mark. Som framgår under b) nedan bör enligt kommitténs mening även täkter och därmed sammanhängande egendom bilda en industrienhet.

a) Normal industrienhet

Då det gäller en normal industrienhet som således innehåller industribyggnad med tomt och eventuellt övrig mark är det - liksom i fråga om småhus och hyreshus - oftast mest ändamålsenligt att endast en industribyggnad ingår i en särskild taxeringsenhet.

Industrienhet bör också kunna få omfatta flera byggnader. I likhet med vad som har föreslagits beträffande småhusenhet och hyreshusenhet bör fler än en industribyggnad få ingå i samma taxeringsenhet, om de ligger intill varandra och utgör en ekonomisk enhet.

b) Industrienhet med täkt

Som inledningsvis har nämnts bör industrienhet också kunna bestå av täkt och därmed sammanhängande egendom. En sådan industrienhet bör bestå av täktmark, industribyggnad på täktmark och övrig mark, men inte enbart övrig mark.

Byggnad eller byggnader som finns på täktområde bör således taxeras tillsammans med marken, förutsatt att de används eller är avsedda att användas i täktverksamheten.

Område med fyndighet kan i dag endera ingå i jordbruksfastighet, som åsätts värde av särskilda tillgångar för fyndigheten eller, om fyndigheten inte bör hänföras till jordbruksfastighet, bilda särskild taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. Det är fallet om fastighetens värde i huvudsak består av fyndigheten och för brytningen uppförda byggnader och markanläggningar.

För att mark enligt kommitténs förslag skall klassificeras som täktmark och därmed enligt det här aktuella förslaget utgöra särskild taxeringsenhet har långtgående krav uppställts. Det räcker inte med att en fastighet har en fyndighet som kan höja fastighetens värde. Endera måste täkt pågå eller också måste tillstånd till täkt ha beviljats.

I jämförelse med nuvarande ordning innebär förslaget att vissa slag av fyndigheter, som nu åsätts värde av särskilda tillgångar, inte kommer att beaktas vid värderingen av jordbruksfastighet.

Om däremot förutsättningarna för att mark med fyndighet skall indelas som täktmark är uppfyllda kommer marken att utbrytas till en särskild taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. Har så vittgående åtgärder vidtagits med fyndigheten att täktverksamhet har påbörjats eller att täkttillstånd har sökts och beviljats kan markområdet anses ha en sådan självständig ställning i förhållande till fastigheten i övrigt att det bör utgöra en särskild taxeringsenhet.

Den som har förvärvat nyttjanderätt till täktmark mot engångsvederlag blir, som tidigare har föreslagits, ansedd som ägare till området och får betala garantiskatt för den taxeringsenhet som marken ingår i. Varje täktområde bör utgöra en taxeringsenhet. Om däremot flera täktområden omfattas av samma täkttillstånd får de anses utgöra en ekonomisk enhet i ägarens hand. De bör taxeras tillsammans. Detta bör regleras i 4 kap. 7 § FTL.

I avsnitt 8.3.2 har omtalats att jordeboksfiske och vattenverk på annans grund är registerfastigheter. Sådana registerfastigheter bör vara industrienheter.

8.3.6.6 Specialenhet

Specialenhet föreslås kunna innehålla specialbyggnad, tomtmark härför och övrig mark.

Specialbyggnader skiljer sig från övriga byggnader genom att de enligt förslaget alltid skall vara skattefria. Tidigare har föreslagits att skattefri och skattepliktig egendom ej bör ingå i samma taxeringsenhet. Som följd härav bör specialbyggnad och eventuell tomtmark och övrig mark som kan hänföras till byggnaden bilda särskilda taxeringsenheter. Eftersom skattefriheten är knuten till byggnad kan enbart tomtmark inte utgöra en specialenhet.

I normalfallet bör specialenhet omfatta endast en byggnad. Men om flera byggnader står nära tillsammans och utgör en ekonomisk enhet är det lämpligt att de ingår i samma taxeringsenhet.

Om ett sjukhusområde omfattar flera vårdbyggnader får dessa anses höra till samma ekonomiska enhet. Samma kan sägas om en kyrka och ett kapell som ligger intill varandra och om t. ex. träningslokaler och omklädningsbyggnader på en idrottsplats. Normalt torde olika typer av specialbyggnader inte kunna anses utgöra en ekonomisk enhet tillsammans, och de bör därför inte bilda en gemensam taxeringsenhet.

8.3.6.7 Lantbruksenhet

Med utgångspunkt i de förda resonemangen om den ekonomiska enheten är det enligt kommitténs mening lämpligt att föra byggnadstypen ekonomibyggnad och ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark, samt regelmässigt även småhus resp. hyreshus med tomtmark till husen till lantbruksenhet, där de på sedvanligt sätt används som bostad för ägare, arrendator eller arbetskraft.

I KL sägs i fråga om sammanslagning av jordbruksfastigheter till en taxeringsenhet att, för att sådana fastigheter i allmänhet och delar därav skall föras samman till en taxeringsenhet, bör som generellt krav gälla att delarna brukas tillsammans. Bestämmandet av vad som bör anses som en brukningsenhet för allmänna och enskilda skogar bör enligt Handledningen knytas till vad som administrativt och redovisningsmässigt utgör en enhet. Skogsmark med samma ägare och som är belägen inom samma kommun förutsätts enligt Handledningen normalt vara sambrukad.

Jordbruksmark som har samma ägare och ligger inom samma kommun bör enligt Handledningen sammanföras till en taxeringsenhet, om sambruk föreligger. Även om viss mark inte brukas tillsammans med ägarens övriga mark men uppenbart tillhör samma ekonomiska enhet skall all jordbruksmark utgöra en taxeringsenhet.

Kommittén anser att ett liknande resultat bör eftersträvas genom de nya reglerna. All jordbruks- och skogsbruksmark inom en kommun, som har samma ägare, bör utgöra en taxeringsenhet. Om skilda brukningsenheter går att särskilja bör dock varje sådan enhet ut-

göra en särskild taxeringsenhet. Det torde främst vara på större goods som särskilda brukningsenheter går att urskilja. Exempelvis kan ägaren driva jordbruk på en del av fastigheten eller fastigheterna medan en eller flera arrendatorer brukar andra avgränsade delar av egendomen.

Beträffande stora bolagskogar o. d. och domänverkets skogar ansåg fastighetstaxeringsutredningen att de förvaltningsenheter som skogarna bestod av i princip borde anses som brukningsenheter. Skäl att bryta ner dessa enheter i mindre delar än dem för vilka redovisningen skedde och redovisningshandlingar och liknande i fråga om skogen upprättades syntes inte föreligga enligt utredningen.

Att en skoglig brukningsenhet på grund av vad som hade anförts kunde komma att omfatta flera kommuner ansågs inte utgöra något hinder. Visserligen fick en taxeringsenhet inte sträcka sig över kommungräns, men enligt värderingsreglerna skulle två eller flera fastigheter, som var belägna inom skilda kommuner och som skulle ha utgjort en taxeringsenhet, om de hade legat i samma kommun, taxeras som om de utgjorde en taxeringsenhet. Därefter skulle anges hur stor del av värdet som föll på varje kommun. (SOU 1973:4 s. 216 f.).

I Handledningen intogs anvisningar om skogliga taxeringsenheter med utgångspunkt i vad fastighetstaxeringsutredningen hade anfört. Enligt kommitténs mening bör de skogliga brukningsenheter som nämnts även fortsättningsvis behandlas på liknande sätt vid bildande av taxeringsenheter som vid 1975 års fastighetstaxering. All den skogsmark och det skogsimpediment som ligger inom samma kommun och har samma ägare

bör bilda en enda taxeringsenhet, om marken utgör en brukningsenhet. Om inte bör den uppdelas så att varje taxeringsenhet svarar mot en brukningsenhet.

Bostadsbyggnader på lantbruksenhet

Byggnader som används som bostad åt en eller flera familjer finns nu både på taxeringsenheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet och beskattningsnaturen annan fastighet. På jordbruksfastighet kan finnas fler än en bostadsbyggnad.

I Handledningen har lämnats tämligen detaljerade anvisningar om hur man bör förfara med bostadsbyggnader på jordbruk och skogsbruk vid bildande av taxeringsenheter. Sålunda anges att bostadsbyggnad, som tillhör ägaren, bör anses vara använd för samma ändamål som fastigheten i övrigt, om det är den enda för bostadsändamål användbara byggnaden på fastigheten. Detta bör gälla även om byggnaden bebos av annan än ägaren, även om den som bor där inte är sysselsatt i jordbruket eller skogsbruket. Byggnader utöver mangårdsbyggnad, som ägs av fastighetsägaren, skall också taxeras med jordbruksfastigheten, om de behövs för anställd arbetskraft eller anställda, som efter uppnådd pensionsålder bor kvar på fastigheten. Byggnad, som har uppförts i direkt syfte att utnyttjas för annat än jordbrukets eller skogsbrukets behov och inte heller gör det, bör enligt Handledningen brytas ut till särskild taxeringsenhet. Vidare bör byggnad, som har friställts till följd av stadigvarande ändring i driftsinriktningen eller som stadigvarande uthyrs till annan än personal på fastigheten eller till annat ändamål, utgöra särskild taxeringsenhet.

Enligt kommitténs mening är det även i fortsättningen lämpligt att bostadsbyggnader med tomtmark härför regelmässigt får ingå i lantbruksenhet. Kommittén lämnar förslag i detta hänseende i 4 kap. 5 § andra stycket FTL. Till den närmare innebörden av detta förslag återkommer utredningen under avsnitt 9.3.2. Här anges endast några huvudsakliga drag av den reglering som utredningen förordar i detta avseende. I huvudsak bör då gälla att till lantbruksenhet bör föras byggnader som används som bostad för ägare eller arrendator till enheten eller anställd arbetskraft, om byggnaden eller byggnaderna ligger i omedelbar anslutning till jordbruks- eller skogsbruksmarken. Finns på fastighet med jordbruks- eller skogsbruksmark övriga bostadsbyggnader bör dessa utbrytas till särskilda taxeringsenheter tillsammans med tomtmark för byggnaden.

Storleken på en lantbruksenhet kan variera väsentligt. Vid en viss mindre areal bör inte bostadshus få ingå i lantbruksenheten. I sådana fall föreslås att bostadsbyggnad, som ligger i anslutning till lantbruksenheten, skall ingå i en separat småhus- eller hyreshusenhet beroende på hur huset är inrättat. Även denna fråga kommer närmare att diskuteras när frågor om beskattningsnatur behandlas.

Sammanfattningsvis föreslås beträffande lantbruksenhet att den får innehålla ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment. Den bör vidare kunna omfatta ekonomibyggnad och övrig mark samt bostadsbyggnad, då denna används för ägare, arrendator eller arbetskraft. Lantbruksenhet bör motsvaras av brukningsenhet inom en och samma kommun (4 kap. 8 § FTL).

8.3.6.8 Exploateringsenhet

I gällande ordning ingår mark med exploateringsmöjligheter antingen i marken i jordbruksfastighet och åsätts då övervärde på grund av exploateringsmöjligheterna eller också bildas särskild taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet (s.k. exploateringsfastighet). Enligt Handledningen skall särskild taxeringsenhet bildas av fastighet som kan förväntas bli exploaterad för bebyggelseändamål och är oanvänd, om det är påtagligt att den är avsedd att exploateras inom en nära framtid. Vidare bör mark, som arrenderas ut som tomtplatser, brytas ut till exploateringsfastighet. Exploateringsmark bör enligt punkt 4 av anvisningarna till 8 § KL föras samman till en taxeringsenhet, även om den består av från varandra skilda markområden.

Kommittén har i avsnitt 6.3.3.4 föreslagit att mark som klart dokumenterat, genom att den i fastställd plan har avsatts för byggnadsändamål, kommer att bli exploaterad skall klassificeras som exploateringsmark, om den inte bör klassificeras som tomtmark. Markområde, som uppfyller de krav som har uppställts, bör indelas som exploateringsmark och taxeras för sig som annan fastighet. Om de angivna förutsättningarna är uppfyllda kan marken inte längre anses ha ett sådant samband med lantbruk att den bör taxeras tillsammans med jordbruks- och skogsbruksmark.

Med hänsyn till att långtgående krav har uppställts för att mark över huvud taget skall klassificeras som exploateringsmark, får det till följd att en del mark med exploateringsmöjligheter behålls som mark på jordbruksfastighet utan att övervärde åsätts.

Mark, som däremot stämmer med definitionen av exploateringsmark, kommer enligt förslaget att utbrytas till särskild taxeringsenhet, s.k. exploateringsenhet.

I första hand bör exploateringsmark i samma ägares hand bilda en taxeringsenhet, även om den ligger inom skilda områden i en kommun. För mark som ligger inom olika tätorter eller planområden finns det dock skäl att dela upp marken i skilda taxeringsenheter.

De faktorer som inverkar på värdet kan nämligen variera mellan olika tätorter och olika planområden. Därför bör skilda taxeringsenheter bildas för varje tätort och planområde.

Kommittén anser att denna förutsättning vid bildande av exploateringsenheter är väsentlig. Kommittén föreslår därför att föreskrift tas in i 4 kap. 7 § FTL om att endast exploateringsmark inom samma tätort eller planområde får utgöra en taxeringsenhet.

I exploateringsenhet bör även övrig mark få ingå.

Byggnad, som är belägen inom ett exploateringsområde och som skall rivas, bör taxeras. Som tidigare har föreslagits bör mark till sådan byggnad utgöra exploateringsmark och inte tomtmark. I exploateringsenhet bör byggnad inte ingå. Därför föreslås att rivningsbyggnad på exploateringsmark utgör en särskild taxeringsenhet, exempelvis småhusenhet, om byggnaden är ett småhus.

8.3.6.9 Övrig mark

Övrig mark är enligt förslaget sådan mark som ej kan anses tillhöra något av de övriga ägoslagen. Vid bildande av taxeringsenheter bör man utgå från ägarförhållandena, när det gäller att avgöra om övrig mark skall taxeras tillsammans med annat ägoslag. Äger samma rättssubjekt både något av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark, och skogsimpediment och ägoslaget övrig mark inom samma kommun synes det naturligast - med tanke på den mark som normalt ingår i ägoslaget övrig mark - att den övriga marken förs samman med nämnda ägoslag till en lantbruksenhet.

Om ägaren till övrig mark inte äger mark i kommunen, som skall bilda lantbruksenhet, men i stället tomtmark, exploateringsmark eller täktmark bör den övriga marken ingå i den taxeringsenhet som innehåller tomtmark, exploateringsmark eller täktmark och som ligger närmast den övriga marken.

Det kan tänkas att någon är ägare till endast övrig mark. Då får den övriga marken bilda en egen taxeringsenhet. Även i det fallet att övrig mark har stor omfattning bör den utgöra en egen taxeringsenhet, oavsett om den ägs av någon som även äger andra ägoslag inom kommunen. I sådant fall bör den övriga marken bilda en egen taxeringsenhet, såvida den övriga marken saknar samband med taxeringsenhet i övrigt. Exempelvis kan en mosse ingå i en fastighet med småhus men ligga långt från huset, genom att övriga delar har frånskiljts fastigheten. I sådant fall bör mossen utgöra en särskild taxeringsenhet.

En regel om hur övrig mark skall behandlas vid bildande av taxeringsenheter bör tas in i 4 kap. 5 § tredje stycket FTL. När taxeringsenhet, enligt vad som nyss anförts, bör bestå av endast övrig mark kan övervägas om sådan enhet skall utgöra en särskild typ av taxeringsenhet. Eftersom tidigare har föreslagits att övrig mark i första hand skall föras till några av de redan angivna typerna av taxeringsenheter framstår det inte som motiverat att särbehandla återstoden av den övriga marken. Det torde också innebära en arbetsbesparing vid längdföringen, om ett begränsat antal typer av taxeringsenheter används. Med hänsyn härtill bör övrig mark, som ensam skall utgöra taxeringsenhet, hänföras till någon av de tidigare nämnda typerna av taxeringsenheter.

Kommittén förordar mot bakgrund av det anförda att taxeringsenhet, som består av endast övrig mark och som ligger huvudsakligen inom tättbebyggt samhälle, betecknas specialenhet och att taxeringsenhet, som är belägen huvudsakligen utom sådant samhälle, utgör lantbruksenhet (4 kap. 5 § tredje stycket FTL).

8.3.6.10 Statens fastigheter

Enligt Handledningen anses som sådan skild användning, som bör föranleda utbrytning av fastighetsdel till särskild taxeringsenhet , det fall att olika delar av en statligt ägd fastighet förvaltas av skilda myndigheter. Detta innebär enligt Handledningen att om marken förvaltas av domänverket och byggnaden av byggnadsstyrelsen bör fastigheten indelas i två taxeringsenheter.

Kommittén anser att det kan vara praktiskt för de statliga myndigheterna i deras förvaltning att egendom, som förvaltas av olika myndigheter, inte ingår i samma taxeringsenhet. Därför bör en regel tas in i 4 kap. 9 § FTL om att fastighet som till skilda delar förvaltas av olika statliga myndigheter får uppdelas i taxeringsenheter efter myndigheternas förvaltningsområden.

8.3.7 Samfälligheter

Marksamfälligheter och anläggningssamfälligheter intar i viss mån en särställning i fastighetssammanhang. Marksamfälligheter bildas med stöd av FBL. Enligt denna lag är samfällighet mark som hör till flera fastigheter gemensamt. Mindre marksamfällighet avsätts som regel för gemensam användning, t.ex. grönområden, vid nybildning av bostadsfastigheter. Även större marksamfälligheter kan bildas, exempelvis gemensamhetsskogar. Tidigare kunde marksamfälligheter bildas enligt lagen (1926:326) om delning av jord på landet. Marksamfälligheter finns även av ålder, t.ex. häradsallmänningar. Föreskrifter om nyttjande och förvaltning av marksamfälligheter lämnas i t.ex. lagen (1952:166) om häradsallmänningar.

Om anläggningssamfälligheter stadgas i anläggningslagen (1973:1149). Lagen innehåller bestämmelser om inrättande av gemensamhetsanläggning. Härmed avses anläggning som är gemensam för flera fastigheter och som tillgodoser ändamål som är av stadigvarande betydelse för fastigheterna. Gemensamhetsanläggning och rätt till utrymme är samfällda för de fastigheter som deltar i anläggningen.

Anläggningssamfälligheter kan fortfarande bildas enligt bestämmelser i även andra författningar. Exempelvis kan sådana samfälligheter bildas enligt vattenlagen (1918:523).

Genom lagstiftning år 1973 (1973:1150) tillkom lagen om förvaltning av samfälligheter. Denna lag är tillämplig både på marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar. Lagen ger två olika möjligheter att utöva förvaltning över samfälligheter, delägarförvaltning och föreningsförvaltning. Delägarförvaltning går ut på att delägarna beslutar gemensamt i förvaltningsangelägenheterna. För föreningsförvaltning bildas en särskild juridisk person, en samfällighetsförening, för handhavandet av förvaltningen.

Nuvarande regler om hur samfälligheter skall taxeras tillkom inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. Sålunda gäller nu enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 § KL att marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning skall utgöra en taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Undantag härifrån görs om delägarfastigheterna till en gemnsamhetsanläggning uteslutande eller så gott som uteslutande är en- eller tvåfamiljsfastigheter. Vidare undantas från huvudregeln vissa marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar, som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde.

Departementschefen ansåg i prop. 1973:162 s. 303 som föregick lagstiftningen vid 1975 års taxering, att det normalt inte torde möta några svårigheter att värdera en andel i samfällighet tillsammans med den delägande fastigheten. Som huvudregel borde gälla att värdering skedde på detta sätt. Undantag från huvudregeln borde dock göras för samfälligheter som stod under förvaltning av juridisk person.

Sådana hade i regel ett stort ekonomiskt värde. Värderingstekniskt vore det härvid enklare att värdera samfälligheten för sig. Fullgörandet av deklarationsskyldigheten torde vara lättare för samfälligheten som sådan än för delägarna. Departementschefen fann dock att undantag borde göras även från regeln att samfälligheter, som förvaltades av juridiska personer, skulle taxeras för sig. Han avsåg här gemensamhetsanläggningar vars delägarfastigheter utgjordes av villor. Vid taxeringen värderades lämpligen villorna inklusive den förmån gemensamhetsanläggningen innebar för villan. Vidare åsyftades vägsamfälligheter o.d. samt marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar av mindre värde.

Enligt kommitténs uppfattning har vad departementschefen anförde giltighet även i dag. Reglerna har fungerat bra. Skäl till ändring av dessa saknas därför. Dock bör undantaget som gäller gemensamhetsanläggningar, vars delägarfastigheter utgörs av villafastigheter utvidgas till att gälla även marksamfälligheter. Kommittén föreslår därför att en regel med i stort sett samma innehåll som i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 § KL införs i 4 kap. 10 § FTL.

8.4 Lagtextens utformning

De nuvarande reglerna för bildande av taxeringsenheter har, som kommittén tidigare framfört, lett till ett i stort sett önskat resultat. I sak har kommittén genom sitt förslag till lagstiftning på de allra flesta punkterna eftersträvat ett bibehållande av den nuvarande ordningen. Det har dock varit påkallat att ändra systematiken i de nya reglerna om taxeringsenhet för att anpassa den till FTL:s uppläggning.

Utformningen av reglerna i 2 kap. FTL om indelning i byggnader och mark har skett så att de skulle kunna ligga till grund för bl.a. reglerna om skatteplikt,

taxeringsenhet och beskattningsnatur och för att dessa regler skulle få det önskade materiella innehållet.

Reglerna i 4 kap. FTL om bildande av taxeringsenhet har utformats efter en princip som går ut på att bildandet sker efter ett stegvis förfarande.

Till en början fastslås att med taxeringsenhet avses vad som skall taxeras för sig (1 §). En bestämmelse av samma innehåll finns nu i 8 § 1 mom. KL.

Fastighet bör utgöra utgångspunkt vid bildandet av taxeringsenheter. Därför anges i 1 § att fastighet skall utgöra taxeringsenhet, om inte annat föreskrivs. Med fastighet avses registerfastighet, på samma sätt som nu framgår av första punkten i anvisningarna till 8 § KL. Anges inte annat i någon av de följande paragraferna i kapitlet skall registerfastighet vara taxeringsenhet. I praktiken kommer det största antalet taxeringsenheter att motsvaras av en registerfastighet.

2 § innehåller en uppdelningsregel. Grunden för uppdelning är ägarförhållandena. Med tanke på fastighetstaxeringens betydelse på olika rättsområden är det ett viktigt krav att ägarförhållandena renodlas. På grund härav har paragrafen getts det innehållet att fastighet som har olika ägare till skilda delar av fastigheten skall delas upp i taxeringsenheter efter ägarförhållandena. Enligt 47 § KL jämställs vissa innehavare till fastighet med ägare när det gäller att betala skatt på garantibelopp. Sådana innehavare jämställs i kap. 5 § FTL också med ägare i den lagen. Uppdelningsregeln berör således även fastighet som till någon del innehas av person enligt 47 § KL. Motsvarighet till uppdelningsregeln finns nu till vissa delar i 8 § 2 mom. andra stycket andra punkten.

Hur nästa steg för att komma fram till den slutliga taxeringsenheten skall tas anges i en sammanslagningsregel i 3 §. Där föreskrivs att fastigheter och fastighetsdelar, som är belägna inom samma kommun och som har samma ägare, skall utgöra en taxeringsenhet om inte annat föreskrivs. Detta innebär att i detta led i indelningsförfarandet fastigheter och fastighetsdelar teoretiskt sammanförs till en enhet, bara de ligger inom samma kommun och har samma ägare. Regeln avser också att uttrycka att som geografisk gräns för sammanslagning har satts kommun. Taxeringsenhet får således inte sträcka sig över kommungräns.

Man kan alltså tänka sig att efter det indelningsförfarande som har reglerats i 2 och 3 §§ fastigheter och fastighetsdelar inom samma kommun och med samma ägare, som var för sig används för olika ändamål, t.ex. småhus, industri eller jordbruk, teoretiskt sammanförs till en enda enhet. Genom de uppdelningsregler som följer, och till vilka hänvisning sker i 3 §, avses emellertid att i princip samma praktiska resultat skall uppnås som genom nu gällande bestämmelser.

Den första uppdelningsregeln avser skattepliktsförhållandena. Enligt 4 § får taxeringsenhet inte omfatta både skattepliktig och icke skattepliktig egendom. En fastighetsägare, som t.ex. äger en registerfastighet på vilken det bedrivs industri och en registerfastighet i vilken ingår en teaterbyggnad, har genom 3 § fått sitt fastighetsinnehav teoretiskt sammanfört till en enda enhet. Genom 4 § får fastighetsägaren sitt fastighetsinnehav uppdelat i två enheter i enlighet med delarnas skattepliktsförhållanden. (Teaterbyggnad har i 3 kap. 2 § FTL föreslagits bli undantagen från skatteplikt).

Eftersom byggnad enligt förslaget skall, både i fråga om skattepliktsförhållandena och i övrigt, indelas

enligt huvudsaklighetsprincipen behöver det inte komma i fråga att uppdela en och samma byggnad i olika taxeringsenheter.

I 5 § ges ytterligare uppdelningsföreskrifter. Denna fas i indelningsförfarandet innebär en uppdelning efter användningssätt och beskaffenhet. Gällande regler innebär också att fastighet i vissa fall skall delas upp i olika taxeringsenheter efter användningssätt.

I paragrafens första stycke föreskrivs vilka kombinationer av byggnadstyper och ägoslag en taxeringsenhet får innehålla. I andra och tredje styckena ges undantagsregler.

Det krav på viss kombination som anges för varje taxeringsenhet har formen av en maximiregel. Under t.ex. punkt 1 i 5 § första stycket anges småhus och tomtmark härför (småhusenhet). Det innebär att småhusenhet högst får innehålla småhus och tomtmark härför. Det är således inte något hinder för att småhusenhet består av enbart småhus eller enbart tomtmark för småhus.

Sex olika typer av taxeringsenheter föreslås få förekomma. Industrienhet förekommer dock i tre varianter, nämligen enhet med industribyggnad och tomtmark härför, enhet med täktmark och eventuell industribyggnad på täktmarken samt enhet med jordeboksfiske eller vattenverk på annans grund.

I 5 § tredje stycket lämnas regler om indelning av övrig mark. Där sägs att sådan mark får ingå i alla typer av taxeringsenheter. Vidare föreskrivs hur övrig mark skall kombineras med olika byggnadstyper och ägoslag. Där regleras också de fall då enbart övrig mark skall utgöra en taxeringsenhet.

Småhus eller hyreshus med tomtmark härför skall utgöra särskilda taxeringsenheter och ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment särskilda enheter. Detta innebär att bostadsbyggnad i detta skede av indelningen inte kan föras till lantbruksenhet.

I 5 § andra stycket anges de förutsättningar som ställs upp för att bostadshus skall få ingå i lantbruksenhet. Om dessa förutsättningar är uppfyllda skall bostadsbyggnad med tomtmark inte utgöra särskild taxeringsenhet utan föras till lantbruksenhet. Innehållet i detta stycke behandlas närmare i avsnittet om beskattningsnatur. Nästföljande steg i indelningsförfarandet är en ytterligare uppdelning. Hittills har uppdelning gjorts efter ägarförhållanden, skattepliktsförhållanden, användningssätt och beskaffenhet.

Fastighet och fastighetsdelar med samma ägare, skattepliktsförhållande och användningssätt eller beskaffenhet utgör i detta led av förfarandet en enda tänkt massa, trots att fastigheterna eller delarna kan befinna sig på olika ställen inom kommunen. Reglerna i 6-8 §§ går ut på att dela egendomsmassan i taxeringsenheter med lämplig omfattning.

6 § ger föreskrifter angående omfattningen av småhus-, hyreshus-, special- och industrienhet. I sådana enheter skall endast ingå egendom som ligger i nära anslutning till varandra och som utgör en ekonomisk enhet.

I 7 § första stycket föreskrivs hur man skall förfara med exploateringsmark som ligger inom samma kommun och som har samma ägare. Utgångspunkten är den sammanslagna egendomsmassan av exploateringsmark. I de fall sådan mark ligger inom olika tätorter eller planområden skall marken inom varje tätort eller planområde utgöra en taxeringsenhet.

Täktmark med samma ägare kan vara utspridd i skilda delar av en kommun. Områdena har genom 3 § sammanförts till en tänkt enhet. 7 § andra stycket reglerar hur det slutligen skall förfaras med täktmarksområdena. I huvudfallet skall varje område utgöra en särskild taxeringsenhet, men om olika markområden omfattas av samma täktplan skall dessa områden utgöra en taxeringsenhet.

Beträffande jordbruksmark och skogsbruksmark som har sammanförts till en massa ges en uppdelningsregel i 8 §. Där sägs att om sådan mark rymmer flera brukningsenheter skall varje brukningsenhet utgöra en taxeringsenhet.

9 § innehåller ytterligare en uppdelningsregel. Egendom som enligt de föregående paragraferna skall ingå i en taxeringsenhet kan ytterligare uppdelas, om egendomen tillhör staten och till skilda delar förvaltas av olika statliga myndigheter.

I 10 § regleras i vilka fall samfällighet skall utgöra särskilda taxeringsenheter. Samfällighet utgör inte en särskild fastighet. Den hör till de fastigheter den är samfälld för. En fastighets andel i samfällighet skall därför vanligen taxeras tillsammans med fastigheten. 10 § ger vissa undantagsregler härifrån.

Sammanfattningsvis har kapitlet om bildande av taxeringsenheter följande uppläggning. Utgångspunkten är registerfastigheten. En uppdelning av denna skall därefter göras, om det finns skilda ägarförhållanden till den. Efter denna preliminära uppdelning skall varje ägares totala fastighetsinnehav inom en kommun slås samman till en enda tänkt egendomsmassa. Härefter skall en successiv uppdelning av denna egendomsmassa göras. Denna uppdelning skall ske efter skatteplikts-

förhållanden, användningssätt och beskaffenhet samt med beaktande av att varje taxeringsenhet även till omfattningen bör utgöra en lämplig ekonomisk enhet.

9 BESKATTNINGSNATUR

9.1 Gällande ordning

Beskattningsnaturen för en fastighet, jordbruksfastighet eller annan fastighet, skall avgöras med hänsyn till det sätt fastigheter används på.

Reglerna om beskattningsnatur lämnas i 7 § KL och i anvisningarna till den paragrafen. Handledningen ger vidare omfattande anvisningar för hur gränsdragningen mellan fastigheter med olika beskattningsnatur skall göras.

Enligt 7 § KL taxeras fastighet som jordbruksfastighet, då den används för jordbruk eller skogsbruk och som annan fastighet, då den används för annat ändamål.

Om fastighet används delvis för jordbruk eller skogsbruk och delvis för annat ändamål skall enligt 7 § de delar som används för jordbruk eller skogsbruk med därtill hörande byggnader och inrättningar taxeras som jordbruksfastighet och de övriga delarna som annan fastighet. I anvisningspunkt 1 till 7 § anges att om det på ägorna till en jordbruksfastighet anläggs en fabrik eller uppförs en byggnad, som är avsedd för uthyrning, skall de områden som tas i anspråk för dessa ändamål jämte anläggningarna anses som annan fastighet. Övriga delar av fastigheten blir att anse som jordbruksfastighet.

I nämnda anvisningspunkt sägs vidare att om en byggnad används både för exempelvis uthyrning och för jordbruksändamål får den huvudsakliga användningen vara avgörande. Om markområde används för annat ändamål än jordbruk - t.ex. en torvmosse som tas i bruk av ett torvindustriellt företag - skall området taxeras som annan fastighet.

I punkt 2 av anvisningarna sägs bl.a. att för att fastighet skall anses vara använd för skogsbruk får arealen skogsmark inte vara alltför ringa. Finns en mindre virkestillgång på fastigheten hindrar inte detta att den taxeras som annan fastighet, om bostaden är det väsentliga. Av tredje anvisningspunkten framgår att om en förädlingsindustri drivs på jordbruksfastighet föranleder inte detta att hela fastigheten skall taxeras som annan fastighet. Byggnader eller andra inrättningar för förädlingsindustrin skall tillsammans med anläggningsområdet taxeras som annan fastighet, men inte egendomen i övrigt.

I 7 § tredje stycket anges att om fastighet ligger oanvänd skall den taxeras som jordbruksfastighet. Detta skall dock bara gälla om det inte är påtagligt att den är avsedd för annat ändamål än jordbruk eller skogsbruk.

I femte stycket av 7 § sägs att i fastighetsregister särskilt upptaget fiskeri skall taxeras som annan fastighet.

Vidare gäller enligt 7 § fjärde stycket att under jordbruk skall inbegripas binäring till jordbruk. Anvisningarna (punkt 5) hänvisar till anvisningarna till 21 § KL i fråga om vad som är att hänföra till skogsbruk, jordbruk och jordbrukets binäringar.

Enligt Handledningen bör följande regler tillämpas vid bedömningen av om en fastighet skall anses vara jordbruksfastighet eller småhusfastighet.

Taxeringsenhet med bostadsbyggnad

- - - - - - -

1. Taxeringsenhet, vars produktiva mark (åker, ängs- och betesmark och skogsmark) understiger 5 ha och vars åkerareal understiger 2 ha bör taxeras som småhusfastighet.

Undantag 1. Driftbyggnad, som ägs av arrendator och som är belägen inom eller i direkt anslutning till arrenderad fastighet, bör taxeras som jordbruksfastighet.

Undantag 2. Brukningscentrum, som avstyckats och utgör särskild fastighet, bör taxeras som jordbruksfastighet, om byggnaderna används för jordbruk av större omfattning som bedrivs på angränsande arrenderad mark.

Undantag 3. Om taxeringsenhet består av både produktiv mark och av icke produktiv mark av betydande omfattning eller av endast icke produktiv mark av betydande omfattning, bör taxeringsenheten taxeras som jordbruksfastighet. Exempel: Större torvmosse där torvtäkt inte varit eller är aktuell, taxeras som jordbruksfastighet.

2. Taxeringsenhet, vars produktiva mark uppgår till minst 5 ha bör taxeras som jordbruksfastighet.

3. Övriga taxeringsenheter, dvs. sådana där arealen produktiv mark understiger 5 ha och åkerarealen uppgår till minst 2 ha, bör taxeras som jordbruksfastighet.

Undantag: Taxeringsenhet bör anses som småhusfastighet om värdet av bostadsbyggnaderna uppgår till mer än 3/4 av det totala taxeringsvärdet.

Övriga fall

4. Taxeringsenhet som inte är bebyggd med bostadsbyggnad, bör taxeras som jordbruksfastighet.

Undantag: Taxeringsenhet, som är obebyggd men tillkommit för bostadsändamål, bör taxeras som småhusfastighet. Är ett bebyggande av fastigheten inte längre aktuellt t.ex. genom att byggnadslov inte kan påräkans f.n. och detta är ett förhållande som inte kan förväntas bli ändrat, skall dock fastigheten taxeras som jordbruksfastighet.

De ovan angivna reglerna bör följas även om detta medför att fastighet får annan beskattningsnatur än vid föregående taxering.

För gränsdragning mellan jordbruksfastighet och industrifastighet vid växthus-, frukt- och plantskoleodling, fältmässig grönsaksodling o.d. ger Handledningen vissa normer. Först anges att mark för trädgårdsskötsel räknas till jordbruk, då den drivs tillsammans med annat jordbruk. Enligt huvudregeln skall marken hänföras till jordbruksfastighet.

Om visst område på jordbruksfastighet används för trädgårdsskötsel med industriell karaktär skall området taxeras som annan fastighet.

När det gäller fastighet där enbart växthusodling bedrivs, bör enligt Handledningen fastigheten taxeras som annan fastighet.

Om växtodling bedrivs tillsammans med jordbruk, och växthusarealen understiger 300 m^2, bör växthuset ingå i jordbruksfastigheten. Uppgår växthusarealen till minst 300 m^2 skall fastighet, som innehåller mindre än 5 ha produktiv mark, taxeras som annan fastighet (industrifastighet). Om fastighet med växthus om minst 300 m^2 innehåller minst 5 ha produktiv mark taxeras växthusdelen som annan fastighet och resten som jordbruksfastighet.

Beträffande fastighet, på vilken fruktodling, plantskola, fältmässig grönsaksodling o.d. bedrivs, rekommenderar Handledningen att i Handledningen givna anvisningar om gränsdragning mellan jordbruksfastighet och småhusfastighet skall äga motsvarande tillämpning.

Om gränsdragning mellan jordbruksfastighet och exploateringsfastighet anförs följande i Handledningen. Fastighet bör taxeras som jordbruksfastighet så länge den används för jordbruk eller skogsbruk, även om den

förväntas bli exploaterad för bebyggelseändamål. Så bör ske även om exploateringen kan väntas ske inom en nära framtid. Fastighet, som förväntas bli exploaterad och som ligger oanvänd, taxeras som annan fastighet om det är påtagligt att den är avsedd att exploateras inom en nära framtid. I annat fall bör den taxeras som jordbruksfastighet.

I Handledningen ges slutligen anvisning om hur man bör förfara vid gränsdragning mellan jordbruksfastighet och viss specialfastighet. Område som utgör allmän plats eller som ingår i specialområde inom plan, t.ex. område för kommunikationsändamål och rekreationsändamål eller som utgörs av skjutfält m.m. bör taxeras som annan fastighet (specialfastighet), om det inte är påtagligt att området åtminstone delvis används för jordbruk eller skogsbruk. Användning för skogsbruk bör i regel inte anses föreligga om området är mindre än 20 ha.

9.2 Inledning

Den beskattningsnatur, jordbruksfastighet eller annan fastighet, som enligt 7 § KL bestäms vid fastighetstaxeringen får betydelse även i andra sammanhang. Olika regler gäller t.ex. för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet. Vid inkomstberäkningen av en fastighet medges t.ex. avdrag för kostnader för reparation av bostadsbyggnad på jordbruksfastighet, medan sådant avdrag inte är tillåtet för reparation av en- eller tvåfamiljsvilla. För förvärv av jordbruksfastighet krävs som regel förvärvstillstånd. Sådant behövs inte vid köp av annan fastighet.

9.3 Synpunkter och förslag

9.3.1 Gränsdragning mellan jordbruksfastighet och annan fastighet

Som huvudregel gäller nu att fastighet som används för jordbruk eller skogsbruk taxeras som jordbruksfastighet, och att fastighet, som används för annat ändamål, taxeras som annan fastighet. Avgörande för bedömningen är således om den verksamhet som bedrivs på fastigheten kan anses hänförlig till jordbruk eller till annat ändamål.

Vid 1975 års fastighetstaxering har en mängd gränsdragningsproblem kunnat konstateras vid bestämmandet av beskattningsnatur. Problemen har varit störst när det har gällt att dra gränsen mellan jordbruksfastighet och s.k. småhusfastighet. Med småhusfastighet avses enligt Handledningen taxeringsenhet bebyggd med eller avsedd att bebyggas med småhus. Det har även förekommit problem vid gränsdragning mellan å ena sidan jordbruksfastighet och å andra sidan industri- och specialfastighet, varmed enligt Handledningen avses taxeringsenhet bebyggd med eller avsedd att bebyggas med industribyggnad resp. med annan byggnad än småhus, hyreshus eller industribyggnad eller som är avsedd att ej bebyggas.

De besvär över fastighetstaxeringen som avser fråga om beskattningsnatur har huvudsakligen gällt att fastigheter skall taxeras som jordbruksfastighet i stället för som annan fastighet.

För att åstadkomma en förenkling i gränsdragningen vid bestämmande av beskattningsnatur har i förslaget klassificering av ägoslag och grupperingen av dessa till olika slag av taxeringsenheter bl.a. gjorts med utgångspunkt i att lantbruksenhet skall kunna åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet och att övriga

slag av taxeringsenheter med vissa undantag skall kunna åsättas beskattningsnaturen annan fastighet.

Ställningstagandet till vilken egendom som skall ingå i lantbruksenhet är därför med den valda systematiken avgörande för avgränsningen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet.

I avsnitt 8.3.6.7 har redan föreslagits att i lantbruksenhet bör ingå åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment, övrig mark och ekonomibyggnad samt bostadsbyggnader med tomt, då de används för ägare, arrendator eller arbetskraft.

När det gäller avgränsningen mellan tomtmark och andra ägoslag har föreslagits i 2 kap. 4 § FTL att som tomtmark skall anses fastighetens totala areal, om denna uppgår till högst 2 ha och ligger i ett ägoskifte. Detta bör inte gälla om fastighetens areal är större. I sådant fall kan man tänka sig att - beroende på fastighetens storlek, ägoslagens fördelning m.m. - att byggnaden med en lämplig tomt bryts ut till särskild taxeringsenhet, medan återstoden av marken klassificeras efter det eller de övriga ägoslag den kan anses höra till och utgöra en taxeringsenhet för sig. Vidare kan byggnaden och tomten ingå i samma taxeringsenhet som de övriga ägoslagen. Uppdelning bör inte göras, om fastighetens areal av någon anledning bör anses som tomtmark i sin helhet.

Kommitténs förslag innebär att taxeringsenhet, som innehåller mark som har klassificerats som jordbruks- eller skogsbruksmark, dvs. lantbruksenhet, skall ha beskattningsanturen jordbruksfastighet. Detta avses gälla oavsett hur liten areal som ingår i enheten.

Liksom i gällande ordning bör även bostadsbyggnader och tomtmark härför normalt kunna hänföras till lantbruksenhet och därmed åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Alla övriga typer av taxeringsenheter, med undantag av ägare och arrendator tillhöriga småhus- eller hyreshusenheter i vissa fall, bör åsättas beskattningsnaturen annan fastighet.

I avsnitten 8.3.6.5 och 8.3.6.8 har omtalats att om mark, som innehåller fyndigheter och mark med exploateringsmöjligheter, uppfyller särskilt angivna kriterier skall marken utbrytas till särskilda taxeringsenheter (industrienhet och exploateringsenhet).

Enligt kommitténs förslag om åsättande av beskattningsnatur skall sådana taxeringsenheter ha beskattningsnaturen annan fastighet. Detta kan innebära att viss mark med fyndigheter eller exploateringsmöjligheter, som i gällande ordning skall ingå i jordbruksfastighet, får beskattningsnaturen annan fastighet i fortsättningen.

9.3.2 Beskattningsnatur för bostadsbyggnader och tomtmark i vissa fall

9.3.2.1 Inledning

Som framgår av föregående avsnitt föreslås lantbruksenhet få beskattningsnaturen jordbruksfastighet och övriga slag av taxeringsenheter i princip beskattningsnaturen annan fastighet.

Den gränsdragning som återstår att göra beträffande beskattningsnatur är under vilka förutsättningar bostadsbyggnad med tomtmark bör få ingå i lantbruksenhet.

Som hjälp för gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och småhusfastighet gavs inför 1975 års fastighetstaxering anvisningar i Handledningen.

Enligt dessa anvisningar skall fastighet som är bebyggd med bostadshus taxeras som jordbruksfastighet, om den endera har en åkerareal om minst 2 ha eller en areal produktiv mark om minst 5 ha. Om emellertid bostadsbyggnaden i förstnämnda fall har ett värde, som uppgår till mer än tre fjärdedelar av det totala taxeringsvärdet, skall fastigheten taxeras som annan fastighet (småhusfastighet). Bostadsändamålet får då anses vara det dominerande ändamålet för användningen av fastigheten.

Denna rekommendation har gett ojämnt resultat i olika delar av landet. Värdet på jordbruksmarken varierar mellan skilda landsändar. Effekten av tre fjärdedelsmetoden har därför blivit den att i Norrland, där markvärdena är ganska låga, värdet av bostadsbyggnaden lättare har kommit att överstiga tre fjärdedelar av totalvärdet än vad fallet har varit i södra Sverige, där marken har åsatts jämförelsevis högre värden.

Enligt kommitténs mening bör jordbruksdrift eller skogsbruksdrift av någon betydelse kunna bedrivas på lantbruksenhet för att bostadsbyggnad och tomtmark härför bör få ingå i enheten.

Vidare bör en begränsning göras beträffande vilka personer som byggnaderna bör få användas av. Dessutom bör byggnaden vara belägen i omedelbar anslutning till mark som tillhör jordbruksenhet.

9.3.2.2 Olika bedömningsgrunder

När man skall bedöma om jordbruks- eller skogsbruksdrift av någon betydelse kan bedrivas på en lant-

bruksenhet kan man välja mellan flera tänkbara kriterier. Man kan t.ex. beakta brukarens inkomst av jordbruk, huruvida brukaren har jordbruket eller skogsbruket som sin enda försörjningskälla samt lantbruksenhetens storlek. En gränsdragningsregel, som anknyter till storleken på lantbruksenheten, kan eventuellt kombineras med en huvudsaklighetsregel i fråga om bostadsbyggnadens värde i likhet med den som tillkom inför 1975 års taxering.

Brukarens inkomst

Vad först gäller beaktande av brukarens inkomst av jordbruksfastigheten kan olika vägar väljas. Som utgångspunkt kan väljas brukarens inkomst av fastigheten under ett visst beskattningsår före det år allmän fastighetstaxering skall ske.

Att låta ett enda års inkomst inverka på byggnadens beskattningsnatur vore vanskligt. Inkomsterna kan variera från år till år. Bättre vore då att använda sig av den genomsnittliga inkomsten under ett visst antal år före fastighetstaxeringen. Av flera skäl har emellertid kommittén funnit att det vore ett mindre lämpligt sätt att utgå från inkomsten av fastigheten.

En av de omständigheter som talar mot att använda inkomsten som en faktor vid bestämmandet av beskattningsnaturen är att det kan dröja flera år innan inkomsttaxeringen är fastställd. Kanske den slutliga inkomsten av fastigheten blir bestämd långt efter det tillfälle då fastighetstaxering skall ske. Dessutom kan inkomsterna för samma person variera från en taxeringsperiod till en annan. Det vore olämpligt att låta samma egendom byta beskattningsnatur från tid till annan.

Kommittén anser således att starka skäl talar mot att inkomst används som kriterium för bestämmande av om bostadsbyggnad med tomtmark skall få höra till lantbruksenhet och därmed få beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Jordbruk som enda försörjningskälla

Den omständigheten att en person har jordbruk eller skogsbruk som sin enda försörjningskälla skulle kunna utgöra ett skäl till att anse att både bostadsbyggnader, tomtmark samt jordbruks- och skogsbruksmark skall ingå i lantbruksenheten. Emellertid kan personliga och yttre omständigheter vara så olika från fall till fall att en rättvisande jämförelse inte går att göra. Bl.a. kan tillgången till andra förvärvsmöjligheter inverka på om brukaren arbetar även med annat än jordbruk eller skogsbruk. Huruvida lantbruksenheten brukas på heltid eller deltid kan inte heller anses vara en objektiv bedömningsgrund. Bl.a. skulle problem uppkomma vid ägarbyte eller brukarbyte.

Areal

Det mest objektiva kriteriet för avgörande om bostadsbyggnad och tomtmark bör ingå i lantbruksenhet är enligt kommitténs mening lantbruksenhetens storlek. Till skillnad från storlek av inkomst och frågan om heltids- eller deltidsbruk bedrivs kan storleken lätt beräknas.

Som tidigare har omtalats har det förekommit svårigheter att med nuvarande ordning vid taxeringen dra gränsen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet. En förenkling av reglerna bör därför eftersträvas. Kommittén har funnit det lämpligast att lantbruksenhetens areal utgör bas vid bedömandet av huru-

vida bostadsbyggnad med tomtmark härför skall hänföras till lanbruksenheten.

Då man använder arealens storlek som bas vid den aktuella gränsdragningen får man räkna med att en och samma areal av ett ägoslag i en del av landet kan ge större avkastning än i en annan del av landet. Stora svårigheter skulle emellertid uppkomma vid en konstruktion med skilda arealgränser för olika landsdelar. Någorlunda jämförbarhet skulle troligen inte kunna åstadkommas utan synnerligen detaljerade regler. Mot bakgrund av det anförda förordas att arealgränser som är lika för hela landet fastställs.

Med de arealgränser som gäller i dag kan man utgå från att på vissa taxeringsenheter som taxeras som jordbruksfastighet inte kan bedrivas ett någorlunda bärkraftigt jord- eller skogsbruk. Om man vill nå det resultatet att endast bostadsbyggnad med tomtmark på fastigheter, på vilka ett jordbruk eller skogsbruk som är någorlunda bärkraftigt kan bedrivas, skall ingå i lantbruksenhet och taxeras som jordbruksfastighet måste en höjning av nuvarande arealgränser övervägas.

Vissa fastigheter, särskilt mindre sådana, som taxeras som jordbruksfastigheter, kan ha ägare för vilka fastigheten har större värde för andra ändamål än jordbruks- eller skogsbruksdrift. Fastigheterna används t.ex. för bostads- eller fritidsändamål. Höjda arealgränser skulle för en del av de sistnämnda fastigheterna medföra att en del bostadsbyggnader med tomtmark, som inte har sin största betydelse som bostad åt yrkeslantbrukare, skulle få beskattningsnaturen annan fastighet.

För att utröna hur olika ändringar i kombinationer av ägoslag och areal av ägoslag inverkar på fördelningen av nuvarande taxeringsenheter, som är bebyggda med bostadshus, mellan beskattningsnaturerna har kommittén låtit göra utlistningar från fastighetsbandet.

Resultatet av utredningen framgår av tabell 9.1.

För att någorlunda bärkraftiga jordbruk eller skogsbruk skall kunna bedrivas på en taxeringsenhet torde normalt större areal mark behövas, än vad som nu gäller som nedre arealgräns för åker alternativt produktiv mark vid bestämmande av beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Som framgår av sammanställningen skulle varje höjning av gränsen, som inte endast är ringa, medföra att ett ganska stort antal bostadsbyggnader på taxeringsenheter, som nu är jordbruksfastigheter, fick byta beskattningsnatur.

Om arealgränsen höjs i mindre omfattning får detta visserligen den effekten att vissa bostadsbyggnader på fastigheter som ägs av s.k. fritidsjordbrukare skulle få beskattningsnaturen annan fastighet. Man får emellertid räkna med att även mindre fastigheter för många har sitt största värde för jordbruksdrift. En höjning av arealgränserna skulle kunna få mindre önskvärda effekter för dessa jordbrukare.

Med hänsyn till vad som har anförts finner kommittén att det är den lämpligaste lösningen att gränsen liksom nu sätts vid 5 ha produktiv mark, dvs. åkermark, betesmark och skogsmark.

I Handledningen förordas att med bostad bebyggd taxeringsenhet, som består av både produktiv mark av betydande omfattning och icke produktiv mark eller endast icke produktiv mark av betydande omfattning, bör taxeras som jordbruksfastighet.

Tabell 9.1 Antal taxeringsenheter med bostadsbyggnad vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1975 vid olika kombinationer av areal och ägoslag

Län	A	B	C	D	E	F
Stockholm	4 360	3 125	3 170	3 404	3 613	3 215
		72	73	78	83	74
Kronoberg	11 430	5 165	5 380	6 961	8 148	6 328
		45	47	61	71	55
Malmöhus	12 057	9 795	9 820	10 235	10 727	9 827
		81	81	85	89	82
Norrbotten	12 291	3 666	5 245	7 335	8 381	6 186
		30	43	60	68	50
Samtliga län i landet	250 654	142 038	149 444	175 001	195 173	161 342
		57	60	70	78	64

Tabell 9.1 forts. Antal taxeringsenheter med bostadsbyggnad vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1975 vid olika kombinationer av areal och ägoslag

Län	G	H	I	K	L
Stockholm	3 198	3 274	3 213	4 266	2 629
	73	75	74	98	
Kronoberg	6 064	6 856	6 183	11 091	1 036
	53	60	54	97	
Malmöhus	9 825	9 883	9 853	10 283	594
	81	82	82	85	
Norrbotten	5 943	6 440	5 991	10 925	1 978
	48	52	49	89	
Samtliga län i landet	158 146	166 188	159 240	233 947	36 394
	63	66	63	93	

Förklaring till tabell 9.1.

Kolumn A Antal jordbruksfastigheter med bostadsbyggnadsvärde vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1975.

B Som A) men med villkoret minst 5 ha åkermark uppfyllt.

C Som A) men med villkoret minst 5 ha åkermark eller minst 100 ha skogsmark uppfyllt.

D Som A) men med villkoret minst 4 ha åkermark eller 50 ha skogsmark uppfyllt.

E Som A) men med villkoret minst 3 ha åkermark eller 40 ha skogsmark uppfyllt.

F Som B) men var 20:e ha skogsmark får utbytas mot 1 ha åkermark.

G Som B) men var 25:e ha skogsmark får utbytas mot 1 ha åkermark.

H Som B) men var 20:e ha skogsmark och var 4:e ha ängs- och betesmark får utbytas mot 1 ha åkermark.

I Som B) men var 25:e ha skogsmark och var 5:e ha ängs- och betesmark får utbytas mot 1 ha åkermark.

K Som A) men med villkoret minst 5 ha produktiv mark (åkermark, ängs- och betesmark, skogsmark) uppfyllt.

L Antal annan fastighet med typkod 13, 14, 16 och 17 med areal över 2 ha. (Enfamiljsvilla, tvåfamiljsvilla eller tvåfamiljsvillor, fritidshus samt småhus inrättade till bostad för fler än två familjer.)

Det tvåsiffriga talet under antalsuppgifterna i kolumn B-K anger det procentuella förhållandet till antalsuppgiften i kolumn A.

Enligt kommitténs förslag till indelning i ägoslag i 2 kap. FTL kan mark som hör till det nuvarande ägoslaget icke produktiv mark förekomma inom ägoslagen skogsimpediment och övrig mark. Båda ägoslagen kan förekomma på lantbruksenhet. Från dessa ägoslag bör bortses vid bedömningen av om bostadsbyggnad bör ingå i lantbruksenhet.

Den gräns som nu sätts vid 2 ha åker kombinerad med trefjärdedelsregeln för bostadsbyggnadernas värde ifrågasätts. Tvåhektarsregeln fick inte någon påtaglig betydelse. Resultatet av spärregeln blev, som tidigare har nämnts, inte heller rättvist mellan olika landsändar.

En spärregel av liknande slag bör därför inte användas i fortsättningen. Kommittén föreslår att endast en arealgräns skall tillämpas. Gränsen bör som tidigare sättas vid minst 5 ha produktiv mark, dvs. åkermark, betesmark och skogsmark. Om en lantbruksenhet innehåller 5 ha av ett eller flera av dessa ägoslag bör således bostadsbyggnader och tomtmark härför under vissa andra förutsättningar hänföras till lantbruksenheten. De ytterligare förutsättningar, som kommittén anser bör gälla, kommer att redovisas nedan.

Även med en lägre areal produktiv mark - ned till 2 ha - blir en lantbruksenhet alltid jordbruksfastighet. I sådana fall får bostadsbyggnad och tomt på fastigheten taxeras som särskild enhet med beskattningsnaturen annan fastighet.

Mark som ingår i lantbruksenhet skall således enligt kommitténs förslag alltid ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet, oberoende av storleken på enheten. Detta får till följd att en del mindre fastighe-

ter med bostadsbyggnader som innehåller exempelvis någon åker- eller skogsmark och som nu taxeras som annan fastighet blir uppdelade i en taxeringsenhet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet innehållande jordbruks- eller skogsbruksmark och en taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet innehållande bostadsbyggnad och tomtmark.

Personkrets m.m.

I avsnitt 8.3.6.7 har redogjorts för anvisningar som ges i Handledningen, om hur man bör förfara med bostadsbyggnad på jordbruksfastighet med beaktande av den som använder byggnaden.

Ovan har kommittén föreslagit att, för att bostadsbyggnad med tomt skall få ingå i lantbruksenhet, denna bör ha en viss storlek.

Kommittén har vidare gjort den bedömningen att dessutom bör krävas att bostadsbyggnaden används av någon som har nära anknytning till lantbruksenheten. Sådan anknytning får i första hand ägare och arrendator till lantbruksenheten anses ha. Vidare får på enheten anställd arbetskraft också anses ha nära anknytning till enheten. Med anställda bör jämställas tidigare anställda som har pensionerats.

Bostadsbyggnad som ägs av arrendator skall enligt Handledningen under ett par angivna omständigheter taxeras som jordbruksfastighet.

Kommittén anser att arrendatorsbyggnad bör behandlas på samma sätt som ägares byggnad. Därför föreslås att bostadsbyggnad och tomtmark härför, som ägs och används av arrendator till en lantbruksenhet, också skall åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet,

om lantbruksenheten har en areal produktiv mark om minst 5 ha.

Också annan bostadsbyggnad med tomtmark som ägs av arrendator bör åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet, om den används av på lantbruksenheten anställd arbetskraft.

Eftersom en taxeringsenhet enligt förslaget inte får bestå av egendom som har olika ägare, kan inte arrendatorns byggnader och tomtmark ingå i den arrenderade lantbruksenheten. Arrendatorns egendom får bilda en särskild småhus- eller hyreshusenhet. Enheten skall dock, med hänsyn till den speciella användning den har, åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Om en arrendators småhus står på tomtmark, som tillhör ägaren till lantbruksenheten, kommer enbart byggnaden att ingå i arrendatorns småhusenhet. Tomtmarken får i stället ingå i ägarens lantbruksenhet.
Hittills har föreslagits att lantbruksenhet skall ha viss storlek och att bostadsbyggnad skall ägas och bebos av särskilt angivna personer för att bostadsbyggnad med tomt skall åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Ett ytterligare krav bör uppställas, nämligen att byggnaden skall ligga i omedelbar anslutning till lantbruksenhetens mark. Om denna omfattar markområden, som ligger skilda åt, skall bostadsbyggnaderna ligga i omedelbar anslutning till någon del av lantbruksenhetens mark.

Förslaget innebär att, om ägare bebor mangårdsbyggnad vid lantbruksenhet och arrendator till enheten äger och bor i en bostadsbyggnad i omedelbar anslutning till denna, båda byggnaderna får beskattningsnaturen

jordbruksfastighet. Detta överensstämmer i huvudsak med vad som anvisas i Handledningen. Om däremot ägaren inte bebor bostadsbyggnad utan hyr ut den eller låter den stå oanvänd, är den inte använd som bostad åt honom. I sådant fall skall byggnaden med tomtmark härför taxeras som annan fastighet, om den inte hyrs ut åt anställda i jordbruket eller skogsbruket. Med anställda avses givetvis personal med mera stadigvarande anställning.

Om bostadsbyggnad vid taxeringstillfället tillfälligt står oanvänd bör den taxeras som jordbruksfastighet, om den inom en nära framtid kommer att bebos av någon i den personkrets som avses här.

Bostadsbyggnad som ingår i samma bebyggelseenhet som bostadsbyggnad som bebos av ägaren bör anses använd av ägaren och således ingå i lantbruksenheten, även om byggnaden inte används kontinuerligt.

Egendom som hör till lantbruksenhet kan enligt vad som har föreslagits i avsnitt 7.4.4.10 vara skattefri, om den används för vård, undervisning eller forskning. Byggnad som den som behöver vård bor i skall klassificeras som vårdbyggnad och därför vara skattefri. Däremot skall som regel andra bostadsbyggnader inte vara skattefria (avsnitt 7.4.6).

I samma taxeringsenhet får enligt förslag i avsnitt 8.3.4 inte ingå både skattefri och skattepliktig egendom.

Bostadsbyggnad och tomt i anslutning till skattefri lantbruksenhet, som ägs av lantbruksenhetens ägare och bebos av ägaren eller hans arbetskraft och som eljest skulle ha ingått i lantbruksenheten kan således inte ingå i lantbruksenheten. Egendomen skall i stället utgöra småhusenhet eller hyreshusenhet.

Eftersom byggnaden och tomt till denna skulle ha ingått i lantbruksenheten, om denna hade varit skattepliktig, skulle byggnaden och tomten också ha fått beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Därför föreslås att det i FTL tas in en regel om att småhusenhet och hyreshusenhet, som tillhör ägare till skattefri lantbruksenhet, skall åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Detta bör gälla om lantbruksenheten har en areal om minst 5 ha åkermark, betesmark och skogsmark och om småhus-resp. hyreshusenheten ligger i omedelbar anslutning till lantbruksenheten.

Regler om beskattningsnatur bör införas i 4 kap. 11 § FTL.

9.4 Sammanfattning

Kommitténs förslag om taxeringsenheternas beskattningsnatur innebär att lantbruksenhet åsätts beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Lantbruksenhet kan bestå av åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark samt ekonomibyggnad. Om en med småhus eller hyreshus bebyggd fastighets totala areal inte överstiger 2 ha och ligger i ett ägoskifte skall emellertid hela fastighetens areal anses som tomtmark och taxeras som annan fastighet, även om den till någon del består av mark som i och för sig kan klassificeras som exempelvis åkermark.

Överstiger med bostadsbyggnad bebyggd fastighets areal 2 ha skall åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark ingå i lantbruksenhet och taxeras som jordbruksfastighet.

Om den totala arealen åkermark, betesmark och skogsmark på lantbruksenheten understiger 5 ha får bostadsbyggnad inte ingå i lantbruksenheten. En med

småhus bebyggd fastighet vars produktiva mark understiger 5 ha skall således delas i två taxeringsenheter. Den ena taxeringsenheten kommer att bestå av småhus med tomtmark härför (småhusenhet med beskattningsnaturen annan fastighet). Den andra kommer att bestå av den produktiva marken och utgöra lantbruksenhet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Uppgår den produktiva markens areal på en lantbruksenhet till minst 5 ha får bostadsbyggnader och tomtmark ingå i lantbruksenheten och därmed erhålla beskattningsnaturen jordbruksfastighet, om byggnaderna är belägna i omedelbar anslutning till lantbruksenhetens mark och används som bostad av ägare, arrendator, på lantbruksenheten anställd personal eller pensionerad tidigare anställd personal.

Arrendator tillhöriga bostadsbyggnader med tomtmark (småhusenhet eller hyreshusenhet) skall åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet, om den arrenderade lantbruksenhetens produktiva mark har en areal som uppgår till minst 5 ha, om byggnaderna är belägna i omedelbar anslutning till lantbruksenheten och används som bostad åt arrendatorn eller hans anställda arbetskraft på lantbruksenheten.

Skattefri lantbruksenhets ägare tillhöriga bostadsbyggnad och tomt, som skall utgöra särskild småhus- eller hyreshusenhet, skall åsättas beskattningsnaturen jordbruksfastighet, om byggnaden och tomten skulle ha ingått i lantbruksenheten om denna hade varit skattepliktig.

Övriga taxeringsenheter skall åsättas beskattningsnaturen annan fastighet.

10 ALLMÄNT OM BESTÄMMANDE AV TAXERINGSVÄRDE

10.1 Gällande ordning och tidigare lagstiftning

10.1.1 Fastighetsvärdering och taxeringsvärdenivå m.m.

10.1.1.1 Lagtextens uppbyggnad

Allmänna regler om taxeringsvärdets bestämmande finns i 9 § KL och anvisningarna till denna paragraf. Där finns således regler som avser den generella värderingsgrunden och de värderingsprinciper och värderingsmetoder som kan komma i fråga för en värdering enligt denna grund. De egentliga värderingsreglerna i KL finns i princip endast i nu nämnda stadganden. Därutöver finns kompletterande regler angående värderingsmetodik och värderingsförfarande i SkvI och RSV:s anvisningar (Handledningen).

I 9 § första stycket KL slås fast att taxeringsvärde skall, om ej annat följer av tredje stycket, åsättas varje taxeringsenhet. I andra stycket sägs att taxeringsvärde skall åsättas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde och att detta värde skall bestämmas med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret i enlighet med de närmare föreskrifter RSV meddelar. Enligt tredje stycket skall taxeringsvärde ej åsättas taxeringsenhet som innefattar endast från skatteplikt undantagen egendom. Föreligger skatte-

plikt för endast en del av egendomens värde skall enligt nämnda stycke egendomens hela taxeringsvärde anges samt vad av detta som belöper på den icke skattepliktiga delen. Är slutligen den skattepliktiga delen att hänföra till egendom som avses i 5 § 1 mom. första stycket c) eller 5 mom., skall dock taxeringsvärde åsättas endast den skattepliktiga delen.

I punkt 1 av anvisningarna till 9 § ges i första stycket en definition av marknadsvärdet för en taxeringsenhet, nämligen det pris, som den sannolikt skulle betinga vid en försäljning. Därmed avses, enligt samma stycke, priset utan avräkning för gäld eller för kapitalvärdet av skyldighet att utge undantag eller annan privaträttslig förpliktelse, vilken ej är hänförlig till servitut eller annat liknande förhållande. Vidare avses, i fråga om byggnad som inte är förenad med äganderätt till marken, priset utan hänsynstagande till att byggnadens ägare inte jämväl äger marken.

Andra stycket i anvisningspunkt 1 till 9 § innehåller en kortfattad beskrivning av de olika värderingsmetoderna att uppskatta marknadsvärdet - ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden.

Enligt detta stadgande skall marknadsvärdet uppskattas i första hand med ledning av verkställda fastighetsförsäljningar i orten, om vilka anledning inte finns att anta att ovidkommande omständigheter inverkat på prisbildningen (ortsprismetoden). Då ortspriset inte ger erforderlig ledning kan marknadsvärdet uppskattas på grundval av taxeringsenhetens avkastning, byggnads återstående varaktighetstid, den förräntning av insatt kapital, varmed man allmänt räknar vid köp av fastigheter av ifrågavarande slag m.m. (avkastningsmetoden). Beträffande taxeringsenhet, för

vilken det är svårt att beräkna en normal avkastning, kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i återanskaffningskostnaden, omräknad till nuvärde under beaktande av byggnads ålder, förslitning och sannolika varaktighetstid m.m. (produktionskostnadsmetoden).

I tredje stycket stadgas att oavsett enligt vilken metod marknadsvärdet uppskattas skall värdet bestämmas under hänsynstagande till sådana förhållanden som är säregna för taxeringsenheten och som är av beskaffenhet att inverka på värdet.

I punkt 2 av anvisningarna till 9 § regleras möjligheten till undantag från den generella nivån, dvs. 75 % av marknadsvärdet, om säkerheten vid uppskattningen av taxeringsenhetens marknadsvärde är lägre än normalt. Detta kan vara fallet då värdet är betingat av att taxeringsenheten eller del därav kan väntas bli exploaterad för bebyggelse inom överskådlig framtid. Taxeringsvärdet får då i skälig mån nedsättas under det belopp som enligt 9 § skolat åsättas.

Punkt 3 innehåller detaljerade bestämmelser om värdering av vattenfallsfastigheter, vilket kommer att behandlas i kapitel 21. (Punkt 4 och 5 har upphört genom lagstiftning 1973.)

I punkt 6 finns en särbestämmelse, avseende "gemensam taxeringsenhet" som sträcker sig över kommungräns. Bestämmelsen innebär att om två eller flera fastigheter, vilka är belägna i skilda kommuner skulle, om de varit belägna i samma kommun, ha utgjort gemensam taxeringsenhet, bör taxeringen verkställas, som om detta varit förhållandet, varvid skall anges hur stor del av taxeringsvärdet som belöper på vad som faller inom varje särskild kommun.

Slutligen finns även i punkten 4 av anvisningarna till 10 § KL vissa regler som rör värderingen. Enligt nämnda anvisningspunkt bör nämligen värdet av mark, skog och byggnader av de slag och inom de områden för vilka riktvärden fastställts på sätt anges i TL med beaktande av för taxeringsenheten säregna förhållanden bestämmas med ledning av nämnda riktvärden. Motsvarande skall gälla i den mån grunder för värdesättningen eljest fastställts på sätt nyss sagts.

10.1.1.2 Värderingsprinciper och värderingsmetoder

Med en fastighets marknadsvärde, vilket i allt väsentligt överensstämmer med det tidigare använda begreppet allmänt saluvärde, förstås det mest sannolika priset vid en försäljning av fastigheten. Definitionen av marknadsvärdet anknyter till den allmänna marknaden på fastigheter av ifrågavarande typ. Prisbildningen på denna karaktäriseras av att köpare och säljare varken har några speciella relationer till varandra, som t.ex. släktskap, eller befinner sig i en tvångssituation. De värderingsmetoder som kommer till användning vid uppskattning av marknadsvärde är ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden.

Förutom marknadsvärde utnyttjar modern värderingsteori som värdebegrepp även avkastningsvärde och kostnadsvärde. Värdebegreppen definieras med utgångspunkt i vissa värderingssituationer. Marknadsvärdet är sålunda relevant i en överlåtelsesituation, avkastningsvärdet i en innehavaresituation och kostnadsvärdet i en produktionssituation. För varje värdebegrepp kan olika värderingsmetoder komma i fråga. 1971 års fastighetstaxeringsutredning lämnade i betänkandet (SOU 1973:4) Fastighetstaxering en redogörelse för dessa tre värdebegrepp och metoderna att bestämma de

olika värdena. I betänkandet framhölls förutom vad nyss redovisats angående olika värdebegrepp och värderingsmetoder bl.a. (s. 122 f):

a. Ortsprismetoden är den värderingsmetod som främst kommer till användning vid uppskattning av marknadsvärdet. Denna metod grundas på undersökningar av priser på jämförbara fastigheter. Som bas för undersökningen läggs de jämförelseparametrar som befinns lämpliga, t.ex. areal, våningsyta, exploateringsgrad, hyresintäkter o.d. De undersökta köpen företer oftast stora prisvariationer, vilka till en del är systematiska och beror på att de försålda objekten är olika beskaffade. Det förekommer även en stor spridning som inte kan förklaras av skillnader i objektens beskaffenhet. Vid bedömning av det pris, som en fastighet kan komma att betinga, kan man därför inte utgå från ett enda pris utan får räkna med att detta i och för sig kan komma att ligga på olika nivåer. Definitionen av marknadsvärdet innebär att av flera tänkbara priser har det valts som framstår som det mest sannolika.

Det kan i vissa fall vara olämpligt eller omöjligt att använda ortsprismetoden vid beräkning av ett marknadsvärde, t.ex. då några jämförbara försäljningar inte förekommit. Man får i det läget använda avkastningsmetoden eller produktionskostnadsmetoden.

b. Avkastningsmetoden innebär att man söker bestämma värdet genom en omräkning till nutid av framtida intäkter och kostnader. Metoden kräver en bestämning i tiden av kommande intäkter och kostnader vid fastighetens användning.

c. Produktionskostnadsmetoden innebär att man söker beräkna marknadsvärdet av en byggnad med utgångspunkt i vad det skulle kosta att producera en likartad byggnad. Vid beräkningen av värdet beaktas även den värdeminskning som byggnaden undergått genom ålder och bruk.

2. Avkastningsvärde

Avkastningsvärde definieras som det sammanlagda nuvärdet av vid värdetidpunkten mest sannolika framtida nettoavkastningar. Om man utgår från ett driftprogram och en räntefot, som är normal för fastighetsägare i allmänhet, kan värdet betecknas som ett objektivt avkastningsvärde. Väljs nämnda förutsättningar med hänsyn till en bestämd person, vanligen fastighetsägaren, kan värdet kallas ett subjektivt avkastningsvärde. Den värderingsmetod som i praktiken förekommer vid beräkning av ett sådant värde är en avkastningskalkyl.

3. Kostnadsvärde

Kostnadsvärde definieras som det värde som svarar mot investeringskostnaderna för värderingsobjektet. Vid kostnadsvärdering uppskattar man vad det skulle kosta att bygga upp en liknande

byggnad e.d. Kostnadsvärderingen används främst vid värdering av byggnader eller anläggningar på fastigheter, vars värde inte kan bestämmas med ledning av köpeskillingar för jämförbara objekt och för vilka en avkastning inte kan bestämmas. Till kategorin kostnadsvärden räknas historisk kostnad, återanskaffningskostnad och tekniskt nuvärde. Kostnadsvärdet utgör inte ett värde i samma mening som marknads- och avkastningsvärdena. Man kan ifrågasätta om inte begreppet "kostnadsvärde" bör ersättas av "kostnad". De tre som kostnadsvärden betecknade värdena är:

a. Historisk kostnad (produktionskostnad) definieras som den kostnad som utgick då värderingsobjektet anskaffades. Denna den verkliga produktionskostnaden beräknas efter den prisnivå och det penningvärde som rådde vid anskaffningstillfället.

b. Återanskaffningskostnad (nyvärde) motsvarar den kostnad som man vid tidpunkten för värderingen (värdetidpunkten) skulle ha att räkna med om man då skulle ersätta tillgången med en ny av likartad beskaffenhet.

Återanskaffningskostnaden är alltså oberoende av värderingsobjektets ålder och förslitning. Det säger därför ingenting om objektets aktuella värde. Den historiska produktionskostnaden uppräknad med byggnadskostnadsindex är ett sätt att uppskatta återanskaffningskostnaden för byggnader och anläggningar.

c. Tekniskt nuvärde definieras som återanskaffningskostnaden reducerad med hänsyn till värderingsobjektets ålder och bruk. Det tekniska nuvärdet beaktar inte frågan om i vilken mån verkställda investeringar kan ekonomiskt nyttiggöras.

I Handledningen uttalades bl.a. att marknadsvärdet skulle beräknas utan säkerhetsmarginal. I valet av taxeringsvärdenivån 75 % av marknadsvärdet, innefattades nämligen den säkerhetsmarginal som av försiktighetsskäl ansågs vara lämplig vid fastighetstaxeringen. Någon särskild säkerhetsmarginal skulle därför inte användas vid bestämmande av marknadsvärdenivån.

Vidare skulle det förhållandet att en taxeringsenhets marknadsvärde uppskattades enligt avkastningsmetoden eller produktionskostnadsmetoden inte i och för sig innebära att taxeringsenhetens marknadsvärde skulle anses vara lika med det beräknade avkastningsvärdet eller tekniska nuvärdet. För att komma fram till marknadsvärdet kunde det vara erforderligt att juste-

ra dessa värden t.ex. med hänsyn till erlagda ortspriser för likartade fastigheter. Om således marknadsvärdet regelmässigt understeg avkastningsvärdet eller det tekniska nuvärdet för viss fastighetskategori skulle dessa värden justeras till marknadsvärdenivå.

Slutligen framhölls i Handledningen att köpeskilling, som under senare tid hade erlagts för en viss fastighet, inte utan vidare kunde anses som ett exakt uttryck för marknadsvärdet. Frånsett att köpeskillingen kunde ha påverkats av särskilda förhållanden, såsom släktskap, affektionsvärde o.d., kunde den vara ett toppris eller ett bottenpris som ingalunda motsvarade marknadsvärdet. Sådant pris kunde t.ex. föranledas av speciella omständigheter beträffande betalningsvillkoren, av särskilt tvingande skäl till försäljning eller köp vid en viss tidpunkt, av ett obetänktsamt ingånget avtal m.m. Först om ett något så när tillräckligt antal olika försäljningar förelåg, om vilka anledning det inte fanns att anta att ovidkommande omständigheter hade inverkat på prisbildningen, kunde ur dem dras en tillförlitlig slutsats angående ett normalt värde i handel och inte som beloppet av i visst fall för en fastighet faktiskt betald köpeskilling.

10.1.1.3 Taxeringsvärdenivå

Genom lagstiftning inför 1975 års allmänna fastighetstaxering fastslogs att taxeringsvärdenivån skulle utgöra 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde. Taxeringsvärdenivån hade tidigare bestämts vid det s.k. Stockholmsmötet som hölls inför varje allmän fastighetstaxering. 1971 års fastighetstaxeringsutredning föreslog i sitt betänkande (SOU 1973:4) Fastighetstaxering en taxeringsvärdenivå av 80 % för samtliga

grupper av fastigheter. Departementschefen fann emellertid att nivån borde fastställas till 75 % och uttalade i anslutning härtill bl.a. (prop. 1973:162 s. 314):

"Valet av taxeringsvärdenivå måste ske mot bakgrunden att osäkerhetsfaktorer som inte helt kan bringas ur världen. Det ideala tillståndet är att taxeringsvärdet helt motsvarar fastighetens aktuella marknadsvärde. Därvid nås, med taxeringsvärdet som grundval den rättvisaste beskattningseffekten. Ett för lågt taxeringsvärde i förhållande till marknadsvärdet verkar gynnsamt för ägaren i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende - vilket i sin tur har prishöjande effekt genom att fastigheten blir "värdefullare" på marknaden. Av detta resonemang kan man lätt inse att det i längden är av ondo för fastighetsmarknaden med för låga taxeringsvärden. Av säkerhetsskäl behöver man inte gå under en taxeringsvärdenivå som ligger vid 75 % av marknadsvärdet. Det kan tilläggas att denna taxeringsvärdenivå av delvis statistiskt tekniska skäl måste beräknas på fastigheternas marknadsvärden ett à två år före taxeringen. Därigenom skapas ytterligare en säkerhetsmarginal mot övertaxering. Väljer man en nivå vid 75 % behövs enligt min mening ingen utvidgning av möjligheterna till ny taxering under taxeringsperioden. Jag föreslår således att man väljer en nivå av 75 % av marknadsvärdet".

Även frågan om vilket års marknadsvärdenivå som borde läggas till grund för beräkningen av taxeringsvärdenivån togs upp till diskussion av 1971 års fastighetstaxeringsutredning. Tre alternativ behandlades av utredningen. Nivåbestämningen kunde enligt utredningen anknytas antingen till den statistiskt belagda köpeskillingsnivån andra året före taxeringsåret - dvs. i fråga om 1975 års taxering till nivån under 1973 - eller till den prognosticerade prisnivån vid taxeringsårets ingång - dvs. i fråga om 1975 års taxering till den prognosticerade nivån den 1 januari 1975 - eller till köpeskillingsnivån vid ingången av året före taxeringsåret. I sammanhanget påpekades även att prisnivån, med hänsyn till utredningens förslag beträffande förberedelsearbetet före allmän fastighetstaxering, måste bestämmas redan under de första månaderna av året före taxeringsåret.

Utredningen ville inte förorda det förstnämnda alternativet dvs. att nivåbestämningen skulle generellt och utan jämkningsmöjlighet anknyta till den statistiskt belagda köpeskillingsnivån under andra året före taxeringsåret. Skälet därtill var främst att nivån enligt utredningens mening borde anknytas till en så sen tidpunkt som möjligt och att en taxering på basis av köpeskillingsnivån andra året före taxeringsåret knappast skulle kunna godtas i det fall att starka förskjutningar i fastighetspriserna börjat inträda vid slutet av andra året före taxeringsåret. Inte heller alternativet med en prognosticerad prisnivå ansåg sig utredningen kunna förorda främst på grund av ett befarat bristande förtroende från fastighetsägarnas sida för en sådan metod. Däremot ansåg utredningen att nivåbestämningen skulle ske enligt det sist angivna alternativet, dvs. att nivån anknöts till köpeskillingsnivån vid ingången av året före taxeringsåret. Detta skulle enligt utredningen betyda att man utgick från den senaste statistik som fanns tillgänglig, eller köpeskillingsstatistiken för år 1973 och om anledning därtill fanns, justerade siffrorna med hänsyn till prisrörelserna under året. Detta system överensstämde enligt utredningen i sakligt hänseende i stort sett med det system som tillämpades vid 1970 års allmänna fastighetstaxering.

10.1.1.4 Undantag från marknadsvärdeprincipen

Stadgandet i första stycket i punkt 1 av anvisningarna till 9 § om bortseende från privaträttsliga förpliktelser innebär ett avsteg från huvudprincipen om att marknadsvärdet skall vara generell värderingsgrund vid taxeringen. Detta främst på taxeringstekniska och fiskala skäl grundade undantag från principen om marknadsvärdering infördes genom lagstiftning 1932. Ytterligare undantag från marknadsvärdeprinci-

pen utgör värderingen av taxeringsenhet där marken disponeras med tomträtt. Taxeringsvärde åsätts mark och byggnad på en sådan enhet som om den i sin helhet innehades av samma person med äganderätt. Motsvarande gäller byggnad på ofri grund. Sådan byggnad värderas som om byggnadens ägare ägde även marken. Föreskrift härom finns intagen i nyssnämnda anvisningspunkt.

Bakgrunden till stadgandet att privaträttsliga förpliktelser inte borde beaktas vid taxeringen var enligt fastighetstaxeringsutredningen att det taxerade byggnadsvärdet för byggnad på ofri grund inte borde influeras av om det fanns villkor i avtalet med jordägaren som var mer eller mindre gynnsamma för nyttjanderättshavaren. Byggnaden borde med andra ord taxeras enbart på grundval av sitt värde såsom byggnad. Samtidigt påpekades att frågeställningen torde vara av mindre betydelse än tidigare med hänsyn till att arrendatorn numera har en starkare ställning gentemot jordägaren.

I Handledningen framhölls att privaträttsliga förpliktelser i och för sig var ägnade att inverka på en taxeringsenhets marknadsvärde och att de därför normalt beaktades vid bestämmande av marknadsvärde. Regeln att privaträttsliga förpliktelser inte skulle beaktas vid fastighetstaxeringen innebar därför ett avsteg från huvudprincipen om marknadsvärdering. Skälet till denna specialregel var bl.a. svårigheterna att få kännedom om sådana förpliktelser som kunde påverka marknadsvärdet och till de möjligheter som skulle öppnas att disponera över fastigheternas marknadsvärden, om undantagsregeln slopades.

En konsekvens av regeln blev t.ex. att markvärden på mark bebyggd med hus på ofri grund skulle bestämmas som om tomtplatsen varit obebyggd men bebyggbar och

med bortseende från arrendebeloppets storlek. Varken byggnadsvärdet eller markvärdet kom således i dessa fall att påverkas av arrendets - den privaträttsliga förpliktelsens - storlek.

10.1.1.5 Värdetidpunkt

Enligt 9 § KL skall marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret i enlighet med de närmare föreskrifter RSV meddelar.

Enligt Handledningen avsågs med det allmänna prisläget främst den marknadsvärdenivå som framkom genom fastighetsprisstatistik över frivilliga köp under det år som låg två år före taxeringen. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering skulle tidsanknytningen av marknadsvärdenivån för skogsfastigheter och vissa andra förhållanden i fråga om marknadsvärdenivån för sådana fastigheter bestämmas efter särskilda riktlinjer.

10.1.2 Delvärden m.m.

10.1.2.1 Allmänt

I 10 § KL finns bestämmelser om vilka olika delvärden som skall redovisas för varje taxeringsenhet samt definitioner av dessa delvärden. Därutöver ges kompletterande och förtydligande regler i Handledningen.

Enligt 10 § KL skall, i den mån förhållandena föranleder därtill, redovisas följande delvärden, vilka tillsammans utgör taxeringsvärde för taxeringsenheten, nämligen för jordbruksfastighet:

a) jordbruksvärde
b) skogsbruksvärde
c) värde av övrig mark
d) byggnadsvärde
e) värde av särskilda tillgångar
f) övervärde

för annan fastighet:

a) markvärde
b) byggnadsvärde

I punkt 1 av anvisningarna finns regler om nivåanpassning, dvs. att varje delvärde skall som huvudregel bestämmas till 75 % av marknadsvärdet.

I punkt 2 och 3 ges definitioner av delvärdena på jordbruksfastighet och annan fastighet.

Reglerna i 10 § och anvisningarna till denna paragraf karaktäriseras av att de huvudsakligen avser definitioner och regler för avgränsningar av vad de olika delvärdena avser. Dessa bestämningar skall således inte ses som värderingsregler. Undantag härifrån utgör skogsbruksvärdet, för vilket delvärde även en värderingsregel lämnas genom hänvisning till SkvI.

I Handledningen framhölls att de redovisade delvärdena enligt 10 § KL tillsammans utgjorde fastighetens taxeringsvärde. Vid den praktiska värderingen i samband med taxeringen byggdes genomgående det totala taxeringsvärdet upp genom en sammanläggning av delvärdena. Detta beror på att man vid fastighetstaxeringen främst arbetar med värderingsmetoder för uppskattningen av de olika delvärdena. Dessa är med andra ord slutprodukten av den värderingsmetodik som skall komma till användning vid taxeringen. Definitionerna av de olika delvärdena bestämmer i viss mån värderingsmetodik som skall användas vid beräkning av de olika delvärdenas storlek.

En översyn av delvärdesredovisningen, i synnerhet för kategorin jordbruksfastighet, gjordes inför 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Tidigare gällande bestämmelser om delvärden hade i huvudsak tillkommit genom lagstiftning år 1968 (SFS 1968:729). Till grund för denna lagstiftning låg fastighetstaxeringskommitténs betänkande SOU 1968:32 och förslag i prop. 1968:154.

De delvärden som skulle redovisas med däri ingående särskilda redovisningsposter vid 1970 års allmänna fastighetstaxering var, efter nu nämnda lagstiftning, för jordbruksfastighet: jordbruksvärde, skogsbruksvärde med däri ingående skogsmarksvärde, värde av övrig mark, värde av särskilda tillgångar och exploateringsvärde samt för annan fastighet: markvärde och byggnadsvärde med däri ingående särskilt maskinvärde.

I betänkandet (Ds Fi 1971:15) Det skatterättsliga fastighetsbegreppet föreslogs att redovisningsposten "särskilt maskinvärde" skulle utgå. Fastighetstaxeringsutredningen föreslog i betänkandet (SOU 1973:4) Fastighetstaxering (s. 138) att de delvärden som skulle redovisas för jordbruksfastighet skulle vara

a) åkervärde

b) skogsbruksvärde, däri inräknat värde av skogsmark,

c) värde av annan mark,

d) byggnadsvärde, därvid särskilt skall anges vad av byggnadsvärdet som belöper på ekonomibyggnader,

e) värde av särskilda tillgångar och

f) mervärde på grund av möjlighet att exploatera mark för bebyggelse eller eljest på grund av taxeringsenhetens belägenhet.

I värdet av annan mark föreslogs ingå värdet av tomt- och trädgårdsmark samt värdet av övrig mark.

I stort sett samtliga remissinstanser instämde i önskemålet om ett särskilt byggnadsvärde för jordbruksfastigheter. Även i övrigt fick förslaget om byggnadsvärdet på jordbruksfastigheter ett positivt mottagande. Förslaget tillstyrktes även av departementschefen i prop. 1973:162 s. 321.

I fråga om skogsbruksvärdet föreslog fastighetstaxeringsutredningen att taxeringen av skogsmark och växande skog inte som tidigare skulle grundas på avkastningsvärdet utan att marknadsvärdet skulle vara värderingsgrund liksom vid all övrig fastighetstaxering. Värderingen avsågs emellertid liksom tidigare ske med hjälp av en avkastningsmetod, varefter värdena fick justeras med hänsyn till en uppskattad marknadsvärdenivå. Reglerna föreslogs tas in i en ny skogsvärderingsinstruktion.

Fastighetstaxeringsutredningen föreslog vidare att skogsmarksvärdet inte skulle särredovisas i besluten och längderna.

I det närmaste samtliga remissinstanser ansåg det vara i princip riktigt att tillämpa samma grund, marknadsvärdet, vid all fastighetstaxering, dvs. även vid taxering av skogsmark och växande skog.

Även föredragande departementschefen fann att man vid 1975 års taxering borde genomföra en marknadsvärdeanpassning av taxeringsvärdena för skogen.

I fråga om utredningens förslag om att skogsmarksvärdet inte skulle särredovisas i besluten och längderna fann departementschefen att bestämmelserna om be-

skattning av inkomst av skogsbruk förutsatte att värdet av skogsmark redovisades separat. Han kunde därför inte tillstyrka förslaget att skogsmarksvärdet inte skulle redovisas särskilt inom delvärdet skogsbruksvärde (prop. 1973:162 s. 328).

I övrigt mötte den av fastighetstaxeringsutredningen föreslagna delvärdesredovisningen - utom såvitt avsåg mervärdet - inte några allvarligare erinringar hos remissinstanserna. Om man bortser från det föreslagna mervärdet, avsåg diskussionen om delvärdena i remissyttrandena främst frågan huruvida den produktiva jordbruksmarken, dvs. åker samt ängs- och betesmark, skulle redovisas tillsammans eller om, som fastighetstaxeringsutredningen hade föreslagit, åkern skulle redovisas för sig och ängs- och betesmarken tillsammans med den improduktiva marken.

Departementschefen ansåg bl.a. (prop. 1973:162 s. 330) att värderingstekniska skäl motiverade en särredovisning av värdena på den produktiva jordbruksmarken, värdet av övriga tillgångar och det eventuella övervärde som en fastighet kan ha på grund av t.ex. exploateringsmöjligheter eller särskilt gynnsamt läge. Dessutom borde av bl.a. jordbrukspolitiska skäl åkervärdet redovisas särskilt. Även ett av bostadsskattekommén framfört önskemål om en särredovisning av värdet på olika byggnadskategorier liksom av värdet på tomt- och trädgårdsmark förordades av departementschefen.

Sammanfattningsvis ansåg departementschefen (i prop. 1973:162 s. 331) att beträffande jordbruksfastigheter borde redovisning ske särskilt av värdet på produktiv jordbruksmark (jordbruksvärde), skogsbruksvärde, värde av övrig mark, byggnadsvärde, värde av särskilda tillgångar och övervärde. Dessutom borde särskild redovisning - inom ramen för resp. delvärde - ske av

följande värden, nämligen

- värde av ekonomibyggnader och av ägares samt arrendators bostadsbyggnader inom ramen för byggnadsvärdet,
- åkervärde inom ramen för jordbruksvärdet,
- skogsmarksvärde inom ramen för skogsbruksvärdet,
- tomtvärde inom ramen för värdet av övrig mark.

I fråga om delvärden på annan fastighet anslöt sig departementschefen till förslaget i betänkandet (Ds Fi 1971:15) Det skatterättsliga fastighetsbegreppet om att särredovisningen av särskilt maskinvärde skulle utgå (prop. 1973:162 s. 331).

I övrigt var fastighetstaxeringsutredningens förslag beträffande delvärdena på annan fastighet av redaktionell natur och tillkomna i förtydligande syfte. Bl.a. föreslogs en definition av markvärdet vilket inte funnits tidigare.

Förslagen i prop. 1973:162 antogs av riksdagen (SkU 1973:70, SFS 1973:1099).

10.1.2.2 Jordbruksfastighet

Jordbruksvärde

Med jordbruksvärde förstås enligt punkt 2 a av anvisningarna till 10 § KL värdet av den produktiva marken med undantag av skogsmark och tomt samt värdet av de inom taxeringsenheten befintliga markanläggningar, som används eller är behövliga för växtodlingen. Vid bestämmandet av jordbruksvärdet har man att utgå från att marken användes för jordbruk. Från jordbruksvärdet skall åkervärdet utskiljas och särskilt anges.

Denna bestämning av jordbruksvärdet gjordes genom lagstiftning 1973. Tidigare ingick i jordbruksvärdet även värdet av tomt- och trädgårdsmark samt värde av ekonomibyggnader och bostadsbyggnader för jordbruket. Dessa värden utbröts ur jordbruksvärdet bl.a. för att få fram ett lämpligt och tillförlitligt underlag för byggnadsavskrivningarna i jordbruksbeskattningen. Särredovisningen av åkervärdet motiverades som omnämnts av bl.a. jordbrukspolitiska skäl (prop. 1973: 162 s. 330).

Skogsbruksvärde

Med skogsbruksvärde förstås värdet av taxeringsenhetens skogsmark och växande skog och med de markanläggningar som finns på taxeringsenheten och som används eller är behövliga för skogsbruk. Vid bestämmandet av skogsbruksvärdet har man att utgå från att marken användes för skogsbruk. Från skogsbruksvärdet skall skogsmarksvärdet urskiljas och särskilt anges. I anvisningspunkten finns även som tidigare nämnts en värderingsregel genom hänvisning till SkvI.

Värderingsreglerna för skogen ändrades i stor utsträckning inför 1975 års taxering, främst genom övergången till marknadsvärdet som värderingsgrund. Även redovisningen av delvärdena avseende skogen och skogsmarken omarbetades. Liksom beträffande jordbruksvärde bröts ur skogsbruksvärdet ut värdena av byggnader och andra anläggningar som var behövliga för skogsbruksdrift. Beträffande skogsmarksvärdet fann departementschefen som tidigare nämnts att gällande bestämmelser om beskattning av inkomst av skogsbruk förutsatte att värdet av skogsmark redovisades separat och kunde därför inte tillstyrka fastighetstaxeringsutredningens förslag att skogsmarksvärdet inte skulle redovisas särskilt inom delvärdet skogsbruksvärde.

Värde av övrig mark

Med värde av övrig mark förstås värdet av annan till taxeringsenheten hörande mark än åker-, ängs- och betesmark samt skogsmark liksom värdet av vattentäckt område som ingår i taxeringsenheten. Som övrig mark räknas sålunda tomt och icke produktiv mark. Vid bestämmande av värdet har man att utgå från att marken där den ej utgörs av s.k. impediment, används som tomt. Till tomt hänförs byggnadsplats och sådant område därintill som används för prydnadsträdgård, upplagsplats, parkeringsplats o.d. Från värdet av övrig mark skall tomtvärdet urskiljas och särskilt anges.

Särredovisningen av tomtvärdet föranleddes av ett önskemål från bostadsskattekommittén som i sitt remissyttrande över fastighetstaxeringsutredningens betänkande framhöll att en separat redovisning borde ske för att utgöra underlag vid en eventuell ändring av reglerna för beskattning av bostadsförmån på jordbruksfastighet (se prop. 1973:162 s. 329).

Byggnadsvärde

Med byggnadsvärde förstås värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten. Som byggnadsvärde skall redovisas det mervärde taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Vid bestämmandet av byggnadsvärdet skall beaktas bl.a. värdet av andel i samfällighet i vad andelen avser byggnad. Från byggnadsvärdet skall urskiljas och särskilt anges dels värdet av varje byggnad som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål dels värdet sammanlagt av ekonomibyggnader dels värdet av överbyggnad. Med värde av överbyggnad avses värdet av byggnad i den mån den inte är behövlig för jordbruk eller skogsbruk.

Före 1975 års allmänna fastighetstaxering redovisades inte byggnadsvärdet som delvärde vid taxeringen av jordbruksfastighet. Värdet på byggnaden ingick i stället i jordbruksfastighet. Det hade emellertid framförts önskemål att få fram byggnadsvärden som kunde användas som underlag för byggnadsavskrivningen i jordbruksbeskattningen. Fastighetstaxeringsutredningen analyserade problemet ingående. Utredningen kartlade förutsättningarna för olika lösningar av problemet och lade också fram förslag till sådana lösningar till regler för värdering av byggnader på jordbruksfastighet.

Utredningens förslag om att särredovisning av värdet av byggnadsbeståndet på jordbruksfastighet enligt mervärdeprincipen godtogs i princip och resulterade i nuvarande lagstiftning. För att underlätta regleringen av byggnadsavskrivningarna vid inkomsttaxeringen infördes redovisningsrutiner, som innebar att redovisning som särskild delpost i fastighetslängden skall ske av vad som av byggnadsvärdet belöper på ekonomibyggnader och att särskild anteckning i fastighetslängden skall göras av vad som byggnadsvärdet belöper på s.k. överbyggnader. Vid tidpunkten för framläggande av prop. 1973:162 ang. fastighetstaxering m.m. övervägdes inom bostadsskattekommittén en eventuell ändring av reglerna för beräkning av förmån av bostad på jordbruksfastighet. Bostadsskattekommittén framförde därför önskemål om att man skulle kunna urskilja värdet av var och en av de byggnader, som användes, som bostad åt ägare och arrendator vid ingången av det år då allmän fastighetstaxering äger rum. En sådan uppdelning föranledde enligt departementschefen inga värderingssvårigheter. Dessutom uttalades att de värden som åsätts vid fastighetstaxeringen borde få en så vid användning som möjligt vid inkomsttaxeringen. Då de aktuella förslagen hade det-

ta syfte tillstyrkte departementschefen dem (prop. 1973:162 s. 330). Förslaget antogs även av riksdagen (SFS 1973:1099).

Enligt Handledningen delas byggnaderna på jordbruksfastighet in i fyra grupper, dels efter taxeringsenhetens behov av byggnaden eller byggnadsdelen i driftsbyggnad och överbyggnad, dels efter användningssättet i bostadsbyggnader och icke bostadsbyggnader. En närmare redogörelse för denna indelning har lämnats i avsnitt 6.2.1.

Värde av särskilda tillgångar

Med värde av särskilda tillgångar förstås värdet av sådana särskilda förmåner eller naturtillgångar o.d. som skulle verka höjande på köpeskillingen vid en överlåtelse. Häri inräknas exempelvis värdet av grusfyndigheter, fiske, servitut, som inte avser rätt till byggnad, samt värdet av rätt till ersättningskraft och sådana anläggningar som ej används eller är behövliga för jord- eller skogsbruksdriften. Vidare inräknas värdet av andel i samfällighet i den mån andelen inte utgörs av andel i byggnad. Som särskild tillgång räknas även värde av jakt i de fall då särskilt goda möjligheter till jakt eller till ekonomiskt utnyttjande av jakt föreligger, dock att som särskild tillgång skall räknas endast den del av jaktvärdet som överstiger det jaktvärde som vanligtvis är förenat med markinnehav. Det jaktvärde som vanligtvis är förenat med markinnehav anses inbegripet i jordbruksvärdet, skogsbruksvärdet och värdet av övrig mark.

Före 1975 års taxering ingick i värde av särskilda tillgångar även värde av sådana byggnader och anläggningar som inte kunde anses behövliga för jordbruks-

eller skogsbruksdrift. Byggnadernas värde ingår nu i stället i byggnadsvärdet.

Övervärde

Med övervärde förstås det värde, som taxeringsenheten äger utöver jordbruksvärde, skogsbruksvärde, värde av övrig mark, byggnadsvärde och värde av särskilda tillgångar på grund av att taxeringsenheten eller del därav kan väntas inom överskådlig framtid bli exploaterad för bebyggelse eller eljest på grund av att taxeringsenheten är från värdesynpunkt gynnsamt belägen. Begreppet övervärde infördes genom 1973 års lagstiftning och motsvaras av tidigare gällande exploateringsvärde.

10.1.2.3 Annan fastighet

Markvärde

Med delvärdet markvärde på annan fastighet förstås enligt punkt 3 a) av anvisningarna till 10 § KL värdet av taxeringsenhetens mark och markanläggningar. Vid bestämmandet av markvärdet skall beaktas bl.a. servitut, som ej avser rätt till byggnad, rätt till ersättningskraft, andel i samfällighet i vad den avser mark och markanläggning, rättighet att ansluta till allmän va-anläggning samt om skyldighet att erlägga gatukostnadsbidrag är fullgjord eller ej.

Definitionen av markvärde togs in i KL genom 1973 års lagstiftning. Denna ändring kan närmast sägas vara av redaktionell natur och tillkommen i förtydligande syfte.

Byggnadsvärde

Med byggnadsvärde förstås värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten. Som byggnadsvärde skall redovisas det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Vid bestämmandet av byggnadsvärdet skall beaktas bl.a. värdet av andel i samfällighet i vad andelen avser byggnad. Värdet av skyldighet att leverera ersättningskraft avräknas på byggnadernas värde.

Före 1975 års taxering ingick i byggnadsvärdet även särskilt maskinvärde som separatredovisad delpost men utgick genom 1973 års lagstiftning såsom obehövlig.

Enligt Handledningen delas byggnaderna på annan fastighet upp i fyra grupper i huvudsak med hänsyn till den avsedda eller pågående användningen. Om byggnad användes för flera ändamål, borde byggnaden hänföras till den grupp som innefattade byggnadens huvudsakliga användningssätt. De olika grupperna var småhus, hyreshus, industribyggnader och specialbyggnader m.m. För dessa grupper har redogörelse lämnats i avsnitt 6.2.2.

10.2 Synpunkter och förslag

10.2.1 Bestämmande av taxeringsvärde

10.2.1.1 Allmänt

Reglerna i 9 § KL angående taxeringsvärde har nyligen varit föremål för en tämligen omfattande översyn.

Kommittén avser inte att föreslå några förändringar i fråga om de grundläggande reglerna i 9 § och anvisningarna till denna paragraf om taxeringsvärdet. Ut-

över dessa regler bör även huvuddelen av de anvisningar som RSV meddelat inför 1975 års fastighetstaxering i detta avseende gälla även i fortsättningen.

De regler som bör ingå i FTL bör i enlighet med vad kommittén har uttalat i avsnitt 3.2.3 vara av mer grundläggande och principiell karaktär men ändå så detaljerade att de verkställighetsföreskrifter som avses komplettera lagen inte kommer att tillföra regleringen någonting nytt. Med denna utgångspunkt bör i en fastighetstaxeringslag ingå förutom nuvarande regler i 9 § KL även vissa delar av RSV:s anvisningar vid 1975 års taxering som innehöll bestämmelser om riktvärden, värdefaktorer, värderingsområden m.m.

I det följande lämnas en redogörelse för de regler som enligt kommitténs mening bör tillämpas vid 1981 års taxering samt - i den mån de innebär en ändring jämfört med nuvarande regler - en närmare motivering till de föreslagna ändringarna.

10.2.1.2 Egendom för vilken taxeringsvärde bör bestämmas

I likhet med vad som gäller enligt nuvarande regler anser kommittén att taxeringsvärde i princip bör åsättas varje enhet som taxeras för sig, dvs. en taxeringsenhet.

Från denna huvudregel finns i gällande lagstiftning vissa undantag i 9 § tredje stycket KL. Detta gäller i första hand taxeringsenhet, som innefattar endast från skatteplikt undantagen egendom. Sådan taxeringsenhet skall inte åsättas taxeringsvärde.

Frågan om behov finns att åsätta egendom som i sin helhet är skattefri taxeringsvärde diskuterades ingå-

ende av 1971 års fastighetstaxeringsutredning (SOU 1973:4, s. 281 ff). Utredningen kom härvid fram till att sådana skäl inte förelåg. Kommittén har berört denna fråga redan i avsnitt 5.2.1 och har ansett sig inte böra föreslå någon ändring i detta hänseende. Till följd härav har föreslagits att i 1 kap. 1 § skall föreskrivas att skattefri fastighet inte skall åsättas taxeringsvärde.

I 9 § tredje stycket KL ges vidare vissa regler för de fall att skatteplikt föreligger för endast del av egendomens värde. Då skall egendomens hela taxeringsvärde anges och vad som belöper av taxeringsvärdet på den icke skattepliktiga delen. Om den icke skattepliktiga delen avser s.k. försvarsfastighet enligt 5 § 1 mom. första stycket c) KL eller s.k. industritillbehör, va-ledningar m.m. enligt 5 § 5 mom. KL skall taxeringsvärde dock åsättas endast den skattepliktiga delen.

Såsom har föreslagits av kommittén under avsnitt 7.4.2 bör en taxeringsenhet i fortsättningen inte kunna vara endast delvis skattepliktig. Genom att använda en huvudsaklighetsprincip bör taxeringsenheten i stället bedömas som antingen helt skattepliktig eller helt skattefri. Nuvarande regler i 9 § tredje stycket KL angående angivande av taxeringsvärde för delvis skattepliktig egendom kommer därmed inte att behövas i fortsättningen och kan därför slopas. Frågan om värde på industritillbehör m.m. kommer utredningen att ta upp i avsnitt 12.2.12.

Den egendom som skall åsättas taxeringsvärde kommer således efter de föreslagna ändringarna att utgöras av varje skattepliktig taxeringsenhet. En bestämmelse härom bör tas in i 5 kap. 1 § FTL.

10.2.1.3 Marknadsvärdet som allmän värderingsgrund

Enligt kommitténs mening bör liksom tidigare marknadsvärdet utgöra den allmänna värderingsgrunden vid taxeringen. I 5 kap. 2 § FTL bör tas in en föreskrift om att taxeringsvärdet skall bestämmas till viss procentsats av marknadsvärdet. Beträffande procentsatsens storlek återkommer kommittén under avsnitt 10.2.1.6.

Taxeringsvärdet bör bestämmas under iakttagande av de regler som kommittén föreslår skall tas in i 5-15 kap. FTL. Härmed åsyftas dels de regler som något närmare anger innebörden i 2 §, såsom olika metoder att bestämma marknadsvärdet, dels de regler som utgör undantag från huvudregeln i 2 §, exempelvis vissa undantag från marknadsvärdeprincipen. Någon uttrycklig erinran härom i lagtext anser kommittén inte nödvändig.

Enligt gällande ordning definieras marknadsvärdet för en taxeringsenhet som det pris den sannolikt skulle betinga vid en försäljning (punkt 1 av anvisningarna till 9 § KL). Denna bestämmelse bör enligt kommitténs mening bibehållas. I förtydligande syfte bör dock tilläggas att det är priset på den allmänna marknaden som skall gälla. Köpeskillingen vid försäljningar där egendomen inte har bjudits ut till högstbjudande kan inte anses vara representativa för det sannolika pris som skulle kunna erhållas vid en "normal" försäljning. Det har även ifrågasatts om de s.k. tillskottsköpen skall uteslutas vid framtagandet av prisstatistik för jordbruksfastighet. SCB:s prisstatistik från åren 1976-1977 visar dock att inga påtagliga nivåskillnader föreligger mellan dessa köp

och sådana som avser hel taxeringsenhet. Från nivåbestämningssynpunkt är således frågan om dessa köp skall medtagas i stort sett utan betydelse. Kommittén föreslår därför att tillskottsköpen liksom hittills medtas för att därigenom öka underlaget för bestämmandet av marknadsvärdenivån.

Under år 1979 träder väsentliga ändringar i jordförvärvslagen i kraft. Dessa innebär bl.a. att den krets köpare som på grund av släktskapsförhållanden inte behöver förvärvstillstånd minskar och att vidgade krav ställs på köparen för att tillstånd skall lämnas. Ett av motiven för ändringarna har varit att motverka prisstegringar av den omfattning som har förekommit under de senaste åren. Prisbildningen på jordbruksfastigheter kan även komma att påverkas av andra förändringar av jordbrukspolitisk och skattemässig natur. Det finns därför anledning särskilt uppmärksamma prisbildningen på jordbruksfastigheter under år 1979.

De nu berörda förändringarna motiverar enligt kommitténs mening även en översyn av framtagandet och redovisningen av prisstatistiken för jordbruksfastigheter. Av särskilt intresse är därvid t.ex. att belysa förhållandet mellan prisnivåerna för de släktförvärv, som är undantagna från förvärvsprövning och sådana, som inte är undantagna.

Förslaget överensstämmer med nuvarande ordning som beslöts av riksdagen inför 1975 års taxering (jfr prop. 1973:162 sid. 309-312) och praxis på området, vilken enligt kommitténs mening är tillfredsställande. Någon anledning att ändra lagen i sakligt hänseende finns alltså ej. Vilka metoder som bör gälla vid bestämmandet av marknadsvärdet kommer att behandlas under avsnitt 10.2.1.8.

10.2.1.4 Undantag från marknadsvärdeprincipen

I gällande lagstiftning görs som tidigare har redovisats vissa undantag från marknadsvärdeprincipen, bl.a. i fråga om privaträttsliga förpliktelser. Med marknadsvärdet skall sålunda avses priset utan avräkning för gäld eller för kapitalvärdet av skyldighet att utge undantag eller annan privaträttslig förpliktelse, som inte är hänförlig till servitut eller liknande förpliktelse.

Bestämmelsen att marknadsvärdet avser priset utan avräkning för gäld innebär enligt Handledningen endast ett förtydligande till regeln om marknadsvärdering. Någon saklig ändring i detta hänseende avser inte kommittén att föreslå. Däremot är det enligt kommitténs mening inte erforderligt att frågan regleras i lag. En uttrycklig föreskrift om att marknadsvärdet avser priset utan avräkning för gäld har därför inte medtagits i lagförslaget.

Beträffande privaträttsliga förpliktelser framhålls i Handledningen att de i och för sig är ägnade att inverka på en taxeringsenhets marknadsvärde och att de därför normalt beaktas vid bestämmande av marknadsvärde. Regeln att privaträttsliga förpliktelser inte skall beaktas vid fastighetstaxeringen innebär därför ett avsteg från huvudprincipen om marknadsvärdering. Skälet till denna specialregel är bl.a. svårigheterna att få kännedom om sådana förpliktelser som kan påverka marknadsvärdet och till de möjligheter som skulle öppnas att disponera över fastigheternas marknadsvärden, om undantagsregeln slopades. En konsekvens härav är även att man vid taxeringen bortser från den aktuella belåningen för fastigheter och i stället utgår från en för fastighetstypen normal belåning.

En annan privaträttslig förpliktelse som kan diskuteras i detta sammanhang är upplåten avverkningsrätt till skog. Sådan upplåtelse beaktas inte enligt gällande ordning vid fastighetstaxeringen. Kommittén erinrar om att frågan tagits upp i två motioner till 1975/76 års riksmöte. I motionen 1975:1046 hemställdes att riksdagen skulle hos regeringen begära ändrade regler för bestämmande av skogsbruksvärde. I motionen 1975:1957 hemställdes att tillgångar som svarar mot avverkad skog eller avverkningsrätt till skog och som står inne hos köparen skulle få tas upp till halva värdet vid förmögenhetsbeskattningen. Riksdagen beslöt att, med bifall till den förstnämnda motionen, hos regeringen begära förslag till sådana ändringar av bestämmelserna om fastighetstaxering att dubbelbeskattning av värdet av upplåten avverkningsrätt undanröjs (SkU 1975/76:44, rskr 1975/76:213).

Bakgrunden till de nämnda motionerna är att vid förmögenhetsbeskattningen inga särskilda regler gäller beträffande upplåten avverkningsrätt. Avsaknaden av sådana regler kan göra att upplåtaren drabbas av vissa dubbelbeskattningseffekter. Så länge en rotpost inte har avverkats innefattas rotposten i sin helhet i skogsbruksvärdet. Vid förmögenhetsbeskattningen skall fastigheten tas upp till taxeringsvärdet vid utgången av det kalenderår som föregår taxeringsåret eller, om nytt taxeringsvärde åsätts fastigheten, till det för taxeringsåret åsatta taxeringsvärdet. Samtidigt skall emellertid även försäljningslikviden tas upp i dess helhet, antingen i form av erhållen likvid eller som innestående fordran hos köparen. I ett rättsfall, RÅ 1958 not fi 1833, har en fordran på grund av en upplåten avverkningsrätt förmögenhetsbeskattats trots invändning om att avverkning ännu inte hade skett och fordringen därför motvägdes av en skyldighet att leverera skogsprodukter.

Den tid som skog, till vilken avverkningsrätt har upplåtits, kommer att kvarstå oavverkad synes enligt kommittén regelmässigt vara begränsad. Vidare kan fastighetsägaren sedan avverkning har skett begära ny taxering av fastigheten (13 § 1 mom. 6) KL). Mot denna bakgrund och då viss hänsyn till förevarande situation ofta kan tas genom reglerna om förmögenhetsskattelättnader för småföretagare föreslår kommittén inte någon ändring av gällande ordning i fråga om upplåtna avverkningsrätter.

Frågan om inverkan på taxeringsvärdet av servitut och liknande rättigheter resp. privaträttsliga förpliktelser behandlades även av fastighetstaxeringsutredningen (SOU 1973:4 s. 131 och 132). Den lagbundna ömsesidigheten i servitutens o.d. inverkan på den tjänande och härskande fastigheten gör att de skäl som har anförts för att bortse från de privaträttsliga förpliktelsernas inverkan på marknadsvärdet inte är tillämpliga. På grund härav bör sådana privaträttsliga förpliktelser som avser servitut och liknande förhållanden beaktas. Då det gäller belastningar och rättigheter på grund av andra privaträttsliga förpliktelser råder inte samma stabilitet i de ifrågavarande förhållandena. De bör därför av principiella skäl och då de även kan tänkas bli använda i skatteundandragande syfte inte inverka på taxeringen. Även om dessa sålunda påverkar marknadsvärdet har de av främst praktiska och fiskala skäl inte ansetts kunna tillmätas någon betydelse och bör inte heller göra det i fortsättningen.

I fråga om en typ av förpliktelser har det emellertid visat sig att principen om att bortse från vissa förpliktelser vid taxeringen medfört betydande olägenheter. Detta gäller tomträtter och tomträttsfastigheter. Tomträttshavaren blir här bunden av bestämmelser i tomträttskontrakt, som han inte har någon reell möjlighet att påverka. Som exempel kan nämnas att enligt

gällande bestämmelser taxeras innehavare av tomträtt till småhusfastighet för delningsbar tomt även om tomträttskontraktets bestämmelser inte medger delning.

Tomträttskontrakten kan även sägas ha något av en "offentligrättslig" prägel över sig, eftersom en kommun alltid står som tomträttsupplåtare. Med hänsyn till dessa omständigheter anser kommittén att privaträttsliga förpliktelser som tagits in i tomträttskontrakt bör beaktas vid fastighetstaxeringen. En sådan förändring underlättar även användande av åsatta markvärden vid bestämmande av tomträttsavgäld, vilket sker i Stockholm och vissa andra orter. Om man mer generellt går in för att använda markvärdet vid avgäldsbestämningen, vilken fråga behandlas av tomträttskommittén (Ju 1977:12), kan även andra förändringar i förfarandet vid fastighetstaxeringen aktualiseras. Till denna fråga återkommer kommittén i ett senare betänkande.

10.2.1.5 Offentligrättsliga förpliktelser på grund av naturvårdslagen m.m.

Om således de privaträttsliga förpliktelserna normalt sett inte bör beaktas vid marknadsvärdets bestämmande bör detsamma dock ej gälla de offentligrättsliga föreskrifter som kan ha meddelats för den egendom som är föremål för taxering. Exempel härpå är bestämmelser i olika detaljplaner, byggnadsförbud och andra inskränkningar angående markens användande som kan meddelas med stöd av olika lagar. I detta sammanhang skall något närmare beröras den reglering som kan ske enligt naturvårdslagen.

I naturvårdslagen (1964:822) finns åtskilliga bestämmelser med syfte att skydda och vårda naturen. Vidare ges i lag (1942:350) om fornminnen regler om bevarandet av fasta fornlämningar. I det följande lämnas en

översikt över de viktigaste bestämmelserna i naturvårdslagen till den del de kan ha betydelse för fastighetstaxeringen.

I syfte att bevara större sammanhängande område av viss landskapstyp i dess naturliga tillstånd eller i väsentligen oförändrat skick kan kronan tillhörig mark avsättas till nationalpark (4 §). Enligt 5 § förordar regeringen om nationalparkers vård och förvaltning. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan för varje särskild nationalpark meddela de föreskrifter som behövs för att trygga ändamålet med nationalparken. Detta gäller rätten att färdas över nationalparken eller eljest vistas där och ordningen i övrigt inom området.

Område, som anses böra särskilt skyddas eller vårdas på grund av sin betydelse för kännedomen om landets natur, sin skönhet eller eljest märkliga beskaffenhet eller för att området är av väsentlig betydelse för allmänhetens friluftsliv, kan av länsstyrelsen förklaras som naturreservat (7 §). I beslut om naturreservat kan enligt 8 § föreskrivas de inskränkningar i rätt att förfoga över fastighet, som behövs för att trygga ändamålet med reservatet, såsom förbud mot bebyggelse, uppförande av stängsel, täktverksamhet, uppodling, dikning, plantering, avverkning, jakt, fiske och användning av bekämpningsmedel. Vidare kan fastighetsägaren enligt 9 § förpliktas att tåla intrång för tillgodoseende av ändamålet med naturreservatet. Detta kan innebära att vägar, parkeringsplatser, badplatser, sanitära inrättningar eller liknande anordningar anläggs inom området. Vidare kan där företas gallring, röjning, slåtter, plantering, avspärrning eller liknande åtgärd. Fastighetsägaren kan också förpliktas att bereda allmänheten tillträde till mark inom området där den annars inte skulle ha fått färdas fritt.

I naturvårdslagen finns vidare bestämmelser om naturminnen (13 §), skydd för vissa växt- och djurarter (14 §), skydd för friluftslivet, främst strandskydd (15-17 §§), skydd för naturmiljön, exempelvis bestämmelser om täkt (18 §) och naturvårdsområde (19 §). I 19 § stadgas att område, inom vilket särskilda åtgärder behövs för att skydda eller vårda naturmiljön men som med hänsyn till den begränsade omfattningen av åtgärderna eller andra omständigheter inte lämpligen bör avsättas till naturreservat, kan av länsstyrelsen förklaras som naturvårdsområde. I beslut om bildande av naturvårdsområde skall bl.a. föreskrivas de inskränkningar i nyttjandet av fastighet som behövs för att trygga ändamålet med beslutet såsom förbud mot eller föreskrifter i fråga om byggnad, upplag, schaktning, plantering och avverkning samt skyldighet för ägaren att tåla att på hans mark utföres röjning, plantering eller annan liknande åtgärd.

Fastighetstaxeringsutredningen fann i sitt betänkande (SOU 1973:4 sid. 272), Fastighetstaxering, att den värdeminskning som kan drabba en fastighet till följd av att den har blivit föremål för beslut enligt naturvårdslagen, fornminneslagen, lagen om byggnadsminnen eller jämförlig lagstiftning borde beaktas vid fastighetstaxeringen. Utredningen anförde vidare (s. 273):

> Detta bör emellertid enligt utredningens mening ske, icke genom komplettering av katalogen över de från skatteplikt befriade fastigheterna utan vid tillämpning av värderingsreglerna. Det marknadsvärde, som fastigheten bedöms ha vid tillämpning av vanliga uppskattningsgrunder, bör med andra ord reduceras i skälig mån på grund av den värdeminskning som följer av meddelat beslut enligt naturvårdslagen eller annan av de berörda lagarna. Skyddsföreskrifterna bör sålunda anses som ett sådant för den ifrågavarande fastigheten säreget förhållande, varom sägs i nu gällande punkt 2 av anvisningarna till 9 § KL samt i föreslagna punkt 1 av anvisningarna till 9 § och som bör föranleda minskning av det värde å fastigheten, som erhålls vid tillämpning av eljest gällande uppskattningsgrunder.

Även kommittén anser att föreskrifter angående markens användande som meddelats med stöd av naturvårdslagen eller annan jämförlig lagstiftning bör beaktas

vid fastighetstaxeringen i den utsträckning de påverkar marknadsvärdet. I fråga om nationalparker anser kommittén att inskränkningarna i rätten till användning är så betydande att fastigheten inte har något marknadsvärde. Kommittén har därför i avsnitt 7.4.5.10 föreslagit att den nuvarande skattefriheten för nationalparker behålls.

Inte heller i övrigt föreslår kommittén någon ändring i nu gällande regler, utan naturreservat och andra områden, för vilka särskilda föreskrifter har meddelats enligt naturvårdslagen eller annan jämförlig lagstiftning bör värderas under beaktande av den värdeminskning föreskrifterna kan medföra.

Som framgått av tidigare redogörelse är det marknadsvärdet för en taxeringsenhet som skall bilda utgångspunkt för att bestämma taxeringsvärdet. I en taxeringsenhet bör dock enligt vad kommittén har föreslagit i annat sammanhang inte kunna ingå egendom från skilda kommuner. I de fall övriga förutsättningar för att sammanföra vissa fastigheter eller fastighetsdelar i olika kommuner till en enda taxeringsenhet finns bör enligt kommitténs mening marknadsvärdet bestämmas som om en enda taxeringsenhet hade förelegat. Detta torde bäst överensstämma med omfattningen av den egendom som i praktiken är föremål för försäljning.

Vidare torde det inte vara utan betydelse för marknadsvärdets storlek om de olika delarna av egendomen säljs var för sig eller tillsammans. I många fall kan nämligen värdet per hektar variera med hänsyn till den försålda markens areal. På grund härav anser kommittén att ett stadgande med nu angivet innehåll bör finnas. Det bör dock betonas att bestämmelsen kommer att få en mycket begränsad praktisk betydelse åtminstone vid 1981 års taxering. Vid denna taxering torde det nämligen inte bli aktuellt att räkna med olika

hektarvärden för olika arealstorlekar. Kommittén vill även betona att bestämmelsen - om det blir aktuellt att tillämpa den - i första hand är avsedd för de fall en kommungräns skär genom en brukningsenhet. Något krav på att de olika taxeringsenheterna skall ligga i omedelbar närhet av varandra bör dock inte uppställas, då det relativt ofta torde förekomma att taxeringsenheter som är geografiskt åtskilda brukas tillsammans. I praktiken torde det dock inte bli fråga om några större avstånd, eftersom man då knappast längre kan tala om en brukningsenhet.

Som ytterligare undantag från principen att taxeringsenhetens marknadsvärde skall ligga till grund för taxeringsvärdet bör alltså gälla att om två eller flera taxeringsenheter, vilka är belägna i skilda kommuner skulle, om de hade varit belägna i samma kommun, ha utgjort en enda taxeringsenhet, skall marknadsvärdet bestämmas som om detta hade varit förhållandet. Marknadsvärdet får därefter fördelas på de olika taxeringsenheterna.

Den föreslagna regeln överensstämmer i princip med nuvarande bestämmelse i punkt 6 av anvisningarna till 9 § KL.

Definitionen av marknadsvärde och undantagen från marknadsvärdeprincipen föreslås sammanföras till 5 kap. 3 § FTL.

10.2.1.6 Taxeringsvärdenivå

Värdenivån 75 % av marknadsvärdet fastslogs genom den lagstiftning som föregick 1975 års allmänna fastighetstaxering. Valet av nivån gjordes mot bakgrunden av de osäkerhetsfaktorer som sammanhänger med ett schematiskt värderingsförfarande, som i allt väsentligt måste grundas på uppgifter från fastighetsägarna.

Beslutet om taxeringsvärdenivå vid 1975 års fastighetstaxering föregicks av utförliga analyser och överväganden av fastighetstaxeringsutredningen (SOU 1973:4 s. 148-156). Även i prop. 1973:162 behandlades frågan om valet av taxeringsvärdenivå utförligt (s. 312-315 och 324-327). En kortfattad redogörelse för övervägandena i propositionen har lämnats under avsnitt 10.1.1.3.

Någon ändring i valet av nivå föreslås inte av kommittén.

Professor Carlegrim har haft kommitténs uppdrag att utreda de statistiska begrepp som kan användas för mätning av relationen mellan taxeringsvärden och marknadsvärden. En redogörelse för utredningen har lagts till kommitténs betänkande som bilaga 1. Härav framgår att undersökningen har koncentrerats till fyra begrepp, nämligen ovägd taxeringsvärdenivå, ovägd köpeskillingskoefficient, vägd köpeskillingskoefficient och median. Begreppen har olika egenskaper, som gör att deras lämplighet varierar i olika situationer och för skilda fastighetstyper. Några rekommendationer från teoretisk synpunkt har därför inte kunnat ges på grundval av undersökningen.

Som framgår av bilagan kan de olika begreppen ge vissa mindre skillnader vid bestämmande av taxeringsvärdenivån. I motiven bör därför anges vilket begrepp som enligt kommitténs uppfattning bör användas vid de provvärderingar där taxeringsvärdenivån slutligt bestäms.

Kommittén anser att den ovägda taxeringsvärdenivån eller den ovägda köpeskillingskoefficienten bör användas. Av dessa begrepp ger det förstnämnda en

värdenivå som är något lägre än den sanna nivån och det sistnämnda en värdenivå som är något högre än den sanna nivån. Skillnaden mellan de nivåer som erhålls med dessa båda metoder är dock ringa. Avvikelserna från den sanna nivån är betydligt mindre än de som uppkommer vid tillämpning av det föreslagna systemet med schabloniserade riktvärden för byggnader och mark.

Vid valet mellan de två begreppen konstaterar kommittén att några entydiga rekommendationer inte kan ges om vilket begrepp som från teoretisk synpunkt är lämpligast. Bedömningen får därför grundas på mer allmänna synpunkter. Den ovägda köpeskillingskoefficienten används normalt i värderingssammanhang för att ange marknadsvärdenivåns förändringar. Det talar för att detta begrepp väljs.

Den ovägda köpeskillingskoefficienten ger emellertid systematiskt en nivå på taxeringsvärdena som är något högre än den sanna nivån. Eftersom höjningarna av taxeringsvärdena vid 1981 års fastighetstaxering redan på grund av prisutvecklingen kan förväntas bli större än vid någon tidigare fastighetstaxering, finns skäl för att man vid 1981 års fastighetstaxering liksom vid 1975 års fastighetstaxering utgår från den ovägda taxeringsvärdenivån vid provvärderingarna. Härtill kommer att schabloniseringarna vid värderingen regelmässigt har större betydelse för de slutliga taxeringsvärdena än vilken av de båda metoderna man har använt för att bestämma taxeringsvärdenivån. Ett val av den ovägda taxeringsvärdenivån kan alltså inte sägas ge nämnvärt lägre taxeringsvärden i det enskilda fallet än som bör följa av huvudregeln om att taxeringsvärdet skall vara 75 % av marknadsvärdet. Med hänsyn till det anförda anser kommittén att man vid provvärderingarna bör använda den ovägda taxeringsvärdenivån för mätning av relationer mellan taxe-

ringsvärden och köpeskillingar. Vid prognoser rörande sannolika taxeringsvärdehöjningar vid 1981 års fastighetstaxering bör man därför söka förutsäga den ovägda taxeringsvärdenivåns storlek i det gallrade materialet som används vid provvärdering.

Enligt punkt 2 av anvisningarna till 9 § KL får taxeringsvärdet i vissa fall nedsättas under det belopp som eljest skulle ha åsatts. Detta gäller om säkerheten vid uppskattningen av taxeringsenhets marknadsvärde är lägre än normalt, såsom kan vara fallet då det uppskattade värdet är betingat av att taxeringsenheten eller del därav kan väntas inom överskådlig framtid bli exploaterad för bebyggelse.

Stadgandet tillämpades vid 1975 års taxering vid bestämmande av övervärde på grund av exploateringsmöjligheter. I Handledningen anvisas för denna typ av fastigheter en extra nedsättning av taxeringsvärdenivån bestående dels i att marknadsvärdet bestäms med viss säkerhetsmarginal i de fall få eller ringa köp föreligger, dels i att denna värdenivå då detaljplan inte har fastställts reduceras till 50 % och inte till det normala 75 %. Områden inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan taxeras normalt som annan fastighet, om de inte fortfarande används för jord- eller skogsbruk.

Kommittén har under avsnitt 10.2.2.4 föreslagit att delvärdet övervärde skall utgå. Detta innebär att exploateringsvärde kommer att åsättas endast de taxe-

ringsenheter som taxeras som exploateringenheter. Värde i form av förväntningar om framtida bebyggelse kommer således inte att medföra en höjning av taxeringsvärdet om inte förväntningarna har sin grund i en fastställd plan. Därmed föreligger inte längre några skäl att för denna typ av fastigheter att såsom en säkerhetsmarginal ha en extra nedsättning av taxeringsvärdenivån utöver den reducering till 75 % av marknadsvärdet som bör ske för samtliga fastigheter.

Även för skogsfastigheter gavs en specialregel beträffande nivån vid 1975 års taxering. Bestämmandet av marknadsvärdenivån för skogsfastigheter för år 1973 försvårades av att priserna på dem under detta år väntades stiga starkt och vissa stora variationer. Nivån skulle därför enligt beslut av riksdagen fastställas med avvikelse från den värdetidpunkt som i övrigt beslutats för 1975 års taxering, dvs. det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret (9 § andra stycket KL) och i stället med ledning av ett marknadsvärde som baserades på ett genomsnitt av 1970-1972 års prisnivåer uppräknade i förhållande till den prisstegring som jordbruksfastigheter med begränsat skogsinnehav uppvisade.

Kommittén avser att i det fortsatta utredningsarbetet ta upp frågan om ett system med s.k. rullande fastighetstaxering. Grundtanken i ett sådant system är att samtliga fastigheter i princip skall åsättas nytt taxeringsvärde varje år med utgångspunkt i de förändringar i prisnivån som har inträtt. Sådana svängningar i priserna som vid 1975 års taxering föranledde en nedsättning av taxeringsvärdenivån för skogsfastigheter kommer således i ett system med rullande fastighetstaxering att kunna bemästras på ett helt annat sätt än för närvarande. Den hittillsvarande utvecklingen av priserna på olika fastighetstyper sen

föregående allmänna fastighetstaxering föranleder inte heller kommittén att för tiden före 1981 års taxering föreslå några särskilda regler för nivåbestämningen. Skulle det emellertid visa sig att prisläget vid den värdetidpunkt, som kommittén avser att föreslå, dvs. år 1979, på grund av inträffade särskilda omständigheter bör föranleda en justering av taxeringsvärdenivån för någon eller några fastighetskategorier får frågan då tas upp till förnyad prövning och eventuellt resultera i en särskild lagstiftning.

Sammanfattningsvis anser kommittén att det inte finns behov av en generell regel om att kunna bestämma taxeringsvärdenivån till under 75 %. En generell bestämmelse motsvarande den i punkt 2 av anvisningarna till 9 § KL har därför inte tagits med i det lagförslag som kommittén lägger fram.

Däremot anser kommittén att det i vissa speciella fall kan finnas ett berättigat intresse att av värderingstekniska skäl få avvika från en nivå som utgör 75 % av marknadsvärdet. Detta gäller i de fall taxeringsvärdet på grund av klassindelning av värdefaktorer eller genom anpassning till en fastställd värdeserie kommer att förändras stegvis, medan marknadsvärdet i stället undergår en mer kontinuerlig förändring. Frågan kommer att belysas närmare under avsnitt 12.2.7.

10.2.1.7 Värdetidpunkt

Allmänt

I 9 § andra stycket KL, föreskrivs i enlighet med vad fastighetstaxeringsutredningen föreslog (SOU 1973:4 s. 128 och 129) att marknadsvärdet skall bestämmas

med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret. Fastighetstaxeringsutredningen redovisade och diskuterade tre olika alternativ för val av värdetidpunkt. Till grund för nivåbestämningen skulle enligt utredningen ligga senaste statistik som var tillgänglig. Vid 1975 års taxering var sålunda den 1 januari 1974 värdetidpunkt. Senaste tillgängliga statistik var då 1973 års köpeskillingsstatistik. Denna borde enligt fastighetstaxeringsutredningen kunna godtas som ett uttryck för prisnivån den 1 januari 1974. Om RSV fann att sådana påtagliga prisrörelser skett att nämnda statistik inte gav en rättvisande bild av nivån vid den valda värdetidpunkten, skulle RSV enligt utredningen föranstalta om erforderlig korrigering av den framtagna prisnivån.

I praktiken har det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret varit bestämmande såväl vid 1970 som 1975 års allmänna fastighetstaxering. Avgörande i sammanhanget har varit den tidpunkt då erforderlig prisstatistik har funnits tillgänglig. Någon förändring i detta avseende är såvitt kommittén har kunnat finna inte att räkna med. Mot bakgrund härav föreslår kommittén att reglerna anpassas till det förfarande som tillämpas i praxis, dvs. att det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret får ligga till grund för bestämmandet av marknadsvärdet. Denna regel föreslås tas in i 5 kap. 4 § FTL.

Enligt kommitténs mening är det inte nödvändigt att nu redovisat tillvägagångssätt för att bestämma det genomsnittliga prisläget regleras genom lagstadgande. I 5 kap. 4 § FTL bör det som nämnts vara tillräckligt med en föreskrift om att marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret. Det torde sedan

ankomma på RSV att med utgångspunkt i det av kommittén skisserade förfarandet utfärda närmare anvisningar om hur det genomsnittliga prisläget skall bestämmas.

Under normala förhållanden kan antagas att prisnivån förändras relativt jämnt under ett år. Om så är fallet sammanfaller det genomsnittliga prisläget under året med prisläget vid halvårsskiftet. Om prisnivån inte utvecklas jämnt under året, erhålls den genomsnittliga prisnivån genom en sammanvägning av de nivåer som har gällt under delar av året. Vid sammanvägningen skall beaktas hur lång tid som olika prisnivåer har varit gällande. Om köpen fördelar sig jämnt under året erhålls automatiskt en anknytning till det genomsnittliga prisläget om alla köpen utnyttjas vid beräkningen av genomsnittlig taxeringsvärdenivå, köpeskillingskoefficient m.m. Om köpen är mycket ojämnt fördelade under året kan man däremot inte utgå ifrån att ett genomsnitt av köpen återspeglar den genomsnittliga prisnivån under året.

10.2.1.8 Metoder för bestämmande av marknadsvärde

Allmänt om värderingsprinciperna

Enligt andra stycket i punkt 1 av anvisningarna till 9 § KL skall marknadsvärdet uppskattas i första hand med ledning av verkställda fastighetsförsäljningar i orten, om vilka anledning ej finns att antaga att ovidkommande omständigheter inverkat på prisbildningen (ortsprismetoden). Då ortspriset inte ger erforderlig ledning kan marknadsvärdet uppskattas på grundval av taxeringsenhetens avkastning, byggnads återstående varaktighetstid, den förräntning av insatt kapital, varmed man allmänt räknar vid

köp av fastigheter av ifrågavarande slag m.m. (avkastningsmetoden). Beträffande taxeringsenhet, för vilken det är svårt att beräkna en normal avkastning kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i återanskaffningskostnaden, omräknad till nuvärde under beaktande av byggnads ålder, förslitning och sannolika varaktighetstid m.m. (produktionskostnadsmetoden).

Den närmare innebörden av de olika metoderna har redovisats i fastighetstaxeringsutredningens betänkande SOU 1973:4, s. 122 f. Kommittén har under avsnitt 10.1.1.2 lämnat en redogörelse för betänkandets innehåll i hithörande delar.

Enligt kommitténs mening bör nu gällande metoder att uppskatta marknadsvärdet tillämpas även i fortsättningen. Marknadsvärdet bör således i första hand bestämmas enligt ortsprismetoden, i andra hand enligt avkastningsmetoden och i sista hand enligt produktionskostnadsmetoden.

Detta bör föreskrivas i 5 kap. 5 § FTL. Paragrafen kan sägas ha två syften, dels är den direkt vägledande för taxeringen av sådan taxeringsenhet för vilken riktvärden inte har föreskrivits, dels skall den vara styrande för det sätt på vilket riktvärden skall bestämmas.

Bestämmande av tekniskt nuvärde

De metoder för marknadsvärdets bestämmande som har angetts i första och andra styckena av 5 kap. 5 § FTL, dvs. ortsprismetoden och avkastningsmetoden, används främst beträffande de byggnadstyper och ägoslag, för vilka riktvärden skall bestämmas enligt 8-15 kap. FTL. I den mån metodernas användning därvid ytterligare behöver preciseras, redovisas detta

i dessa kapitel. Av denna anledning är det enligt kommitténs mening inte erforderligt att i 5 kap. FTL närmare reglera hur dessa båda metoder bör tillämpas.

Den i tredje stycket omnämnda metoden, dvs. produktionskostnadsmetoden, kommer däremot inte att användas vid riktvärdenas bestämmande annat än beträffande byggnadsvärdet på vattenfallsenheter. I övrigt torde metoden komma att tillämpas främst vid värderingen av sådana byggnadstyper och ägoslag för vilka riktvärden inte kan komma att meddelas, främst s.k. skräddarsydda industribyggnader. För dessa ofta svårvärderade byggnader kan man alltså räkna med att taxeringsvärdet vanligen kommer att bestämmas med utgångspunkt i den metod som i sista hand bör komma till användning, dvs. produktionskostnadsmetoden. I samtliga dessa fall torde metoden komma att användas på i stort sett samma sätt. På grund av vad som nu har anförts anser kommittén att det i 5 kap. FTL bör tas in vissa bestämmelser som närmare reglerar användningen av produktionskostnadsmetoden.

Vid produktionskostnadsmetoden skall marknadsvärdet enligt 5 kap. 5 § tredje stycket FTL uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet. För att komma fram till det tekniska nuvärdet bör man utgå från byggnadens eller anläggningens återanskaffningskostnad. Denna kostnad skall återspegla kostnaderna för att uppföra en motsvarande byggnad under andra året före taxeringsåret. Återanskaffningskostnaden kan bestämmas antingen genom en beräkning grundad på erfarenheterna om byggnadskostnadernas storlek detta år eller genom en uppräkning av den faktiska (historiska) kostnaden. Genom uppräkningen skall beaktas skillnaden i byggnadskostnaden mellan nybyggnadsåret och andra året före taxeringsåret.

I valet mellan de alternativa metoder att bestämma återanskaffningskostnader som har angetts - dvs. genom en direkt uppskattning av kostnaderna eller en uppräkning av den historiska byggnadskostnaden - bör givetvis den metod som ger den största säkerheten i bestämningen i första hand komma i fråga. En direkt uppskattning av byggnadskostnaderna är normalt att föredra om byggnaderna är gamla och tillämpade byggnadsmetoder har förändrats. Kommittén förutsätter att närmare föreskrifter om tillämpliga omräkningstal vid omräkning av äldre byggnadskostnader kommer att anges av RSV.

För att ta hänsyn till den värdeminskning som en byggnad har undergått sedan den togs i drift, måste återanskaffningskostnaden räknas ned genom att multipliceras med en nedräkningsfaktor. Även för bestämningen av tillämpliga nedräkningstal synes föreskrifter böra lämnas.

Nu redovisade regler att bestämma det tekniska nuvärdet föreslås införas i 5 kap. 6 § FTL.

10.2.2 Delvärden m.m.

10.2.2.1 Allmänt

Enligt nu gällande regler i 10 § KL skall särskilda delvärden anges för, å ena sidan, jordbruksfastighet och, å andra sidan, annan fastighet. Som har nämnts i redogörelsen i avsnitt 10.1.2.1 företogs en översyn av delvärderedovisningen av fastighetstaxeringsutredningen. Utredningen framhöll därvid (SOU 1973:4 s. 136) bl.a., att delvärdena är slutprodukter av den värderingsmetodik som skall komma till användning vid taxeringen och således i viss mån bestämmande

för utformningen av värderingsmetoderna och värderingsförfarandet. Eftersom bestämmelserna härom enligt utredningens förslag fortsättningsvis skulle ingå i KL endast i mindre omfattning och den närmare utformningen av metoderna m.m. skulle komma att ske genom RSV:s anvisningar strävade utredningen efter att ge definitionerna av delvärdena ett tydligt och i viss mån i enlighet med utredningens intentioner styrande innehåll. För att åstadkomma detta var det enligt utredningens mening nödvändigt att liksom tidigare definiera inte endast vad som konkret skulle ingå i delvärdet utan även vilken användning som därvid skulle förutsättas för tillgången i fråga.

Fastighetstaxeringsutredningens förslag låg till grund för de nya regler om delvärden som infördes år 1973. För jordbruksfastighet är delvärdena jordbruksvärde, skogsbruksvärde, värde av övrig mark, byggnadsvärde och värde av särskilda tillgångar. För annan fastighet är delvärdena markvärde och byggnadsvärde.

Enligt kommitténs mening bör vissa ändringar göras i fråga om vilka delvärden som bör redovisas för de olika taxeringsenheterna samt i fråga om definitionerna av dessa delvärden. Förutom sådana sakliga ändringar föreslås i jämförelse med nuvarande lagtext och dennas disposition även vissa redaktionella ändringar som huvudsakligen innebär att en del av de värderingsregler, som gäller generellt för bestämmande av de olika delvärdena, sammanförs till särskilda paragrafer i 7 kap. FTL.

Kommittén lämnar i det följande en redogörelse för de delvärden som enligt kommitténs mening bör redovisas för de olika taxeringsenheterna. Till skillnad mot nu gällande regler föreslås att delvärdena skall

avse de olika typerna av taxeringsenheter, t.ex. småhusenhet, lantbruksenhet, i stället för som f.n. de båda beskattningsnaturerna jordbruksfastighet och annan fastighet.

Därefter bör i samma paragraf delvärdena för de olika typerna av taxeringsenheterna i korthet anges och definieras. En närmare redogörelse för de regler om delvärden, som föreslås bli intagna i 5 kap. 7 § FTL, lämnas i avsnitten 10.2.2.3 och 10.2.2.4. I det närmast följande avsnittet behandlas först några värderingsregler som i den nuvarande lagstiftningen har knutits till flera av delvärdena.

10.2.2.2 Gemensamma värderingsfrågor

Servitut, andel i samfällighet m.m.

Enligt nuvarande regler skall enligt punkt 3 a) av anvisningarna till 10 § KL vid bestämmandet av markvärdet beaktas bl.a. servitut, som ej avser rätt till byggnad, andel i samfällighet i vad avser mark och markanläggning, rätt till ersättningskraft, rättighet att ansluta till allmän va-anläggning samt om skyldighet att erlägga gatukostnadsbidrag är fullgjord eller icke.

Motsvarande regler för värderingen av jordbruksfastighet finns i punkt 2 e) av anvisningarna till 10 § KL. Där definieras vad som avses med delvärdet värde av särskilda tillgångar. I det skall bl.a. räknas in värdet av servitut, andel i samfällighet i den mån andelen inte utgörs av andel i byggnad samt värdet av rätt till ersättningskraft.

Även då det gäller delvärdena byggnadsvärde på jordbruksfastighet och på annan fastighet finns i

anvisningarna till 10 § KL en regel om värde av andel i samfällighet. Sådant värde skall i fråga om båda beskattningsnaturerna beaktas vid bestämmandet av byggnadsvärdet, till den del andelen avser byggnad. Från byggnadsvärdet på annan fastighet skall vidare enligt punkt 3 b) av anvisningarna till 10 § avräknas värdet av skyldighet att leverera ersättningskraft.

Kommitténs uppfattning är att de regler i fråga om tillkommande värden och om olika slag av belastningar, som nyss har nämnts, inte behövs i fortsättningen.

Beträffande servitut och andel i samfällighet bör enligt kommitténs mening samma princip tillämpas vid värderingen även i fortsättningen. Något uttryckligt stadgande om att dessa tillgångar resp. belastningar skall beaktas vid delvärdenas bestämmande synes dock inte nödvändigt. Dessa tillgångar resp. belastningar kommer ändå, genom att de tillhör fastigheten, att ingå i taxeringsenheten och därmed omfattas av värderingen.

Rättighet att ansluta till allmän va-anläggning och skyldighet att erlägga gatukostnadsbidrag kommer att beaktas vid markvärdets bestämmande i form av värdefaktorer. Till detta återkommer kommittén under avsnitt 16.2.3.1.

Olika frågor om ersättningskraft kommer att behandlas i samband med reglerna om värdering av vattenfallsenheter, se avsnitt 21.2.3.

Det kan förekomma att servitut eller andel i samfällighet kan höja resp. sänka värdet på olika värderingsenheter inom samma taxeringsenhet. De kan också med hänsyn till sitt innehåll behöva delas upp mellan olika värderingsenheter, t.ex. på markvärde och

byggnadsvärde då andel i samfällighet avser såväl mark och markanläggning som byggnad.

Uppdelning av servitut och samfälligheter på flera värderingsenheter torde bli aktuellt framför allt vad gäller skogen. Samfälld skogsmark bör exempelvis i förekommande fall delas in i värderingsenheter avseende skogsmark resp. skogsimpediment, varefter värdet av de olika delarna hänförs till taxeringsenhetens delvärden skogsbruksvärde resp. värde av skogsimpediment.

Föreskrifter om användningssätt

Enligt anvisningarna till 10 § KL skall man vid bestämmande av jordbruksvärdet utgå ifrån att marken används för jordbruk. I fråga om skogsbruksvärdet stadgas att man har att utgå från att marken används för skogsbruk. Vidare sägs att grunderna i SkvI skall gälla för den värderingen.

För värde av övrig mark gäller som förutsättning att den mark,som skall ingå i delvärdet utom impediment, skall användas som tomt.

Kommittén anser att det inte längre är nödvändigt att ange vilket användningssätt som skall förutsättas för bestämmande av delvärdena i fråga. Detta hänger samman med att olika delvärden enligt kommitténs förslag inte längre bör få "lagras" på varandra såsom exempelvis är fallet med delvärdena övervärde och värde av särskilda tillgångar i gällande lagstiftning. Dessa delvärden har därför föreslagits utgå.

De värden som enligt gällande lag hänförs till övervärde kommer enligt kommitténs förslag att i viss mindre utsträckning ingå i övriga delvärden, nämligen i den mån värdeområdets belägenhet ger egendomen ett högre värde än den eljest skulle ha. Detsamma gäller vissa andra värden som nu utgör värde av särskilda tillgångar. Ett exempel härpå utgör jaktvärdet. Detta värde kommer enligt kommitténs förslag att helt knytas till arealerna av de olika ägoslagen. Till exempelvis åkervärdet kommer därvid att hänföras inte enbart värdet som representeras av åkeranvändandet utan även det användande som naturligt kan kombineras med åkeranvändandet, såsom exempelvis jakt.

På grund av vad nu anförts framstår en föreskrift om att man vid värderingen av olika ägoslag skall utgå från visst användningssätt ej längre som adekvat och bör därför inte medtas i lagtextförslaget.

Som nämnts innehåller nuvarande lagstiftning även i anslutning till definitionen av skogsbruksvärdet bestämmelser som rör värdering, nämligen att man vid bestämmandet av skogsbruksvärdet har att utgå från att marken används för skogsmark samt att skogsbruksvärdet skall bestämmas med ledning av de grunder som anges i SkvI. Kommittén kommer i det följande att föreslå att de regler om skogsvärdering som skall bestämmas av riksdagen bör tas in i FTL. SkvI föreslås i det sammanhanget bli upphävd. Någon hänvisning till SkvI blir därför inte aktuell.

10.2.2.3 Småhus-, hyreshus-, industri- och exploateringsenhet

För småhus-, hyreshus-, industri- och exploateringsenhet föreslås att även i fortsättningen delvärdena markvärde och byggnadsvärde skall redovisas.

Markvärde

Med markvärde bör förstås värdet av den del av taxeringsenhetens mark som skall åsättas värde, dvs. normalt sett all mark inom taxeringsenheten, samt därtill hörande markanläggningar. För de nämnda taxeringsenheterna bör således med markvärde förstås värdet av enhetens tomtmark, exploateringsmark och täktmark med tillhörande markanläggningar. Detta innebär i princip inte någon förändring i förhållande till gällande regler.

Byggnadsvärde

Med byggnadsvärde bör förstås värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten, dvs. samma föreskrift som i gällande bestämmelser.

I punkt 3 b) av anvisningarna till 10 § KL finns även intagen en regel om att som byggnadsvärde skall redovisas det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Denna regel, som enligt kommitténs mening bör gälla även i fortsättningen, har av redaktionella skäl flyttats till 7 kap. 8 § FTL, som innehåller allmänna värderingsbestämmelser om byggnadsvärde, och kommer därför att behandlas i detta sammanhang.

10.2.2.4 Lantbruksenhet

Kommittén föreslår att för lantbruksenhet skall redovisas delvärdena bostadsbyggnadsvärde, ekonomibyggnadsvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och värde av skogsimpediment. Dessutom bör skogsmarksvärdet redovisas som särskild delpost av skogsbruksvärdet. Kommittén lämnar i det följande

en närmare motivering till förslaget att byta ut de nuvarande delvärdena m.m. för jordbruksfastighet mot delvärden för lantbruksenhet.

Jordbruksvärde

Med jordbruksvärde avses värdet av taxeringsenhetens åkermark och betesmark med därtill hörande markanläggningar, som används eller behövs för växtodlingen. Detta överensstämmer, fastän uttryckt på annat sätt, i sak med den under a) i punkt 2 av anvisningarna till 10 § KL givna definitionen av jordbruksvärde, dvs. den produktiva marken med undantag av skogsmark och tomt samt värdet av sådana markanläggningar som har angetts ovan.

I andra stycket av nyssnämnda anvisningspunkt finns en regel om att man vid bestämmandet av jordbruksvärdet har att utgå från att marken används för jordbruk.

Enligt tredje stycket i punkt 2 av anvisningarna till 10 § KL skall åkervärdet urskiljas ur jordbruksvärdet och anges särskilt. Sådan särredovisning gjordes även vid 1970 års taxering.

Att åkervärdet redovisades särskilt sammanhängde enligt fastighetstaxeringsutredningen (SOU 1973:4 s.137) med ett önskemål om särredovisning av värdet på de verkligt värdebärande delarna av en jordbruksfastighet. Även utredningen fann att detta borde eftersträvas. Därför syntes det utredningen lämpligt att värdet av vad som återstod av jordbruksvärdet, sedan byggnader samt tomt- och trädgårdsmark och ängs- och betesmark avskilts, nämligen åker och markanläggningar, som är behövliga för växtodlingen, fick utgöra ett särskilt delvärde. Detta föreslogs

bli betecknat åkervärde, eftersom åkervärdet skulle komma att bli helt dominerande vid uppskattningen av delvärdet i fråga. Departementschefen fann emellertid - bl.a. av värderingstekniska skäl - (prop. 1973:162 s. 331) att redovisning borde ske av värdet av produktiv jordbruksmark (jordbruksvärde) och att särskild redovisning inom ramen för detta värde borde ske av åkervärde.

Kommittén kommer under avsnitten 11.2 och 26.2.5 att föreslå att varje ägoslag skall utgöra en värderingsenhet och att värdet av varje sådan enhet skall redovisas i fastighetslängden. Härigenom kommer åkervärdet att redovisas separat och någon särskild föreskrift om att åkervärdet skall urskiljas och anges särskilt är därmed inte längre behövlig.

Skogsbruksvärde

Med skogsbruksvärde avses värdet av taxeringsenhetens skogsmark med därå växande skog och med de inom taxeringsenheten befintliga markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk.

Den föreslagna definitionen av skogsbruksvärdet överensstämmer med gällande regler.

Från skogsbruksvärdet skall enligt nuvarande regler skogsmarksvärdet urskiljas och särskilt anges. Det sker med hänsyn till att gällande bestämmelser om beskattning av inkomst av skogsbruk förutsätter att värdet av skogsmark redovisas separat. För fastighetstaxeringens del däremot föreligger inte något egentligt behov att göra skillnad mellan mark och växande skog.

Reglerna om skogsmarksvärden vid 1975 års fastighetstaxering tillkom under propositionsarbetet för att

tillgodose behovet av differentiering i samband med inkomsttaxering m.m.

Nya regler om beskattning av skogsinkomster har föreslagits i departementspromemorian "Beskattning av skogsbruk (Ds B 1978:2). Förslaget förutsätter i likhet med gällande lagstiftning att skogsmarksvärdet kan urskiljas från skogsbruksvärdet. På grundval av denna promemoria har i prop. 1978/79:204 föreslagits en omläggning av skogsbeskattningen. Med den lösning av beräkning av skogens anskaffningsvärde som föreslås i propositionen torde det enligt departementschefen knappast föreligga något behov av att särskilja skogsmarksvärdet vid fastighetstaxeringen.

Kommittén anser sig emellertid inte nu vilja föreslå att bestämmelsen om särredovisning av skogsmarksvärdet slopas. Nuvarande regel i detta avseende föreslås således bibehållas.

Skogsimpediment

Med värde av skogsimpediment avses värdet av skogsimpediment med växande skog och inom taxeringsenheten befintliga markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk.

Skogsimpediment hänfördes vid 1975 års taxering till övrig mark. Med hänsyn till att man för ägoslaget övrig mark enligt vad kommittén kommer att föreslå (se avsnitt 12.2.12) inte skall bestämma något värde har kommittén ansett det lämpligt att låta skogsimpediment utgöra ett självständigt ägoslag och att redovisa detta som ett särskilt delvärde utan samband med övrig mark.

Tomtmarksvärde

Med tomtmarksvärde avses värdet av taxeringsenhetens tomtmark. Tomtvärdet på jordbruksfastighet ingår enligt gällande regler i värdet av övrig mark, från vilket värde tomtvärdet skall urskiljas och anges som en särskild delpost.

Enligt kommitténs förslag kommer övrig mark i och för sig att behållas som särskilt ägoslag och i stort sett motsvaras av den mark som vid 1975 års taxering betecknades som icke produktiv mark med undantag av det ägoslag som kommittén under avsnitt 6.3.3.9 har betecknat som skogsimpediment.

Kommittén kommer emellertid att föreslå att man för övrig mark inte bestämmer något värde. Att med det föreslagna systemet då behålla delvärdet värde av övrig mark synes inte adekvat. I den föreslagna ordningen kommer till skillnad mot vad som gäller f.n. de ägoslag som utgjort det huvudsakliga inslaget i det delvärdet - dvs. övrig mark med skogsimpediment - att behandlas enligt särskilda regler. Däremot bör tomtmarksvärdet bibehållas och bör då utgöra ett särskilt delvärde.

Enligt punkt 2 c) av anvisningarna till 10 § KL, som innehåller regler om delvärdet värde av övrig mark, hänförs till tomt byggnadsplats och sådant område därintill som används för prydnadsträdgård, upplagsplats, parkeringsplats o.d. Denna regel har enligt kommitténs mening betydelse när det gäller att klassificera marken och har därför tagits in i 2 kap. FTL som en klassificeringsregel.

Bostadsbyggnadsvärde

Enligt gällande ordning förstås med byggnadsvärde på jordbruksfastighet värdet av samtliga byggnader som hör till taxeringsenheten. Som särskilda delposter skall anges dels värdet av byggnad, som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål, dels värdet sammanlagt av ekonomibyggnader och dels värdet av överbyggnad (punkt 2 d) av anvisningarna till 10 § KL).

Liksom sker f.n. bör enligt kommittén en separat redovisning göras av bostadsbyggnadsvärdet resp. ekonomibyggnadsvärdet. Kommittén föreslår att dessa värden redovisas som olika delvärden. Med bostadsbyggnadsvärde menas därvid värdet av de småhus och hyreshus som hör till taxeringsenheten. Beteckningen bostadsbyggnadsvärde har valts för att skilja detta delvärde från värdet av övriga byggnader på lantbruksenheten, dvs. ekonomibyggnaderna.

Frågor om mervärdeprincipen och om beaktande av värde av andel i samfällighet som nu finns intagna i andra stycket av punkt 2 d) av anvisningarna till 10 § KL kommer att behandlas senare bl.a. i samband med förslaget till 7 kap. 8 §.

I fråga om värde av överbyggnad vill kommittén framhålla följande.

Flertalet av de byggnader som f.n. i sin helhet ingår i värde av överbyggnad, dvs. värdet av byggnad i den mån den inte behövs för jordbruk eller skogsbruk, kommer enligt kommitténs förslag att brytas ut till särskilda taxeringsenheter och kommer således inte att ingå i lantbruksenheten. Att för övriga byggnader eller delar av byggnader särskilt redovisa vad som

utgörs av värde av överbyggnad anser kommittén inte nödvändigt. Distinktionen driftbyggnad-överbyggnad är således enligt kommitténs mening inte längre nödvändig och skulle även strida mot den huvudsaklighetsprincip som kommittén har föreslagit skall tillämpas vid klassificering av byggnader.

Ekonomibyggnadsvärde

Med ekonomibyggnadsvärde avses värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten, dvs. i huvudsak vad som enligt gällande ordning redovisas särskilt som värdet sammanlagt av ekonomibyggnader. Värde av överbyggnad behövs - som nyss har anförts under rubriken bostadsbyggnadsvärde - inte längre.

Övrigt

De delvärden som enligt kommitténs förslag kommer att mönstras ut är de nuvarande delvärdena värde av övrig mark, värde av särskilda tillgångar samt övervärde. I det följande redogör kommittén för skälen till att dessa värden kan utgå och hur de tillgångar som nu ingår i delvärdena kommer att behandlas i det system som kommittén föreslår.

Vad först gäller delvärdet värde av övrig mark, så kommer kommittén i avsnitt 12.2.12 att föreslå att den mark som enligt kommitténs mening bör betecknas som övrig mark inte skall åsättas något värde. Något värde av övrig mark kommer således inte att finnas och ett sådant delvärde blir därför obehövligt.

Delvärdet värde av särskilda tillgångar är så konstruerat att det avser tillgångar som hör samman med markens användande. Detta är fallet med de i lagtexten angivna exemplen grusfyndigheter, fiske,

servitut som ej avser rätt till byggnad, värdet av ersättningskraft, värdet av sådana anläggningar som inte används eller behövs för jord- eller skogsbruksdriften, andel i samfällighet som inte utgörs av andel i byggnad samt värde av särskilt goda jaktmöjligheter.

Grusfyndigheter skall enligt kommitténs förslag under vissa betingelser utgöra en särskild taxeringsenhet, täktenhet. I den mån så inte sker torde fyndigheten enligt kommitténs bedömande ha så ringa värde att man kan bortse från fyndigheten i värderingssammanhang.

Förekommer fiske av större värde och som inte enligt förslaget till 4 kap. 5 § FTL bör utgöra särskild taxeringsenhet, kan detta enligt kommitténs mening beaktas vid värderingen i form av säreget förhållande. Justeringen bör i förekommande fall ske på det delvärde vari närmast belägna mark ingår.

Värde av servitut och andel i samfällighet kommer enligt kommitténs förslag att ingå i det delvärde som det närmast hör samman med.

Värdet av rätt till ersättningskraft föreslås i första hand knytas till markvärdet resp. tomtmarksvärdet på den aktuella taxeringsenheten och i andra hand till byggnadsvärdet.

Vad slutligen angår jaktvärdet bör liksom i gällande ordning det jaktvärde som vanligtvis är förenat med markinnehav anses inbegripet i jordbruksvärdet, skogsbruksvärdet och värdet av skogsimpediment. Det jaktvärde som kan finnas därutöver bör enligt kommitténs mening betraktas som ett säreget förhållande och föranleda en justering av det delvärde, vartill jaktvärdet har den största anknytningen.

De värden som ingår i delvärdet övervärde bör enligt kommitténs förslag beaktas vid taxeringen endast om det genom en fastställd detaljplan har dokumenterats att förväntningar om en framtida bebyggelse kommer att infrias. I sådant fall bör den mark som berörs härav brytas ut till en särskild taxeringsenhet, exploateringsenhet. Övriga förväntningsvärden om framtida bebyggelse bör däremot enligt kommitténs mening inte beaktas i fastighetstaxeringssammanhang.

De "övervärden" fastigheter mer allmänt kan ha på grund av en gynnsam ekonomisk belägenhet i förhållande till en större tätort bör avspegla sig i högre taxeringsvärden om prisnivån inom det aktuella värdeområdet blir högre på grund av områdets gynnsamma läge än vad den eljest skulle ha varit. I övrigt kan naturligtvis gynnsam belägenhet även höja tomt- och byggnadsvärdena. Som en följd av det sagda bör inte råmarksförvärv och förvärv av små jordbruk, som uppenbart har förvärvats för bostadsändamål, beaktas vid bestämmandet av riktvärden för de produktiva ägoslagen.

10.2.2.5 Allmänt om bestämmande av delvärden

Allmänt

Varje delvärde och delpost bör enligt kommitténs mening bestämmas för sig med tillämpning av de grunder som anges i 5 kap. 2-5 §§ lagförslaget. En sådan regel, som även återfinns i gällande lagstiftning, innebär således bl.a. att delvärden och delpost skall bestämmas till 75 % av marknadsvärdet och att värdetidpunkten skall vara andra året före taxeringsåret. Kommittén föreslår att en regel med nu angivet innehåll tas in i 5 kap. 8 § FTL första stycket.

Summan av delvärdena bör liksom f.n. utgöra taxeringsenhetens taxeringsvärde. Denna regel föreslås utgöra andra stycket i 5 kap. 8 §.

Övriga allmänna värderingsregler som bör gälla vid bestämmandet av de olika delvärdena föreslås sammanföras med övriga allmänna värderingsregler i 7 kap. FTL. Till detta återkommer kommittén under avsnitt 12.2.11.

Uppdelning av taxeringsvärde och delvärde

Enligt kommitténs förslag bör även i fortsättningen liksom nu enligt 8 § 3 mom. första stycket KL en taxeringsenhet kunna bildas på så sätt att olika delar av taxeringsenheten tillhör olika församlingar. På grund härav bör liksom tidigare anges hur stor del av taxeringsvärdet och de olika delvärdena som belöper på varje församling.

En regel med nu angiven innebörd föreslås tas in i 5 kap. 8 § tredje stycket.

Om en taxeringsenhet omfattar flera fastigheter eller fastighetsdelar bör liksom f.n. gäller enligt 8 § 3 mom. andra stycket KL - efter ansökan av behörigt rättssubjekt anges hur stor del av taxeringsvärde och delvärden som belöper på fastighet eller fastighetsdel. Sådan ansökan skall enligt en bestämmelse i 8 § 3 mom. KL ske hos fastighetstaxeringsnämnd under de år då allmän fastighetstaxering äger rum och eljest hos taxeringsnämnd.

Kommittén avser inte att föreslå någon ändring i denna regel men anser att den såsom en administrativ föreskrift bör tas in i 20 kap. FTL.

11 VÄRDERINGSENHETER

11.1 Gällande ordning

Bestämmelser om indelning i värderingsenheter finns i de anvisningar angående allmänna värderingsregler som RSV meddelade inför 1975 års taxering. Värderingsenhet definierades i Handledningen som den egendom som värderas för sig.

På jordbruksfastighet skall en värderingsenhet i regel utgöras av all mark tillhörande samma ägoslag inom en taxeringsenhet, utom beträffande ängs- och betesmark, för vilken en värderingsenhet för kultiverad betesmark och en för annan gräsbärande mark är det normala.

Om uppdelning av en taxeringsenhets åker, kultiverad betesmark, annan gräsbärande mark, skogsmark, tomt resp. icke produktiv mark i flera värderingsenheter leder till en riktigare taxering bör sådan uppdelning ske. Skäl för uppdelning av en taxeringsenhets mark tillhörande ett ägoslag i flera värderingsenheter kan bl.a. vara stora skillnader i flera värdefaktorer. Om taxeringsenhets areal av något ägoslag understiger 10 ha, bör dock sådan uppdelning inte ske. Även i övrigt bör uppdelning endast ske undantagsvis.

Särskilda bestämmelser lämnas i punkt C. 1 i SKvI för uppdelning av skogsmark på värderingsenheter. En värderingsenhet skall i regel utgöras av all skogsmark inom en taxeringsenhet. Om uppdelning av en taxeringsenhets skogsmark i flera värderingsenheter kan leda till en riktigare taxering, får sådan uppdelning ske. Skäl för uppdelning av en taxeringsenhet i flera värderingsenheter kan bl.a. vara stora skillnader i markens godhetsgrad och i kostnader för virkesproduktion. Likaledes får, om detta kan leda till en riktigare taxering, värderingsenhet omfatta skogsmark på flera taxeringsenheter i det fall taxeringsenheterna ligger i skilda kommuner och skulle ha sammanförts till en taxeringsenhet om, de hade varit belägna i samma kommun.

På annan fastighet skall enligt Handledningen all mark utgöra en värderingsenhet, såvida inte undantagsvis speciella förhållanden föranleder en uppdelning.

Varje byggnad utgör normalt en taxeringsenhet. Det väsentligaste undantaget från denna huvudregel utgör äldre och omoderna ekonomibyggnader på jordbruksfastighet som regelmässigt skall sammanföras till en värderingsenhet. Vidare skall beträffande hyreshus varje byggnad eller grupp av byggnader, för vilken samma bruttokapitaliseringsfaktor skall användas, utgöra en värderingsenhet. Är flera hyreshus hänförliga till samma ålders- resp. standardklass sammanförs de till en värderingsenhet.

Omfattar taxeringsenhet endast en värderingsenhet, utgör taxeringsvärdet det med ledning av anvis-

ningarna beräknade värdet för värderingsenheten, sedan det i förekommande fall justerats med hänsyn till säregna förhållanden. Om taxeringsenheten omfattar flera värderingsenheter, skall på motsvarande sätt framtagna värdena för de olika värderingsenheterna summeras och det sammanlagda värdet utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde.

11.2 Synpunkter och förslag

11.2.1 Allmänt

Liksom vid 1975 års taxering bör syftet med reglerna angående indelning i värderingsenheter i första hand vara att underlätta värderingsförfarandet. De värderingsmodeller som används vid fastighetstaxeringen innebär att särskilda regler gäller för värdering av varje slag av egendom vilka således var och en bör värderas för sig. Som allmän princip för indelningen i värderingsenheter bör därför enligt kommitténs mening gälla att indelningen i första hand skall ske utifrån det värderingsförfarande som har föreslagits för olika slag av egendom.

Kommittén avser inte att föreslå några större sakliga ändringar i de regler om värderingsenheter som tillämpades vid 1975 års taxering. Med hänsyn till den betydelse bestämmelserna har bör dock huvuddelen av dem tas in i lagtext.

Utgångspunkt för indelningen i värderingsenheter bör vara en taxeringsenhet. Denna bör indelas i olika värderingsenheter, som vardera bör omfatta den egendom som skall värderas för sig. En värderingsenhet bör inte få omfatta mer än en taxe-

ringsenhet. Någon större fördel med att låta flera taxeringsenheter få ingå i en värderingsenhet torde inte stå att vinna, eftersom värdet i de fall en sådan indelning skulle kunna vara motiverad - nämligen när en bruknings- eller förvaltningsenhet sträcker sig över en kommungräns - ändock måste fördelas mellan de olika taxeringsenheterna.

I SKvI stadgas att en värderingsenhet kan få omfatta skogsmark på flera taxeringsenheter i det fall taxeringsenheterna ligger i skilda kommuner och skulle ha sammanförts till en taxeringsenhet om de hade varit belägna i samma kommun. Bakgrunden till denna regel är att en skoglig bruknings-enhet kan omfatta områden belägna inom olika kommuner, medan en taxeringsenhet däremot aldrig kan sträcka sig över en kommungräns. Det bör även fortsättningsvis vara möjligt att låta de genomsnittliga förhållandena inom den skogliga brukningsenhetens område vara avgörande för värdefaktorernas storlek för de olika värderingsenheterna som ingår i området. I praktiken torde det nämligen vara omöjligt att mer preciserat ange vilka förhållanden som råder inom varje värderingsenhet i de fall två eller flera taxeringsenheter bildar en gemensam skoglig brukningsenhet. Däremot bör skogen inom varje taxeringsenhet utgöra en värderingsenhet eftersom varje taxeringsenhets skogsbruksvärde skall särredovisas. Erforderliga lagstadganden för att möjliggöra att värdefaktorerna för dessa värderingsenheter kan bestämmas mot bakgrund av genomsnittsförhållanden finns i 7 kap. 6 §.

I och för sig skulle man kunna tänka sig att be-

gränsa värderingsenheterna så att de aldrig går över en fastighetsgräns. Detta skulle ge en rad fördelar vid samkörning med CFD:s fastighetsregister och vid användande av prisstatistik, framför allt vid köp av del av en taxeringsenhet. För närvarande är dock splittringen i fastighetsindelningen alltför stor för att en sådan ordning skall kunna genomföras. Efter en viss sanering av fastighetsindelningen kan däremot frågan komma i ett annat läge. En begränsning av värderingsenheterna till att aldrig gå över en fastighetsgräns synes då vara att rekommendera. Tills vidare föreslår dock kommittén att nuvarande ordning bibehålls.

Författningstekniskt föreslår kommittén att i 6 kap. 1 § lämnas en definition av värderingsenhet, dvs. egendom som skall värderas för sig. Vidare bör föreskrivas att en värderingsenhet endast får omfatta egendom som ingår i en enda taxeringsenhet.

11.2.2 Småhus

Som huvudregel bör gälla att varje byggnad skall värderas för sig. En sådan regel måste dock modifieras i vissa avseenden med hänsyn till hur byggnaden är inrättad, värderingsmetodens utformning m.m. Såsom kommer att framgå i det följande kan huvudregeln tillämpas i första hand beträffande småhus med ett värde av lägst 10 000 kr. Med värde avses i detta och motsvarande sammanhang taxeringsvärdet, dvs. marknadsvärdet reducerat till taxeringsvärdenivå.

Denna regel föreslås utgöra ett första stycke i 6 kap. 2 § FTL.

Såsom kommer att behandlas i avsnitt 13.2.1 bör riktvärde för småhus innefatta även värde av utrymmen i de byggnader som utgör ett komplement till småhuset i funktionellt avseende dvs. komplementhus. Någon skillnad i småhusets värde torde nämligen inte föreligga om de kompletterande utrymmena är belägna i småhuset eller finns i en fristående byggnad. Med hänsyn härtill bör garage, förråd och annan mindre byggnad som är belägen på en bebyggd småhusenhet värderas tillsammans med det värdefullaste småhuset på taxeringsenheten. I undantagsfall kan det emellertid vara lämpligt att sammanföra komplementhuset med ett annat småhus än det värdefullaste. Detta gäller om komplementhuset funktionsmässigt hör samman med detta småhus.

Bestämmelsen om att komplementhus i regel skall ingå i samma värderingsenhet som det mest värdefulla småhuset på taxeringsenheten bör gälla oavsett komplementhusets värde, dvs. även om detta värde i och för sig skulle uppgå till eller överstiga 10 000 kr. Detta bör föreskrivas i 6 kap. 2 § andra stycket FTL.

I avsnitt 12.2.12 kommer att föreslås att byggnad eller byggnader inom samma tomt inte skall åsättas något värde, om byggnadens eller byggnadsbeståndets värde understiger 10 000 kr. Denna regel har betydelse för hur bestämmelserna för indelningen i värderingsenheter skall utformas. Uppgår byggnadens värde till minst 10 000 kr. uppkommer inte några problem. Denna byggnad kan då utgöra en egen värderingsenhet. Understiger byggnadens värde emellertid 10 000 kr. måste särskilda regler uppställas om vilken egendom dessa byggnader

skall värderas tillsammans med.

Finns det inom en tomt en eller flera byggnader som inte bör bilda egna värderingsenheter, dvs. om byggnadens värde understiger 10 000 kr., bör sådana byggnader i första hand värderas tillsammans med den värdefullaste byggnaden inom samma tomt. I viss mån i konsekvens härmed kommer samtliga byggnader inom tomten att utgöra en värderingsenhet om den värdefullaste byggnadens värde inte uppgår till 10 000 kr. Föreskrifter om detta bör ingå i 6 kap. 2 § tredje stycket FTL.

11.2.3 Hyreshus

Vid värdering av hyreshus erhålls värdet av huset som en restpost utgörande skillnaden mellan taxeringsenhetens totalvärde och dess markvärde. De naturliga värderingsenheterna för hyreshusenhet blir därför dels hela hyreshusenheten dels marken.

En hyreshusenhet bör enligt kommitténs förslag kunna bestå av två eller flera hyreshus som ligger intill varandra inom samma byggnadskvarter eller liknande och som utgör en ekonomisk enhet. Gäller olika värdefaktorer för de olika husen kan värderingen underlättas av att varje hus med tillhörande tomt bildar en värderingsenhet. Det bör därför finnas en möjlighet att indela en hyreshusenhet i flera värderingsenheter om detta i väsentlig mån skulle underlätta värderingen.

Reglerna om indelning av hyreshusenheter i värderingsenhet bör tas in i 6 kap. 3 § FTL. Där

bör föreskrivas att varje hyreshusenhet skall utgöra en värderingsenhet men att uppdelning i två eller flera värderingsenheter får ske om detta väsentligt underlättar värderingen.

11.2.4 Ekonomibyggnader

Vad gäller ekonomibyggnaderna anser kommittén att de regler som för närvarande gäller enligt RSV:s anvisningar bör tillämpas även i fortsättningen. Detta innebär således att varje modern ekonomibyggnad och ekonomibyggnad av större värde bör utgöra en värderingsenhet medan övriga ekonomibyggnader i regel bör sammanföras till en värderingsenhet. Sådan byggnad bör dock få utgöra en egen värderingsenhet om detta väsentligt underlättar värderingen.

En bestämmelse med sådan innebörd föreslås tas in i 6 kap. 4 § FTL.

11.2.5 Byggnad inrättad för olika ändamål

Är en byggnad inrättad för väsentligt olika ändamål, exempelvis en kyrkolokal i ett hyreshus, är det från värderingsteknisk synpunkt enklast och naturligast att de olika delarna av byggnaden värderas var för sig. Varje del av byggnaden bör därvid behandlas som om det vore en byggnad.

När det gäller byggnader som är inrättade för olika ändamål bör i sammanhanget påpekas att det först och främst genom klassificering av byggnaden bör avgöras om denna över huvud taget är skattepliktig och skall värderas.

Upptar exempelvis kyrkolokalerna i det nyssnämnda exemplet större delen av byggnaden skall hela byggnaden i enlighet med den av kommittén föreslagna huvudsaklighetsprincipen klassificeras som ecklesiastikbyggnad, vilken enligt kommitténs förslag bör vara skattefri. Någon indelning av byggnader i värderingsenheter blir sålunda inte aktuellt i det fallet. Om däremot hyreshusdelen dominerar byggnaden bör denna enligt huvudsaklighetsprincipen klassificeras som hyreshus, varvid hela byggnaden blir skattepliktig.

Vid värdering av den byggnad som nämndes sist i förra stycket bör den indelas i två olika värderingsenheter, en som omfattar hyreshusdelen och en som omfattar kyrkodelen. Hyreshusdelen bör därefter värderas i enlighet med de regler som gäller för hyreshus och kyrkodelen enligt de regler som kan finnas för värdering av kyrkor. I sistnämnda hänseende torde några generella värderingsnormer inte kunna uppställas, utan värdet får fastställas efter en individuell värdering i varje enskilt fall, eventuellt med ledning av de värderingsregler som har meddelats för industribyggnader eller andra byggnadskategorier av liknande art som den som värderingsenheten avser. Regeln om indelning i två eller flera värderingsenheter av byggnad som är inrättad för väsentligt skilda ändamål, föreslås bli intagen i 6 kap. 5 § FTL. Som krav för att en sådan indelning skall få ske bör gälla att värderingen underlättas.

11.2.6 Bebodda saneringsbyggnader m.m.

De byggnader som enligt kommitténs förslag inte bör åsättas värde, dvs. saneringsbyggnader som saknar värde och byggnader eller byggnadsbestånd med ett värde som understiger 10 000 kr., behöver för fastighetstaxeringens del inte indelas i värderingsenheter och redovisas som sådana. Detta kommer dock att bli nödvändigt om uppgifterna från fastighetstaxeringen skall kunna användas vid FoB 80. Kommittén föreslår därför att även dessa byggnader redovisas som en värderingsenhet om byggnaden helt eller delvis används som bostad. Denna regel föreslås bli intagen i 6 kap. 6 § FTL.

11.2.7 Allmänt om mark och markanläggningar

Indelningen av marken i värderingsenheter bör ske med utgångspunkt i det ägoslag marken tillhör. För varje ägoslag bör dock vissa specialregler uppställas. I den följande framställningen behandlas varje ägoslag för sig.

11.2.8 Tomtmark

Varje tomt inom en taxeringsenhet bör som huvudregel utgöra en värderingsenhet. I de fall då man vid värderingen bör beakta att tomten är delbar, dvs. i regel om det föreligger byggnadsrätt till mer än ett småhus på tomten, bör varje sådan del som omfattas av en byggnadsrätt, utgöra en värderingsenhet.

Med tomt avses i detta sammanhang markområde, som utgörs av byggnadsplats för småhus, hyreshus, specialbyggnad eller industribyggnad samt

i direkt anslutning till byggnadsplatsen liggande trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m.

I de flesta fall kan man urskilja en tomt runt varje småhus. Ibland kan emellertid flera byggnader bilda en sådan enhet att det framstår som onaturligt att tala om en tomt för varje byggnad. Detta gäller om tomtmarken är bebyggd med två eller flera småhus, som ligger intill varandra och som utgör en bebyggelseenhet eller två eller flera sammanbyggda småhus.

Kommittén anser det inte nödvändigt att i FTL definiera vad som menas med tomt. Däremot kan det vara lämpligt att i verkställighetsföreskrift eller anvisning lämna en sådan definition.

På hyrestomter i storstäderna kan det förekomma att byggnadsrätten i gatuplanet har ett högre värde än i övriga plan. Detta kan exempelvis vara fallet om den tillåtna byggnadsrätten i gatuplanet är butikslokaler medan övriga plan endast får innehålla kontor och bostäder. Det högre värde byggnadsrätten i gatuplanet har i dessa fall brukar vanligtvis uttryckas som ett "tilläggsvärde" per m^2 våningsyta. Det sammanlagda värdet av detta tilläggsvärde och det värde som gäller för övriga plan utgör således byggnadsrättens värde i gatuplanet.

Kommittén anser att det liksom vid 1975 års taxering bör finnas möjlighet att vid behov värdera hyreshustomterna med beaktande av det högre värde byggnadsrätten i gatuplanet i vissa fall kan ha. För att göra detta möjligt bör hyreshustomterna

kunna delas upp i det antal värderingsenheter som behövs för att genomföra värderingen på sätt som nyss har sagts. De nu nämnda reglerna om indelning i värderingsenheter av tomter bör tas in i 6 kap. 7 § FTL.

11.2.9 Exploateringsmark

Exploateringsmarken inom en taxeringsenhet bör enligt kommitténs mening värderas med utgångspunkt i de riktvärden som inom området har fastställts för tomtmark för småhus, hyreshus eller industribyggnader. På grund härav bör exploateringsmark inom en taxeringsenhet uppdelas i värderingsenheter med hänsyn till det byggnadsändamål som marken är avsedd för, dvs. det användningssätt som anges i fastställd stadsplan eller byggnadsplan. 6 kap 8 § föreslås innehålla en regel med nu angiven innebörd.

11.2.10 Täktmark

All täktmark som avser samma slags fyndighet inom en taxeringsenhet bör enligt kommitténs mening utgöra en värderingsenhet. Finns det exempelvis både en grustäkt och torvtäkt inom taxeringsenheten bör dessa av värderingstekniska skäl värderas var för sig. Däremot bör det inte vara något hinder att flera täkter av samma slag, t.ex. flera grustäkter, inom en taxeringsenhet värderas tillsammans.

6 kap. 9 § FTL föreslås innehålla reglerna om indelning av täktmark i värderingsenheter.

11.2.11 Åker- och betesmark, skogsmark samt skogsimpediment

Ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment bör vart och ett som regel bilda en värderingsenhet. Vidare bör det finnas en möjlighet att uppdela mark som tillhör ett av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment i flera värderingsenheter, om detta väsentligt skulle underlätta värderingen. Dessa regler bör anges i 6 kap. 10 § FTL. En sådan uppdelning bör dock göras endast i undantagsfall. RSV bör ange förutsättningarna för att en uppdelning skall komma i fråga såsom viss minsta areal, betydande värdeskillnader, etc. En uppdelning i olika värderingsenheter bör normalt inte ske om arealen på de olika värderingsenheterna därigenom kommer att understiga fem hektar. Likaså torde värderelationerna mellan de båda delarna böra uppgå till åtminstone 1:2 innan en uppdelning på olika värderingsenheter bör äga rum.

11.2.12 Markanläggningar

Värdet av markanläggningar beaktas normalt genom att den mark anläggningen tillhör får ett högre värde än den skulle haft utan markanläggningarna. I vissa fall kan det dock vara lämpligt att värdera markanläggningen för sig, framför allt i fråga om vissa större självständiga anläggningar som står på gränsen till vad som skall anses såsom byggnad och som inte inverkar på själva markens värde. Detta gäller exempelvis vissa stationära bevattningsanläggningar, körbana för provning av motorfordon, swimmingpool m.m.

I 6 kap. 11 § FTL bör därför föreskrivas att markanläggning skall ingå i samma värderingsenhet som den mark den hör till, om ej särskilda skäl talar för att den bör utgöra en värderingsenhet för sig.

11.2.13 Vattenfallsenhet m.m.

Vad gäller reglerna för indelningen i värderingsenheter av vattenfallsenheter har kommittén funnit att dessa regler skiljer sig från vad som eljest bör föreskrivas i 6 kap. FTL. Kommittén anser därför att vattenfallsenheternas indelning i värderingsenheter bör regleras i det kapitel i FTL som behandlar värdering av vattenfallsenheter, dvs. 15 kap.

Hur reglerna för övriga industrienheter skall utformas kommer att behandlas i ett senare betänkande.

6 kap. 12 § FTL föreslås innehålla en erinran om att regler om värderingsenheter på vattenfallsenhet finns i 15 kap.

11.2.14 Uppdelning i flera värderingsenheter

De regler om indelning av byggnadstyper och ägoslag som kommittén föreslår har gjorts med utgångspunkt i främst värderingstekniska synpunkter. En naturlig följd av denna indelning är att varje byggnad och varje ägoslag värderas för sig, dvs. utgör särskilda värderingsenheter. Ibland kan det emellertid vara lättare att vid värderingen dela upp en byggnad eller ett ägoslag i flera värderingsenheter. Med hänsyn till det

primära syftet med reglerna om indelning i värderingsenheter, nämligen att underlätta värderingen, bör en sådan uppdelning tillåtas.

Generellt sett utgör dock i regel varje byggnad och ägoslag den lämpligaste utgångspunkten för värderingen. En uppdelning av dessa enheter bör därför tillåtas endast i de fall som särskilt anges i FTL. För en sådan uppdelning kan tala skäl av olika styrka beroende på vilken typ av värderingsenhet det är fråga om. Kommittén har genom att i FTL uppställa mer eller mindre hårda krav för en uppdelning försökt att ange i vilken utsträckning en indelning av en byggnad eller ett ägoslag i flera värderingsenheter bör övervägas. Tre olika uttryckssätt har valts för att ange vilka krav som bör uppställas för att en uppdelning skall få ske, nämligen att värderingen underlättas, att värderingen väsentligt underlättas och att en uppdelning är nödvändig för värderingen. I det sistnämnda fallet, som gäller beträffande hyreshustomter, skall en uppdelning göras endast om värderingen annars inte kan genomföras. Däremot krävs det betydligt mindre för att indela en byggnad som är inrättad för väsentligt olika ändamål i flera värderingsenheter.

12 ALLMÄNNA VÄRDERINGSREGLER

12.1 Gällande ordning

12.1.1 Allmänt om värdering med ledning av riktvärden

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 10 § KL bör värdet av mark, skog och byggnader av de slag och inom de områden, för vilka riktvärden har fastställts på sätt som anges i taxeringslagen (1956: 623) med beaktande av vad som föreskrivs i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 9 § bestämmas med ledning av nämnda riktvärden. Motsvarande skall gälla i den mån grunder för värdesättningen eljest har fastställts på sätt nyss har sagts.

I 143 § 1 mom. TL föreskrivs:

> Senast den 1 mars året näst före det år, då allmän fastighetstaxering äger rum, skall riksskatteverket fastställa för taxeringen erforderliga anvisningar av organisatorisk och värderingsteknisk natur. Verket skall ofördröjligen tillställa länsstyrelserna nämnda anvisningar.
>
> Vidare skall riksskatteverket senast den 1 maj tillställa länsstyrelserna uppgifter om de riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda slag av fastigheter inom län eller delar av län, som verket överväger att fastställa för tillämpning vid den förestående allmänna fastighetstaxeringen. I fråga om mark skola riktvärdena ange genomsnittliga värden per ytenhet mark av visst eller vissa ägoslag därvid värdena, i den mån det är påkallat från värderingssynpunkt, anges särskilt för olika godhetsklasser och brukningsförhållanden. I fråga om byggnader skola

riktvärdena ange genomsnittliga värden för byggnader av visst eller vissa slag vid olika storlek, ålder, standard och andra förhållanden av beskaffenhet att erfarenhetsmässigt inverka på värdet. Riktvärden skola framtagas för de ägoslag och de slag av byggnader, beträffande vilka så lämpligen kan ske. För villabyggnader och andra småhus liksom för bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter skola värdena anges i form av byggnadsvärdetabeller, som för olika prislägen utvisa värderelationerna mellan hus av olika hustyp, storlek, ålder och standard. Riktvärden skola fastställas även i fråga om skogsmark och växande skog m.m., varvid värdena skola anges i form av tabeller på sätt stadgas i skogsvärderingsinstruktionen (1973:1100).

Sedan de preliminära anvisningarna har testats i länen skall RSV senast den 10 september året näst före taxeringsåret fastställa och till länsstyrelserna överlämna anvisningar upptagande de riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda slag av fastigheter inom olika län eller delar av län, som verket finner böra centralt fastställas att gälla för den förestående allmänna fastighetstaxeringen.

Sedan anvisningarna har kommit skattechefen till handa skall denne, så snart det kan ske, fastställa de ytterligare anvisningar för fastighetstaxeringen inom länet, som är påkallade utöver de av riksskatteverket fastställda, däribland anvisningar rörande vilka byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor som bör användas för olika områden.

12.1.2 Riktvärden och andra värdeanvisningar

12.1.2.1 Värderingsanvisningar

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för RSV:s värderingsanvisningar m.m. vid 1975 års taxering. Handledningen innehåller värderingstekniska anvisningar dvs. anvisningar om värderingsprinciper och värderingsmetoder samt tillvägagångssättet i stort vid värderingen. I Handledningen fastläggs

metodiken vid taxeringen av skilda fastighetstyper. Detta sker främst genom att ange de värdefaktorer som bör tillämpas.

Vidare meddelades anvisningar om riktvärden i form av värdetabeller eller av enskilda anvisningar.

Beträffande jordbruksfastighet fastställde RSV riktvärden i form av värdetabeller för åker (J-tabell), skog och skogsmark, bostadsbyggnader (P-tabell) och ekonomibyggnader (E-tabell). RSV meddelade även riktvärden för ängs- och betesmark samt icke produktiv mark.

För annan fastighet upprättade RSV värdetabeller för fritidshus (F-tabell) och andra småhus än fritidshus (P-tabell). På motsvarande sätt upprättade RSV tabeller utvisande bruttokapitaliseringsfaktorn vid taxering av hyreshus (H-tabell). Tillämpliga tabeller för visst område fastställdes för hyreshus av RSV och i övrigt av skattechefen.

Beträffande industrifastigheter anges i Handledningen omräkningstal för beräkning av återanskaffningskostnad med ledning av äldre byggnadskostnad samt ramarna för nedräkningstal för beräkning av tekniskt nuvärde. Dessa kompletteras genom av RSV meddelade ytterligare riktvärden i fråga om nedräkningstalen. Vidare lämnades av RSV riktvärden i den mån så erfordrades i fråga om vissa specialfastigheter t.ex. växthus.

I värdetabellerna anges riktvärdena såsom tabellvärden för olika värdeklasser. Värdeklasserna utgör kombinationer av de värdefaktorer som är tillämpliga inom det område, som tabellerna avser. Värdefaktorerna utgör ingångsdata vid användning

av värdetabellerna. För värdeklassen anges tabellvärde i "ruta" i värdetabellen.

Med värdefaktorer avses enligt Handledningen egenskap eller omständighet som har avgörande betydelse vid beräkningen av marknadsvärde. De hänför sig t.ex. i fråga om skog till virkesförråd, kostnadsklass m.m., för småhus till hustyp, storleksklass, åldersklass och standardklass. Den väsentligaste delen av värderingsarbetet utgör enligt Handledningen bestämmande av värdefaktorerna som sedan genom användning av värdetabellerna för olika fastighetstyper ger det värde som skall åsättas under normala förhållanden.

I Handledningen redovisas de värdefaktorer som skall beaktas vid riktvärdenas bestämmande. Bestämmandet av värdefaktor och tillämplig klass i fråga om en sådan faktor betecknas även klassificering. Värdefaktorerna och klasserna inom dessa betecknas klassificeringsdata. Hit räknas även arealbestämningen.

Även övriga tillvägagångssätt vid värderingen redovisas i Handledningen. Dessa värderingsregler innefattar ytterligare anvisningar om tillvägagångssättet vid värderingen. Därmed avses bl.a. förtydliganden och beskrivningar av olika värderingssituationer med främst normer för s.k. generella korrektioner. Generella korrektioner kom i första hand till användning vid tillämpning av P- och F-tabellerna för olika typer av taxeringsenheter t.ex. för sådana, på vilka finns flera byggnader eller byggnader av speciellt slag.

12.1.2.2 Värderingsområden och områdesanvisningar

Värderingsanvisningar för jordbruksfastighet - utöver dem som togs in i Handledningen - fastställdes för värderingsområden. RSV indelade riket i värderingsområden för jordbruk (ca 110) och för skogsbruk (ca 10). Enligt Handledningen och SkvI skulle främst följande förhållande beaktas vid indelningen i värderingsområden.

Prisbildningen på åker låg till grund för indelningen i värderingsområden för jordbruk. Inom ett sådant område skulle denna prisbildning vara enhetlig. De skillnader i åkervärde per hektar som förekom inom ett värderingsområde skulle sålunda i allt väsentligt kunna hänföras till olikheter i vissa angivna värdefaktorer.

För varje värderingsområde för jordbruk utfärdade RSV anvisningar för taxering av jordbruksfastigheter, s.k. områdesanvisningar, som omfattade riktvärden för olika ägoslag och byggnader.

Värderingsområde för skogstaxering skall enligt punkt C. 1 i SkvI omfatta ett eller flera län eller delar härav och såvitt möjligt vara enhetligt i fråga om produktions- och avsättningsförhållanden för skog.

Indelningen i värderingsområden för skogstaxering syftade - utöver vad som angetts i punkt C.1 i SkvI - till att avgränsa områden med en enhetlig prisbildning på skog och skogsmark. Områdena avgränsades så att skillnader i skogsbruksvärde som förekom inom ett och samma omåde i allt väsentligt kunde hänföras till olikheter i vissa angivna värdefaktorer.

För varje värderingsområde för skogstaxeringen fastställda RSV områdesanvisningar med bl.a. skogsvärdetabeller.

Värderingsanvisningar för annan fastighet utöver demsom fanns i Handledningen fastställdes för värderingsområden som omfattade fastighetstaxeringsdistrikt eller del av sådant distrikt.

I områdesanvisningarna kunde RSV beträffande jordbruksfastighet och hyresfastighet under rubriken "särskilda hänsynstaganden" medge avvikelse från lämnade riktvärden om så erfordrades för visst område. Beträffande övriga fastighetstyper kunde skattechefen på motsvarande sätt medge avvikelse. Undantagsvis kunde avvikelse avse viss fastighetskategori eller fastigheter inom visst område.

I områdesanvisningarna kunde vidare enligt Handledningen ingå förtydligande beskrivningar och exemplifieringar. Vidare kunde i anvisningarna ges rekommendationer hur generella korrektioner skulle göras av det värde som hade framkommit genom tillämpning av riktvärdena, och i anslutning därtill anvisade s.k. särskilda hänsynstagande.

Med värde enligt anvisning avsågs enligt Handledningen det värde som erhölls då man ur värdetabell eller eljest ur anvisningen hade tagit fram tillämpligt riktvärde och i förekommande fall på anvisat sätt hade justerat detta på grund av särskilda hänsynstaganden och/eller generella korrektioner.

I Handledningen uttalades vidare att riktvärdet endast innefattade det värde som skulle åsättas med hänsyn till egenskaper och omständigheter som beaktades vid klassificeringen. I övriga hänseenden svarade riktvärdet mot normalförhållanden. Om normalförhållanden inte rådde i sådana avseenden borde justering göras av det enligt anvisningarna beräknade värdet. Med hänsyn till den karaktär som fastighetstaxeringen har, borde justeringar för säregna förhållanden endast ske, om den värdemässiga avvikelsen som följde därav inte var oväsentlig. Ledning för bedömande av hur stor den sammanlagda avvikelsen borde vara för att justering skulle ske kunde enligt Handledningen hämtas i storleken av de intervaller som fanns mellan de riktvärden som var anvisade för likartade taxeringsenheter. I Handledningen gavs exempel på säregna förhållanden.

Då justeringar på grund av s.k. särskilda hänsynstaganden och generella korrektioner eller med hänsyn till s.k. säregna förhållanden inte skedde, skulle det mot angivna värdefaktorer svarande riktvärdet användas.

I Handledningen framhölls att - även om taxeringen alltid skulle göras individuellt, vilket stadgandet om hänsynstagande till säregna förhållanden uttryckte - var dock huvudprincipen vid värderingen att den skulle ske enligt fastställda riktvärden och andra anvisningar för värdesättningen. Skedde avvikelse på grund av säregna förhållanden från de värden som hade beräknats enligt anvisningarna skulle detta därför motiveras i samband med taxeringsbeslutet.

12.1.3 Allmänna värderingsregler för de olika delvärdena m.m.

Under avsnitt 10.1.2 har redogjorts för de allmänna värderingsregler som enligt anvisningarna till 10 § KL skall gälla för de olika delvärdena. I Handledningen ges vissa kompletterande anvisningar till dessa regler. En redogörelse för innehållet i Handledningen lämnas i det följande.

12.1.3.1 Byggnadsvärde

I Handledningen ges anvisningar om hur byggnadsvärdet skall bestämmas. Av Handledningen framgår följande.

Regeln i punkt 2 d) och 3 b) av anvisningarna till 10 § KL om att byggnaderna skall taxeras enligt mervärdeprincipen innebär att byggnadsvärdet bestäms utifrån skillnaden mellan taxeringsenhetens marknadsvärde i bebyggt och obebyggt skick medan övriga delvärden bestäms med bortseende från de byggnader som kan finnas.

Utgör byggnad belastning för en taxeringsenhet, såsom kan vara fallet beträffande hyresfastighet då hyresavkastning av befintliga byggnader inte kan förränta markvärdet, skall byggnadsvärdet sättas till noll och markvärdet sänkas så att detta ger ett uttryck för taxeringsenhetens totala taxeringsvärde.

Byggnad under uppförande bör åsättas byggnadsvärde motsvarande 50 % av uppskattad investeringskostnad.

I fråga om s.k. K-märkta byggnader hänvisas till skatteutskottets (SkU 1973:70) yttrande att kulturhuset värderas med utgångspunkt i marknadsvärdet i K-märkt skick, varvid givetvis beaktas att byggnaderna får förutsättas bestå under oöverskådlig framtid.

12.1.3.2 Markvärde

Även i fråga om markvärdet ges i Handledningen anvisningar om hur detta skall bestämmas. Av Handledningen framgår följande.

Andra delvärden än byggnadsvärden bestäms med bortseende från de byggnader som kan finnas. Värderingen sker i stället med hänsyn till den byggnadsmöjlighet som finns på taxeringsenheten. Om taxeringsenheten är bebyggd skall dock alltid förutsättas att en nybebyggelse är formellt möjlig. I de fall det är oekonomiskt att återuppbygga byggnad på taxeringsenhet, bör markvärdet bestämmas under förutsättning att byggnadsrätten saknar värde.

Mark, på vilken finns uppförd s.k. K-märkt byggnad, skall endast åsättas ett symboliskt värde av 1 000 kr.

Utgör byggnad en belastning för en taxeringsenhet skall byggnadsvärdet sättas till noll och markvärdet sänkas så att detta ger ett uttryck för taxeringsenhetens totala taxeringsvärde. Om byggnadsvärde ändock bör åsättas sådan byggnad bör markvärdet sänkas med motsvarande belopp.

12.2 Synpunkter och förslag

12.2.1 Inledning

De riktvärden som fastställdes vid 1975 års taxering med stöd av punkt 4 av anvisningarna till 10 § KL visade sig utgöra ett mycket värdefullt hjälpmedel vid taxeringen. Förekomsten av riktvärden underlättade i hög grad värderingsförfarandet och medverkade dessutom till att detta blev mer enhetligt inom landet.

Ett värderingsförfarande vid fastighetstaxering måste med nödvändighet grunda sig på schablonmässiga värderingsmetoder. Kommittén anser därför att systemet med riktvärden bör bibehållas och fastställas för så många byggnadstyper och ägoslag som möjligt.

Värdering som sker med ledning av riktvärden har enligt kommitténs mening sådan avgörande betydelse för taxeringen att sättet för hur en sådan värdering skall gå till bör regleras i FTL. Kommittén föreslår därför att de grundläggande anvisningarna i detta avseende som berör riktvärdena och som nu finns i Handledningen sammanförs till ett särskilt kapitel i FTL.

Förutom föreskrifter om riktvärden m.m. bör i kapitlet även ingå vissa andra allmänna värderingsregler bl.a. värderingsregler för de olika delvärdena.

12.2.2 Värdefaktorer

Vid bestämmandet av marknadsvärdet kan urskiljas vissa egenskaper som mer eller mindre direkt påverkar storleken av marknadsvärdet för en värderingsenhet. Dessa egenskaper betecknas värdefaktorer. Som exempel på värdefaktorer kan för småhusens del nämnas ålder, storlek, standard, planlösning, skick m.m. En värdefaktor kan vara i princip vilkne egenskap som helst, som har betydelse för marknadsvärdets storlek. Någon uttömmande beskrivning av förekommande värdefaktorer för olika värderingsenheter kan därför inte lämnas.

Vissa värdefaktorer som är mer allmänt förekommande har en stor regelbunden inverkan på värdet. När det t.ex. gäller inverkan av storleken av småhus är denna procentuellt sett likartad i hela landet. Andra mer allmänt förekommande värdefaktorer är så beskaffade att deras inverkan på värdet kan variera mellan olika områden. Deras inverkan är så att säga generell inom ett visst område, värdeområde. Exempel på sådana värdefaktorer är tomtstorlek, en byggnads standard och åkermarks godhet.

Däremot avses inte med värdefaktorer sådana omständigheter som visserligen påverkar marknadsvärdet men som inte varierar för enskilda fastigheter. Härmed åsyftas exempelvis det allmänna konjunkturläget som kan inverka även på fastighetsmarknadens priser. Sådana omständigheters inverkan på värdet beaktas vid taxeringen genom att de har betydelse för den allmänna prisnivån inom olika områden. 7 kap. 1 § föreslås innehålla en föreskrift om att värderingen skall ske med ut-

gångspunkt i värdefaktorer. Vidare bör i paragrafen ges en definition av termen värdefaktor, nämligen egenskap som är knuten till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet.

12.2.3 Värdeområde

En av de mest betydelsefulla värdefaktorerna är fastighetens läge. Detta kan påverka värdet på flera olika sätt. För industrifastigheter kan exempelvis närheten till transportleder ha en värdehöjande effekt, värdet av bostadsfastigheter kan t.ex. påverkas av om fastigheten är belägen inom ett område som har en attraktiv boendemiljö eller ligger i närheten av en storstad etc.

Lägets inverkan på värdet beaktas därför lämpligen genom att man geografiskt avgränsar vissa områden, värdeområden. En sådan indelning bör göras i hela landet beträffande de byggnader och ägoslag som skall värderas med ledning av riktvärden. Värdeförhållandena inom ett sådant område bör i allt väsentligt vara enhetliga. Därför bör värdeområdena bestämmas så att inverkan av vissa värdefaktorer som - enligt vad som kommer att redogöras för senare - särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler.

En indelning i enlighet med dessa principer gjordes även vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Områdena benämndes enligt Handledningen värderingsområden. Kommittén föreslår dock såsom har framgått en något annorlunda terminologi, nämligen att områdena benämns värdeområden.

Den föreslagna termen värdeområde överensstämmer bättre med principen att det är marknadsvärdets storlek som skall styra avgränsningen av ett område. Denna bör som nämnts göras så att inverkan av de värdefaktorer, som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler.

Vad som nu har sagts om rikets indelning i värdeområden och hur dessa skall avgränsas föreslås regleras i 7 kap. 2 § FTL.

12.2.4 Riktvärden

Såsom inledningsvis nämndes bör riktvärden fastställas för så många byggnadstyper om ägoslag som möjligt.

För att över huvud taget kunna ange riktvärden för olika grupper av byggnader eller ägoslag krävs det att dessa är någorlunda enhetligt beskaffade och att vissa värdepåverkande egenskaper och omständigheter inverkar på byggnadstypens eller ägoslagets marknadsvärde på ett sätt som är likartat och lätt att tyda.

Den indelning av mark och byggnader som kommittén har föreslagit har i mycket stor utsträckning skett med utgångspunkt i värderingstekniska synpunkter. Byggnader för vilka riktvärden kan anges på ett likartat sätt har exempelvis sammanförts till olika grupper. Detta gäller byggnadstyperna småhus, hyreshus och ekonomibyggnader på jordbruk. Var och en av dessa byggnadstyper kan i allt väsentligt behandlas lika i värderingssammanhang.

Vidare är det sätt på vilket olika omständigheter påverkar värdet relativt lätta att belägga med prisstatistik eller att bedöma på annat sätt.

Till specialbyggnader enligt 2 kap FTL har hänförts byggnader som avses bli skattefria. Som en följd av indelningsgrunderna för byggnader har industribyggnaderna kommit att utgöra en restgrupp, dit alla byggnader som inte är hänförliga till någon annan byggnadstyp har förts.

Kommittén har inte ansett det möjligt att i detta betänkande - med undantag av vattenfallsfastigheter - föreslå en metodik med riktvärden för industribyggnader. I ett senare betänkande avser kommittén att närmare behandla frågan om det bland industribyggnaderna kan urskiljas vissa typer av byggnader vilka kan vara möjliga att värdera med utgångspunkt i riktvärden.

För flertalet byggnadstyper och ägoslag är det dock med de indelningsgrunder som har beskrivits tidigare möjligt att ange riktvärden. För vilka byggnadstyper och ägoslag riktvärden skall fastställas och enligt vilka grunder detta skall ske bör enligt kommitténs mening anges i FTL. Efter de kapitel i lagen som behandlar de allmänna taxerings- och värderingsreglerna bör för varje värderingsenhet, dvs. byggnadstyp och ägoslag, lämnas regler om riktvärden. I den mån en byggnadstyp eller ett ägoslag inte kan återfinnas under dessa kapitel (8-15 kap.) gäller för värderingen endast de allmänna regler som anges i 5-6 kap. i lagförslaget.

Kommittén anser att för de värdefaktorer, som har stor betydelse för marknadsvärdet och vars inverkan på marknadsvärdet är generell, bör riktvärde anges vid olika storlekar för dessa värdefaktorer. Riktvärde bör exempelvis anges för olika åldersklasser, standardklasser etc. för småhus. När man bestämmer riktvärdet bör man alltså särskilt beakta dessa värdefaktorer. Vilka dessa värdefaktorer skall vara bör bestämmas för varje typ av värderingsenhet och anges i de kapitel i FTL, som innehåller regler om riktvärden för de olika slagen av värderingsenheterna, dvs. 8-15 kap. FTL.

En annan grupp av värdefaktorer är de som inte bör eller kan beaktas särskilt vid riktvärdets bestämmande och som alltså inte anges i 8-15 kap. De utgörs av alla övriga värdefaktorer. Dessa har inte någon allmän giltighet utan hänför sig oftast till en enstaka fastighet. De utgörs således av sådana för taxeringsenheten säregna förhållanden som avses i fjärde stycket punkt 1 av anvisningarna till 9 § KL.

Man kan alltså urskilja två olika typer av värdefaktorer, de som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande och de som inte gör det.

De värdefaktorer som bör särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande bör som har nämnts anges i lagtext. Däri bör även ges en definition av dessa värdefaktorer samt anges vissa ramar för hur stora klasserna för varje värdefaktor får göras.

I lagform bör exempelvis föreskrivas att värdering av småhus skall grundas på husets storlek, ålder och standard t.ex. att standarden bestäms med hän-

syn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning och att det för ett nybyggt småhus skall finnas minst fem standardklasser. Andra värdefaktorer - eller kombinationer av sådana - än de som anges i lagtext bör inte få beaktas särskilt vid riktvärdenas bestämmande. Däremot är det inte något som hindrar att ett riktvärde, där så är möjligt, inte särskilt beaktar samtliga i lagtext angivna värdefaktorer. Har exempelvis alla tomter inom ett område vatten och avlopp behöver inte denna värdefaktor särskilt beaktas i riktvärdet. Vilka värdefaktorer som skall särskilt beaktas får avgöras med hänsyn till de lokala förhållandena.

Den andra gruppen värdefaktorer dvs. de säregna förhållandena är mer eller mindre unika för den enskilda taxeringsenheten. På grund härav kan det inte ges några generella regler för hur dessa värdefaktorer skall beaktas utan detta får ske genom en justering av värdet i varje enskilt fall. Det är således inte möjligt att i riktvärdet beakta den inverkan eventuella säregna förhållanden har på marknadsvärdet. Inte heller kan några föreskrifter om vad som skall anses som säregna förhållanden meddelas. Fastighetstaxeringsnämnden bör - bortsett från att de säregna förhållandenas inverkan på marknadsvärdet skall vara påtaglig - här således göra en individuell bedömning både vad gäller vilka omständigheter som skall kunna beaktas och storleken av deras inverkan på värdet.

Med den definition av värdefaktor - dvs. egenskap som har betydelse för marknadsvärdets storlek - som kommittén föreslår kommer en del begrepp som anvisades i Handledningen inte att behövas. Bland dessa är generella korrektioner, särskilda hänsyns-

taganden och värde enligt anvisning. De omständigheter som beaktades i form av generella korrektioner och särskilda hänsynstaganden kommer att utgöra värdefaktorer, som beaktas vid riktvärdets bestämmande eller genom justering för säregna förhållanden. Inte heller begreppet värde enligt anvisning kommer att behövas.

Tidigare har nämnts att ett värdeområde bör bestämmas så att inverkan av de värdefaktorer, som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler.

Vilka dessa värdefaktorer är bör anges i 8-15 kap. för varje slag av värderingsenhet. Som huvudregel bör gälla att riktvärde skall anges för kombinationer av dessa värdefaktorer.

I vissa fall behöver dock inte som nämnts särskilda riktvärden anges för skilda förhållanden för en värdefaktor. Har t.ex. alla tomter inom ett område vatten och avlopp behöver inte riktvärde anges för tomt som saknar vatten och avlopp. Värdefaktorn vatten och avlopp varierar i detta fall inte inom värdeområdet.

Ibland kan det även förekomma att det inom ett värdeområde finns en eller flera värdefaktorer som varierar endast obetydligt. T.ex. alla tomter utom några enstaka har tillgång till vatten och avlopp eller strand. Det bör då inte vara nödvändigt att ange riktvärden för dessa enstaka tomter, utan dessa värdefaktorer bör kunna bedömas i form av säregna förhållanden. Krav på att riktvärde skall anges bör således gälla endast beträffande värdefaktorer som varierar i någon utsträckning.

Kommittén föreslår att i 7 kap. 3 § första stycket tas in en bestämmelse om att för de byggnader och ägoslag som avses i 8-15 kap. FTL skall taxeringsvärdet bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. I samma stycke bör även tas in en bestämmelse om att riktvärde skall bestämmas för kombinationer av värdefaktorer som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskilt betydelse för marknadsvärdet.

De värdefaktorer som inte särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande beaktas som har nämnts genom justering för säregna förhållanden. Även om en värdefaktor inte särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande ligger ändå i riktvärdet ett visst hänsynstagande till faktorn i fråga. Som exempel kan nämnas att det skick ett småhus har i fråga om underhåll m.m. inte beaktas särskilt vid riktvärdets bestämmande. Husets skick påverkar dock marknadsvärdet. Detta är alltså lägre för ett hus i dåligt skick än ett motsvarande hus i normalt eller bra skick. Eftersom alla dessa variationer i husets skick inte särskilt beaktas i riktvärdet måste man veta vilket förhållande som riktvärdet avser, dvs. om man vid riktvärdets bestämmande har utgått från ett hus i normalt, bra eller dåligt skick.

För att kunna bestämma ett riktvärde bör det alltså vara klart vilka förutsättningar som har legat till grund för riktvärdet utöver de omständigheter som enligt 8-15 kap. särskilt bör beaktas. Kommittén anser att det faller sig naturligast att låta de genomsnittliga förhållandena inom området ligga till grund för riktvärdet. I vissa fall kan man dock inte tala om några genomsnittliga förhållanden. Detta gäller exempelvis om en tomt har till-

gång till vatten och avlopp eller ej. I detta och likartade fall bör i stället det förhållande som i huvudsak råder inom värdeområdet vara bestämmande för riktvärdets storlek. Kan det uppstå minsta tvekan om vilka förhållanden som har legat till grund för riktvärdet bör utgångspunkterna för riktvärdet anges.

Kommittén föreslår att det i 7 kap. 3 § andra stycket anges att för de värdefaktorer som inte särskilt beaktas i riktvärdet skall detta bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet. Nu angivna principer för avgränsningen av värdeområden tillämpades i stort sett även vid 1975 års taxering även om några uttryckliga anvisningar i alla avseenden ej lämnades.

12.2.5 Klassindelning av värdefaktorer

Riktvärden bör anges för skilda förhållanden för olika värdefaktorer. Dessa förhållanden kan inom ett värdeområde variera högst betydligt. Beträffande värdefaktorn storlek för småhus kan man exempelvis räkna med att det inom ett värdeområde kommer att finnas hus i många storlekar mellan något tiotal kvadratmeter och flera hundra kvadratmeter.

Erfarenhetsmässigt vet man att det föreligger åtskilliga svårigheter att bestämma exempelvis storleken. Detta beror främst på att det är svårt att ange en metod med vilken man entydigt och rättvisande kan mäta storleken på varje kvadratmeter när, dels att man får räkna med att en hel del felaktigheter finns i de uppgifter som fastighetsägarna lämnar i sina deklarationer.

Det förhållandet att deklarationerna innehåller en del felaktiga uppgifter har belysts av två separata undersökningar utförda som examensarbeten i fastighetsekonomi, sektionen för lantmäteri vid Tekniska högskolan i Stockholm åren 1972 och 1976[1]. 1972 års undersökning visade att 70 % av alla fastigheter hade åsatts rätt storleksklass, 24 % avvek. en klass och 6 % mer än en klass. Av 1976 års undersökning framgick att 49 % av de undersökta fastigheterna överensstämde i storlek. Lägre storleksklass åsattes 19 % och högre 32 % av fastigheterna.

Undersökningarna visar att det inte är meningsfullt att diskutera husstorlekar på kvadratmeter när, utan det torde vara realistiskt att räkna med felmarginal om $\pm$ 10 m^2. Detta gäller åtminstone så länge säkerheten i underlaget inte är bättre än för närvarande. Om däremot uppgifterna i deklarationen kan kompletteras med en besiktning av fastigheten, kan frågan komma i ett annat läge. Ju noggrannare underlaget kan bestämmas desto noggrannare kan även värderingen göras.

På grund av vad som nu har anförts anser kommittén att en klassindelning bör göras av de värdefaktorer som särskilt beaktas i riktvärdet.

[1]Christina Göransson, Bertil Järnberg och Peter Nyström, (handledare Erik Carlegrim) Klassificering av fastigheter - en studie av tillförlitligheten i klassificeringsdata enligt 1970 års allmänna fastighetstaxering, Sthlm 1972.

Mats Carlson och Uno Sjözing (handledare Erik Persson och Knut Matsson), Klassificering och taxering av småhusfastigheter - en studie av klassificeringsdata och dessas inverkan på provtaxeringen inför 1975 års allmänna fastighetstaxering, Sthlm 1976.

Det är tveksamt om en sådan klassindelning är tillåten enligt nuvarande praxis.

Kommittén anser dock att en sådan ordning, som innebär att klassindelning av värdefaktorerna inte kan accepteras, är mindre lämplig. Den värderingsmodell som ligger till grund för riktvärdet måste nämligen med nödvändighet bygga på viss schablonisering, som bl.a. bör få ta sig uttryck i stegvisa förändringar av riktvärdet. Även osäkerheten i det material som utgör underlag för taxeringen, dvs. deklarationerna, motiverar en sådan ordning.

För att undanröja eventuella tveksamheter om tillåtligheten av en klassindelning bör en särskild föreskrift härom tas in i FTL. En klassindelning bör göras så att värdeskillnaden mellan klasserna inte blir alltför stor samtidigt som indelningen bör ange med vilken grad av säkerhet taxeringsvärdena kan bestämmas. Tillsammans med utformningen av de olika värdeserierna - för vilka kommer att redogöras i de följande kapitlen - kan nämligen klassindelningen sägas styra ambitionsnivån vid värderingen.

Även utformningen av värdeserierna kan sägas vara ett sätt att klassindela värdefaktorer. Samma principer som gäller för klassindelningen bör tillämpas även vid bestämmandet av skillnaderna mellan värdena i en serie. De värden som skall anpassas till värden i en serie skall avrundas enligt de principer som kommer att redovisas under avsnitt 12.2.8.

Samma avrundningsregler bör tillämpas även för värdena i en tabellserie. En sådan serie anger vilka

riktvärden som skall användas för en byggnadstyp eller ett ägoslag av viss genomsnittlig beskaffenhet. För småhus anger exempelvis byggnadsvärdetabell B 250 att värdet av ett normhus inom detta område är 250 000 kr. Normhusets värde, som ger uttryckt för värdenivån inom området, får således anges endast till vissa avrundade värden i en fastställd värdeserie.

Genom interpolation dvs. användande av värde eller klass mellan givna värden, skulle de stegvisa värdeförändringar klassificeringen förorsakar kunna undvikas. I de fall man har endast en värdefaktor skulle i och för sig enkla regler för interpolation kunna meddelas. Så snart flera värdefaktorer föreligger blir dock interpolation mer komplicerad. På grund härav anser kommittén att interpolation inte bör vara tillåten. Klassindelningen får i stället om möjligt göras så "fin" att en interpolation framstår som obehövlig. Däremot anser inte kommittén, vilket kommer att framgå i det följande, något hinder föreligga mot extrapolation, dvs. att med utgångspunkt från tabellvärden bestämma ett värde utanför tabellen.

Kommittén anser att det i FTL bör föreskrivas att interpolation mellan värden i värdetabell eller värdeserie inte får ske. Ett stadgande med sådant innehåll har dock närmast samband med de regler i FTL som anger tillvägagångssättet vid värderingen och föreslås därför tas in i anslutning till dessa regler i 7 kap. 6 § FTL.

Vid en klassindelning bör det riktvärde som anges för en klass avse värdet mitt i klassen, dvs. om

en storleksklass är 100 m^2 - 110 m^2 bör riktvärdet för klassen bestämmas så att det svarar mot storleken 105 m^2. De "fel" i riktvärdets storlek som härigenom kan uppstå kommer att utgöras av halva värdeskillnaderna mellan klasserna. Om i det anförda exemplet värdeskillnaderna mellan klasserna är 10 000 kr. kommer således ett hus som är 110 m^2 att åsättas ett värde som egentligen svarar mot ett hus med storleken 105 m^2, vilket med en värdeskillnad om 10 000 således är 5 000 kr. "för lågt". På motsvarande sätt kommer ett hus med storleken 100 m^2 att få ett 5 000 kr. "för högt" värde.

Vid en klassindelning som görs när riktvärdet återges exempelvis i tabellform bör klassbredderna med hänsyn till vad som har anförts bestämmas dels med utgångspunkt i hur noggrant storleken av värdefaktorn kan bestämmas dels med beaktande av hur stora värdeskillnader mellan klasserna som kan accepteras. I dessa fall kan klassindelningen sägas ange noggrannheten i värderingsmodellen. Har man däremot en värdeserie har noggrannheten i modellen redan bestämts genom stegen i serien. Klassindelningen blir i dessa fall i stort sett given, eftersom den skall göras så att klassbredderna anpassas till värdena i serien och det som huvudregel bör gälla att man inte får "hoppa över" ett värde i serien. Upptar en serie exempelvis värdena 50 000, 60 000 och 70 000 kr. får klassindelningen inte göras så att en klass svarar mot värdet 50 000 och intilliggande klass mot värdet 70 000 utan klasserna måste i detta fall "delas upp" så att man även får en klass som svarar mot värdet 60 000 kr. Vissa undantag från denna regel kommer dock att bli nödvändiga, vilket kommittén återkommer till under senare avsnitt.

Vid en klassindelning av värdefaktorerna kan vissa problem uppkomma hur den översta och understa klassen skall utformas. I huvudsak två olika variationer kan sägas förekomma. Om riktvärdet anses gälla för exempelvis storleksklassen 150 m^2 och större, vilket betecknas 150 m^2 - betyder detta att riktvärdet har anvisats för samtliga storlekar utan någon övre gräns. Något utrymme för justeringen av riktvärdet på grund av storleken finns alltså inte i detta fall.

Ett annat sätt att ange storleksklassen är 150 m^2 - 175 m^2 vilket betyder att riktvärdet endast avser storlekar upp till 175 m^2. För storlekar däröver finns inte något riktvärde anvisat utan värden för större fastigheter får bestämmas utifrån närmast angivna riktvärden.

Med hänsyn till den stora betydelse klassindelningen har anser kommittén att det i FTL bör anges vissa ramar för hur klassindelningen skall göras. Sådana regler om klassindelningen kommer att variera för varje värderingsenhet och bör därför tas in i de kapitel som behandlar riktvärden för de olika värderingsenheterna. Dessa bestämmelser om klassindelning är att uppfatta som handlingsregler för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer och på vilken det bör ankomma att inom de ramar som anges i FTL bestämma klassindelningen av olika värdefaktorer för varje slag av värderingsenhet.

Kommittén föreslår att bestämmandet av en viss klass benämns klassindelning och resultatet av klassindelningen klassindelningsdata.

I de avsnitt som behandlar bestämmandet av riktvärden för olika värderingsenheter kommer att närmare behandlas vilken klassindelning som bör tillämpas för olika värdefaktorer.

Kommittén föreslår att det i 7 kap. 3 § tredje stycket föreskrivs att värdefaktorer, som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande skall indelas i klasser och att resultatet av detta kallas klassindelningsdata.

12.2.6 Riktvärdekarta

När det gäller sättet att redovisa ett riktvärde bör detta göras så att riktvärdet går att utläsa på ett enkelt och säkert sätt. Det bästa sättet att redovisa riktvärdet varierar beroende på vilken typ av värderingsenhet det är frågan om. Tomtmarksvärde redovisas sannolikt bäst på en karta, värde av småhus i form av tabell etc.

Kommittén anser att man inte i lagtext bör låsa det sätt på vilket riktvärdet bör redovisas. Frågan bör i stället få avgöras av den myndighet som skall fastställa riktvärdena. På detta sätt ges möjlighet, att vid varje fastighetstaxering välja den metod för redovisning av riktvärdet som framstår som lämpligast exempelvis med hänsyn till bl.a. det ADB-stöd som kan förväntas vid den aktuella tidpunkten. I den mån det kan anses påkallat kommer kommittén att under varje kapitel som behandlar värdering av de olika värderingsenheterna framföra synpunkter på vilken redovisningsmetod som enligt kommitténs mening bör komma till användning vid 1981 års fastighetstaxering. Några allmänna riktlinjer för hur riktvärde bör redovisas skall anges i det följande.

Vid 1975 års taxering redovisades i enlighet med anvisningar i Handledningen riktvärde för tomtmark i form av en markvärdekarta ur vilken således kunde utläsas markvärdet för en taxeringsenhet. Uppgift om vilken byggnadsvärdetabell eller H-tabell som var tillämplig för området fick däremot hämtas från en annan anvisning, meddelad av skattechefen eller RSV. Denna anvisning upptog oftast en verbal beskrivning av tillämpningsområdet för en viss tabell.

Kommittén anser att det för fastighetstaxeringsnämndens del måste innebära en avsevärd förenkling om det på markvärdekartan utmärks inom vilket område en viss angiven tabell är tillämplig. Härigenom torde även åtskilliga tolkningsproblem angående den rätta gränsdragningen mellan olika tabellområden komma att undvikas.

Kommittén föreslår därför att nuvarande markvärdekarta ersätts med en karta som anger såväl riktvärde för mark som tillämplig byggnadsvärde- och H-tabell för olika områden. Motsvarande bör givetvis gälla om riktvärde för byggander kommer att redovisas på annat sätt än genom tabell.

Även för andra typer av värderingsenheter bör enligt kommitténs mening riktvärdet där så är möjligt redovisas på en karta. Detta torde vara genomförbart framför allt beträffande åker- och betesmarken samt täktmarken. Däremot går det inte att redovisa skogsbruksvärdet på motsvarande sätt. För ekonomibyggnadernas del torde det inte bli aktuellt med tabellredovisning på karta av det skälet att man för dessa byggnader troligen kommer

att ha en eller flera tabeller som alla omfattar hela landet. Det är nämligen sannolikt att val av tabell kommer att styras av typ av byggnad m.m. och inte av byggnadens geografiska belägenhet. Värdeområdet för ekonomibyggnader kommer med andra ord troligen att omfatta hela landet. I den mån så inte blir fallet bör dock även tillämplig E-tabell eller motsvarande redovisas på karta.

Med hänsyn till det innehåll kartan enligt kommitténs förslag avses få är uttrycket markvärdekarta mindre lämpligt att använda. Kommittén föreslår i stället att ordet riktvärdekarta används.

Sättet att redovisa riktvärdet bör som nämnts inte fastlåsas i lagtexten. I 7 kap. 3 § fjärde stycket bör endast anges att riktvärde skall redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

12.2.7 Allmänna regler för bestämmande av riktvärde

Även riktvärdena bör bestämmas i enlighet med de grundläggande taxerings- och värderingsreglerna i 5 kap. FTL. Den myndighet som har att meddela riktvärden bör således bestämma dessa så att taxeringsvärdet efter en eventuell justering för s.k. säregna förhållanden på taxeringsenheten motsvarar 75 % av marknadsvärdet, bestämt med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret. I detta sammanhang kan även nämnas att av de värderingsmetoder som anges i 5 kap. 5 § torde i första hand ortspris- och avkastningsmetoden komma att ligga till grund för riktvärdena.

Kommittén föreslår att i 7 kap. 4 § första stycket FTL föreskrivs att riktvärde skall bestämmas så att

det leder till taxeringsvärde, som efter justering för säregna förhållanden står i överensstämmelse med bestämmelserna i 5 kap. 2-5 §§.

Riktvärdena torde vanligen komma att redovisas i form av en tabell eller genom att anges till ett värde i en värdeserie. Som ingångsdata i en tabell kommer att användas vissa värdefaktorer, dvs. omständigheter som har betydelse för taxeringsenhetens marknadsvärde. Dessa värdefaktorer kommer - vilket belyses närmare i senare avsnitt - i de flesta fall att klassindelas. Värdefaktorn storlek för småhus kommer exempelvis att indelas i storleksklasser omfattande storlekar i ett intervall, t.ex. 120 m^2 - 130 m^2.

I och med att man gör en klassindelning av olika värdefaktorer kommer riktvärdet att anges för olika klasser och därigenom förändras stegvis. Värdeskillnaden mellan klasserna kommer således att uppgå till vissa steg som i gränsfallen mellan klasserna kan vara större än marknadsvärdets förändring vid denna skillnad i värderingsenhetens beskaffenhet. Som exempel kan nämnas att om gränsen för en byggnads storleksklass går vid 120 m^2 kan ett småhus med denna storlek få ett värde som kan vara 15 000 - 20 000 kr. lägre än ett småhus som har en storlek om 121 m^2. Marknadsvärdet påverkas däremot inte på detta sätt av en sådan ringa storleksskillnad.

Om riktvärdet kan antas motsvara värdet i mitten av en klass kommer, såsom tidigare har nämnts, värdet för storlekar i resp. klassgräns att ligga för "högt" resp för "lågt" med ett belopp som motsvarar halva värdeskillnaden mellan klasserna. I det anförda exemplet kan alltså 120 m^2-huset sägas ha fått ett värde som är 7 500 - 10 000 kr.

för lågt och 121 m^2-huset ett värde som är 7 500 - 10 000 kr. för högt.

Som en sammanfattning kan alltså sägas att marknadsvärdet kan förutsättas undergå en mer kontinuerlig förändring än den stegvisa förändring som blir en oundviklig följd av en klassindelning av värdefaktorerna. Vidare kan avsteg från marknadsvärdeprincipen som föranleds av en klassindelning sägas motsvara hälften av värdeskillnaden mellan klasserna.

Som tidigare har nämnts anser kommittén att den värderingsmodell som bör ligga till grund för riktvärdet, måste bygga på viss schablonisering. Denna bör bl.a. få ta sig uttryck i stegvisa förändringar i riktvärdet. Kommittén anser vidare att även om sådana stegvisa värdeförändringar inte motsvaras av förändringarna i marknadsvärdet, väger dock fördelen av att ha ett enhetligt och enkelt system att bestämma riktvärdet tyngre än att i alla tänkbara situationer kunna åsätta ett taxeringsvärde som till fullo motsvarar marknadsvärdet, särskilt som det ändock av andra orsaker är svårt att fastställa ett marknadsvärde som i alla situationer är helt rättvisande. Riktvärde bör därför få tillåtas avvika från marknadsvärdet om detta föranleds av en klassindelning av värdefaktorerna. Av samma skäl bör det tillåtas att avvikelse från marknadsvärdet sker i den mån det är nödvändigt för att anpassa riktvärdet eller klassindelningen till fastställda tabell- eller värdeserier.

Nu redovisade fall när riktvärdet bör kunna få avvika från marknadsvärdet, föreslås tas in i 7 kap. 4 § andra stycket FTL. Där bör föreskrivas att avvikelse får förekomma om den föranleds av en klassindelning av värdefaktorer eller av en anpassning till fastställda tabell- eller värdeserier.

12.2.8 Justering av riktvärde på grund av säregna förhållanden

Av föregående avsnitt framgår att det finns värdefaktorer som inte särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande. Detta kan bero på att värdefaktorn till sin typ är sådan att det är svårt att lämna några generella anvisningar om dess inverkan på värdet, t.ex. exklusiva trädgårdsanläggningar på småhustomter, ovanlig tomtfigur m.m. En annan anledning till att en värdefaktor inte särskilt beaktas då riktvärdet bestäms kan vara att värdefaktorn inte varierar inom värdeområdet i någon större utsträckning, t.ex. om alla tomter utom ett fåtal har tillgång till vatten och avlopp eller är strandtomter.

För de värdefaktorer som av olika anledningar inte särskilt beaktas i riktvärdet bör enligt vad som tidigare har uttalats gälla de förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom området.

Förhållandena kan också vara sådana att det är möjligt att ange riktvärden endast för vissa klasser av en värdefaktor. Därutöver lämnas alltså öppet vilken värdepåverkan värdefaktorn bör ha. Anledningen härtill är att det liksom beträffande den

tidigare nämnda typen av värdefaktorer, som innefattar t.ex. ovanlig tomtfigur, är svårt att lämna några generella anvisningar om värdefaktorns inverkan på värdet. Som exempel kan nämnas att det för värdefaktorn storlek för småhus kan bli aktuellt att ange riktvärden för alla storleksklasser upp till och med 295 m^2. Är intervallen mellan klasserna 10 m^2 kommer således den sista klassen för vilken riktvärde lämnas att omfatta storlekarna 286 - 295 m^2.

Utformas däremot den sista klassen så att klassen omfattar storlekarna 286 m^2 och större har riktvärde givits för alla storlekar över 285 m^2.

Oavsett av vilken anledning man inte har tagit hänsyn till en värdefaktor vid riktvärdets bestämmande bör värdefaktorn i den mån den avviker från de genomsnittliga eller huvudsakliga förhållandena beaktas genom att riktvärdet justeras på grund av säregna förhållanden för taxeringsenheten.

Justeringen för säregna förhållanden bör göras så att den motsvarar 75 % - dvs. taxeringsvärdenivån - av den skillnad i marknadsvärde taxeringsenheten har med de säregna förhållandena och det marknadsvärde den skulle ha utan säregna förhållanden.

Härvid skall marknadsvärdet utan säregna förhållanden bestämmas med ledning av det eller de riktvärden som gäller för taxeringsenheten i fråga. Justeringen görs sedan med utgångspunkt i det värde som har beräknats med ledning av riktvärdet. Detta gäller även om exempelvis ett småhus vid klassindelningen hamnar vid en klassgräns. Det "fel" i marknadsvärdet om halva klassbredden som enligt vad som tidigare har berörts därigenom

uppkommer skall alltså inte rättas till i samband med att värdet justeras på grund av säregna förhållanden. Justeringen skall enbart avse 75 % av värdet av det säregna förhållandet. Som exempel kan nämnas ett småhus som har en storlek om 225 m^2. Det riktvärde som svarar mot denna storlek antas vara 300 000 kr. och det riktvärde som svarar mot storlekar upp till 220 m^2 290 000 kr. Det "rätta" värdet för småhuset med 225 m^2 kan därför sägas vara 295 000 kr. om storleksklassen är 10 m^2. Fastigheten antas vidare ha ett eftersatt underhåll, vilket beräknas kosta 20 000 kr. att åtgärda. Justering skall i detta fall göras med 75 % av 20 000 kr. = 15 000 kr. vilket dras från 300 000 kr. Man skall således inte göra justeringar med utgångspunkt i 295 000 kr. även om detta värde kan påstås bättre överensstämma med fastighetens marknadsvärde än det i tabellen angivna värdet 300 000 kr. Vid justeringen bör man alltid utgå från det riktvärde som skulle ha gällt om det säregna förhållandet inte hade förelegat.

Tillvägagångssättet vid värderingen är alltså, även då säregna förhållanden föreligger, att egendomen klassificeras i enlighet med de regler som gäller för värderingsenheten i fråga varefter kontrolleras om det föreligger några värdefaktorer som inte har beaktats i riktvärdet och om dessa bör föranleda en justering av riktvärdet. Justeringen bör i princip göras på det totala värdet, t.ex. i fråga om en småhusenhet på det sammanlagda värdet av mark och byggnader. Fastighetstaxeringsnämnden skall dock i sitt beslut redovisa storleken av de olika delvärden, i detta fall mark- och byggnadsvärde som tillsammans utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde. Mark- resp. byggnadsvärdet skall således anges till de värden de har efter justering. Med hänsyn härtill måste

även det belopp med vilket taxeringsvärdet justeras kunna hänföras till ett delvärde eller eventuellt fördelas mellan olika delvärden med bestämda belopp. I praktiken torde detta inte komma att vålla några problem. Ett säreget förhållande som bör föranleda en justering torde nämligen i de flesta fall kunna hänföras till en värderingsenhet, dvs. det avser ett förhållande som i det anförda exemplet berör antingen marken eller byggnaden och mer sällan taxeringsenheten som helhet.

Det torde inte vara lämpligt att i föreskrifter närmare precisera om vilka värdefaktorer som skall anses som säregna förhållanden för en taxeringsenhet. Kommittén kommer dock att i kapitel 13-21 för varje värderingsenhet lämna exempel på olika omständigheter som kan utgöra säregna förhållanden och vilka av dessa som kan bedömas bli mer vanligt förekommande.

Inte heller kan det ges generella föreskrifter om hur olika värdefaktorer, som i en given situation får anses utgöra säregna förhållanden, inverkar på marknadsvärdet. Fastighetstaxeringsnämnden bör dock enligt kommitténs mening inte göra någon justering för säregna förhållanden då det gäller små avvikelser från de normala eller huvudsakliga förhållandena. Det bör i stället krävas att värdefaktorns inverkan på marknadsvärdet skall vara påtaglig för att justering skall få ske. Justeringen bör i vart fall motsvara minst ett steg i värdeserien.

I avsnitt 12.2.5 har föreslagits att värden som skall anpassas till värden i tabell- och värdeserier skall avrundas. Detta bör göras så att avrundning sker till närmaste värde i serien eller om detta inte kan tillämpas - dvs. om avrundning skall ske

från ett värde exakt mitt emellan två värden i serien - till närmaste "jämna" värde i serien. På grund härav bör en värdefaktor för justering för säregna förhållanden ha en inverkan på värdet som uppgår till minst hälften av skillnaden mellan stegen i värdeserien. Som exempel kan nämnas en värdeserie som har stegen 50 000 och 60 000. Uppgår taxeringsenhetens värde till 50 000 kr. och "värdet" av det säregna förhållandet till 4 000 kr. skulle totalvärdet således bli 54 000 kr. Enligt den föreslagna avrundningsregeln skall detta värde avrundas till 50 000 kr. och det säregna förhållandet kommer således inte att få någon inverkan på det slutliga värdet. Är emellertid "värdet" av det säregna förhållandet 6 000 kr. kommer totalvärdet under i övrigt oförändrade förhållanden och med tillämpning av samma avrundningsregel att bli 60 000 kr.

Detta innebär att i de fall värdeserie för riktvärde förekommer, bör justering för säregna förhållanden ske om inverkan av de säregna förhållandena uppgår till hälften av skillnaden mellan värdena i serien.

Redovisas riktvärdet i en tabell bör justering för säregna förhållanden ske om inverkan uppgår till halva steget mellan närliggande klasser.

Vid bedömningen av om inverkan på värdet är påtaglig bör samtliga värdefaktorer som pekar i samma riktning, dvs. antingen värdesänkande eller värdehöjande, "läggas ihop". Flera smärre säregna förhållanden vilka var för sig inte skulle föranleda en justering, kan alltså sammantagna få

sådan inverkan att värdet bör justeras. Om det förekommer såväl värdehöjande som värdesänkande säregna förhållanden kan resultatet bli att dessa helt eller delvis tar ut varandra. Även om resultatet av de värdehöjande och värdesänkande förhållandena blir så ringa att ett sådant belopp normalt sett inte bör föranleda en justering av värdet bör en justering ändock vidtas i dessa fall. Fastighetstaxeringsnämnden - och övriga instanser - bör även redovisa vilka säregna förhållanden som beaktats och storleken av dessa. För att någon tvekan inte skall råda om vilka omständigheter nämnden beaktat vid sin bedömning bör de säregna förhållandena redovisas även när de helt tar ut varandra.

För att nämnden skall få en viss ledning vid sin bedömning av säregna förhållanden bör RSV eller skattechefen utfärda rekommendationer om vilka omständigheter som inom olika områden bör anses som säregna förhållanden och storleken av deras inverkan på marknadsvärdet.

7 kap. 5 § FTL föreslås innehålla de regler som rör säregna förhållanden. I första stycket bör en definition lämnas av begreppet justering för säregna förhållanden, dvs. att om det föreligger omständigheter som inte särskilt har beaktats vid riktvärdets bestämmande och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet så skall ett med ledning av riktvärden bestämt värde justeras. I andra stycket bör ges regler om justeringens storlek, dvs. att den skall motsvara 75 % av skillnaden i marknadsvärde vid en jämförelse mellan det marknadsvärde som taxeringsenheten skulle ha med säregna förhållanden och det marknadsvärde som den skulle ha utan säregna förhållanden.

12.2.9 Tillvägagångssätt vid värderingen

Avsikten med de närmast föregående avsnitten har varit att i huvudsak beskriva och reglera hur värderingen enligt kommitténs mening bör gå till.

Tillvägagångssättet blir något varierande beroende på om riktvärden för den ifrågavarande typen av byggnad eller ägoslag har fastställts eller ej. Som har framhållits tidigare bör riktvärden kunna fastställas för samtliga typer av byggnader och ägoslag med undantag av vissa industribyggnader. Värdering av industribyggnader kommer som tidigare har nämnts att behandlas i ett senare betänkande. I detta sammanhang skall endast nämnas att värderingen av de industribyggnader för vilka riktvärden inte kommer att kunna fastställas, får ske i enlighet med de allmänna bestämmelser rörande marknadsvärde, värdenivå etc. som redovisats samt med ledning av de anvisningar RSV kan komma att meddela i detta avseende.

För de byggnader och ägoslag för vilka riktvärden fastställts bör först de värdefaktorer bestämmas och klassindelas som enligt reglerna i 8-15 kap. FTL samt övriga föreskrifter och anvisningar skall ligga till grund för bestämningen av riktvärde för egendomen ifråga. För småhus bör t.ex. bestämmas husets ålder och däremot svarande åldersklass, storlek och däremot svarande storleksklass etc. Sedan dessa värdefaktorer har bestämts och klassindelats avläses ur tillämplig riktvärdetabell eller liknande det riktvärde som svarar mot den klassindelning som har gjorts. I de fall riktvärdet inte direkt svarar mot taxeringsvärdet - t.ex. om värdet på tomtmark har angetts per areaenhet - får nödvändiga

uträkningar göras.

Normalt sett är det förhållandena inom den aktuella taxeringsenheten som avgör storleken av de olika klassindelningsdata. I ett speciellt fall, som avser klassindelning av värdefaktorerna för skogsmark, finns det dock enligt kommitténs mening behov av att låta de genomsnittliga förhållandena inom ett större område ligga till grund för klassindelningen. Detta är fallet när en skoglig brukningsenhet omfattar områden belägna inom olika kommuner. Med hänsyn till den i 4 kap. 3 § föreslagna reglen om att en taxeringsenhet aldrig skall få gå utanför en kommungräns kommer den skogliga brukningsenheten i det anförda fallet att omfatta flera taxeringsenheter. Att för varje taxeringsenhet mer preciserat ange storleken av de olika värdefaktorerna torde vara praktiskt taget omöjligt. Kommittén föreslår därför att vid klassindelning av värdefaktorerna för skogsmark, som ligger inom skilda kommuner och som skulle ha ingått i samma taxeringsenhet, om den hade varit belägen inom samma kommun, de genomsnittliga förhållandena inom området får läggas till grund vid klassindelningen av värdefaktorerna för de taxeringsenheter som ingår i området. Härigenom kommer resp värdefaktors storlek att bli densamma för alla taxeringsenheterna inom den skogliga brukningsenheten.

Enligt gällande ordning fås i sak samma resultat med tillämpning av den i SkvI intagna bestämmelsen om att en värderingsenhet kan få omfatta skogsmark på flera taxeringsenheter i de fall taxeringsenheterna ligger i skilda kommuner och skulle ha sammanförts till en taxeringsenhet om de hade varit belägna inom samma kommun.

Kommittén anser inte att det innebär några större fördelar att för det nu avsedda ändamålet skapa en särskild värderingsenhet av de olika taxeringsenheter som bildar en skoglig brukningsenhet, eftersom det totala värdet ändock måste fördelas mellan de olika taxeringsenheterna. Den föreslagna metodiken innebär i stället att man utan att använda konstruktionen med en särskild värderingsenhet rent praktiskt förfar på samma sätt som tidigare och når samma resultat.

Kommittén föreslår att i 7 kap. 6 § första stycket tas in bestämmelsen om att man vid värdering av byggnader och ägoslag som avses i 8-15 kap. först skall bestämma klassindelningsdata och däremot svarande riktvärden. I samma stycke bör även tas in den redovisade undantagsregeln beträffande skogsmark.

Under avsnitt 12.2.5 har föreslagits att interpolation mellan värden inte skall få förekomma vid avläsning av riktvärde i tabell eller värdeserie. Kommittén anser att en sådan regel bör tas in i FTL i anslutning till de regler som anger tillvägagångssättet vid värderingen. 7 kap. 6 § andra stycket föreslås innehålla denna föreskrift.

Föreligger inte säregna förhållanden på taxeringsenheten, utgörs taxeringsvärdet av summan av de på detta sätt bestämda riktvärdena för de olika typerna av byggnader och ägoslag. I de fall säregna förhållanden föreligger justeras det med ledning av riktvärdet bestämda värdet på sätt som har redovisats i avsnitt 12.2.8.

Kommittén föreslår att i 7 kap. 6 § tredje stycket anges att sedan riktvärdet har bestämts skall efter en eventuell justering för säregna förhållanden det däremot svarande taxeringsvärdet bestämmas.

12.2.10 Verkställighetsföreskrifter och anvisningar

De allmänna värderingsregler och föreskrifter om hur riktvärden för olika byggnadstyper och ägoslag skall bestämmas och som kommittén har föreslagit skall ingå i FTL, är som tidigare nämnts, se avsnitt 10.2.2.3, av grundläggande och principiell karaktär men ändå så detaljerad att de verkställighetsföreskrifter m.m. som avses komplettera lagen inte kommer att tillföra regleringen något nytt.

Med denna avvägning av vad som bör tas med i lagen har reglerna i denna fått en mer övergripande karaktär. Därför kommer det att bli nödvändigt med tillämpningsföreskrifter och anvisningar för den praktiska tillämpningen.

Reglerna i FTL har också föreslagits få en relativt generell karaktär för att inte i onödan låsa ett värderingsförfarande utan göra det möjligt att anpassa detta till de förhållanden som råder vid varje aktuell fastighetstaxering. Av bl.a. denna anledning har från lagtexten undantagits vissa regler som i och för sig är sådana att de enligt kommitténs mening bör ha karaktären av normer men där innehållet i normerna kan behöva ändras mellan olika fastighetstaxeringar. Dessa regler har dessutom oftast en sådan detaljeringsgrad att de av denna anledning mindre väl lämpar

sig att tas in i lagtext. Här åsyftas exempelvis regler om vilka värdeserier som i förekommande fall bör gälla för olika värderingsenheter, hur olika värdefaktorer skall bestämmas och indelas i klasser, storleken av olika riktvärden, indelning i värdeområden m.m.

Regler av den typ som har nämnts i föregående stycke utfärdades inför 1975 års allmänna fastighetstaxering av RSV i form av anvisningar. I och med att dessa regler enligt kommitténs mening bör ges karaktär av normer, skall de i fortsättningen enligt RF utfärdas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. Kommittén förutsätter härvidlag att RSV eller länsstyrelsen genom delegation bemyndigas att utfärda nu avsedda föreskrifter.

Kommittén föreslår mot bakgrund av vad som nyss har anförts att det i lagtexten i 7 kap. 7 § i stora drag anges i vilka fall tillämpningsföreskrifter förutsätts bli utfärdade av regeringen eller, efter delegation, av myndighet under regeringen. En sådan uppräkning grundar i och för sig inte någon skyldighet för regeringen att utfärda dessa tillämpningsföreskrifter. Uppräkningen bör ses som ett uttryck för lagstiftarens mening om de områden för vilka föreskrifter enligt lagstiftarens mening erfordras.

Därutöver kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer med stöd av RF utfärda de ytterligare verkställighetsföreskrifter som kan behövas. Detta gäller inom hela fastighetstaxeringsområdet. En erinran om denna behörighet föreslås tas in i 17 kap. 22 § FTL.

Kommittén anser att den modell som tillämpades för regleringen av 1975 års fastighetstaxering utanför KL, SkvI och TL, i stora drag bör tas som förebild för motsvarande reglering av 1981 års fastighetstaxering utanför FTL. Det innebär att rätten att utfärda tillämpningsföreskrifter enligt kommitténs mening i första hand bör delegeras till RSV. I vissa fall bör dock av främst praktiska skäl delegationen ske till länsstyrelsen. Detta är förhållandet när det innehåll en föreskrift bör ha förutsätter kännedom om de regionala och lokala förhållandena inom ett län.

I detta sammanhang bör påpekas att det enligt nuvarande lagstiftning ankommer på skattechefen att för fastighetstaxeringen inom länet utfärda anvisningar med nu avsett innehåll. Enligt RF kan rätten att utfärda verkställighetsföreskrifter endast delegeras till myndighet, dvs. länsstyrelsen i detta fall. Kommittén förutsätter dock att skattechefen genom ändring i länsstyrelseinstruktionen ges behörighet att utfärda verkställighetsföreskrifter i de avseenden som nu berörts och närmare preciseras nedan.

De föreskrifter som kommittén förutsätter kommer att bli utfärdade av RSV är följande:

1. Indelning i värdeområden beträffande
   - hyreshus
   - ekonomibyggnader
   - åkermark och betesmark
   - skogsmark och skogsimpediment

2. Klassindelning av värdefaktorer och klassificeringsanvisningar beträffande	småhus
	hyreshus
	vattenfallsfastigheter
	ekonomibyggnader
	åkermark och betesmark
	skogsmark och skogsimpediment
	tomtmark
	exploateringsmark
	täktmark
3. Värdeserier beträffande	tomtmark
	täktmark
4. Tabellserier beträffande	småhus
	hyreshus
	ekonomibyggnader
	åkermark
	skogsmark
	täktmark
	exploateringsmark
5. Riktvärden beträffande	hyreshus
	vattenfallsfastigheter
	ekonomibyggnader
	åkermark och betesmark
	skogsmark och skogsimpediment

De föreskrifter som bör utfärdas av länsstyrelsen är följande:

1. Indelning i värdeområden beträffande	småhus
	tomtmark
	täktmark
	exploateringsmark
2. Klassindelning av värdefaktorer samt klassificeringsanvisningar beträffande	tomtmark
3. Riktvärden beträffande	småhus
	tomtmark
	täktmark
	exploateringsmark

Utöver nu nämnda föreskrifter, vilka alla avser egendom som värderas med utgångspunkt i riktvärden, kan det även behövas vissa anvisningar till ledning för värderingen av de slag av egendom, dvs. framför allt industribyggnader som inte skall värderas med hjälp av riktvärden. Sådana anvisningar bör kunna utfärdas av RSV med stöd av det åliggande för RSV som tagits in i 3 § instruktionen för riksskatteverket (1970:752) att genom råd och anvisningar främja en riktig och enhetlig tillämpning av gällande föreskrifter inom verksamhetsområdet.

12.2.11 Allmänna värderingsregler för delvärden m.m.

Utöver de generella regler att bestämma delvärden som föreslås tas in i 5 kap. i anslutning till definitionerna av de olika delvärdena bör även vissa andra allmänna värderingsregler för bestämmandet av de olika delvärdena ingå i FTL.

Här avses sådana regler som gäller generellt för en viss byggnadstyp eller ett visst ägoslag.

För alla byggnader - dvs. oavsett om det är småhus, hyreshus, industribyggnader etc. - bör exempelvis gälla att byggnadsvärdet skall bestämmas enligt mervärdeprincipen. På samma sätt kan regler ges för värdering av byggnad som är lös egendom, byggnad under uppförande och s.k. K-märkt byggnad.

För tomtmark bör exempelvis i detta sammanhang regleras hur bebyggelsemöjligheterna m.m. skall beaktas vid värderingen.

Dessa och liknande regler för olika delvärden föreslås ingå i 7 kap. FTL, som även i övrigt innehåller allmänna värderingsregler. I de efterföljande kapitlen 8-15 kap. avses därefter att tas in de värderingsregler som har specifik betydelse för bestämmandet av riktvärde för olika byggnadstyper och ägoslag. I det följande lämnas en redogörelse för de allmänna värderingsregler som för olika delvärden föreslås ingå i 7 kap. FTL.

12.2.11.1 Byggnadsvärde

Mervärdeprincipen

Någon given princip hur totalvärdet av en bebyggd fastighet skall fördelas mellan mark- och byggnadsvärde finns inte. Vid fastighetstaxering beträffande annan fastighet har sedan länge den s.k. mervärdeprincipen tillämpats beträffande byggnadsvärdet - dvs. såsom byggnadsvärde redovisas

det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. För jordbruksfastighet infördes regeln fr.o.m. 1975 års taxering, då särskilt byggnadsvärde för första gången redovisades. En ingående redogörelse för olika alternativa lösningar redovisades i fastighetstaxeringsutredningens betänkande SOU 1973:4 s. 159 ff.

Kommittén avser inte att föreslå några förändringar i detta avseende utan anser att mervärdeprincipen även i fortsättningen bör gälla vid bestämmande av byggnadsvärdet för samtliga taxeringsenheter med undantag av vattenfallsfastigheter.

Mervärdeprincipen bör föreskrivas i 7 kap. 8 § FTL.

Byggnad på annans mark

I punkt 1 av anvisningarna till 9 § KL sägs att med marknadsvärdet avses i fråga om byggnad som ej är förenad med äganderätten till marken, priset utan hänsynstagande till att byggnadens ägare inte också äger marken. Denna regel kan i likhet med bestämmelsen om att man inte heller beaktar övriga privaträttsliga förpliktelser sägas innebära en avvikelse från marknadsvärdeprincipen. Såsom framhölls av fastighetstaxeringsutredningen (SOU 1973:4 sid. 133) bör dock inte det taxerade byggnadsvärdet influeras av för nyttjanderättshavaren mer eller mindre gynnsamma villkor i avtalet med jordägaren. Byggnaden bör i stället åsättas det värde den skulle ha haft om den tillhört ägaren av tomten.

Kommittén anser inte att några ändringar bör göras i denna princip.

Regeln bör tas in som andra meningen i 7 kap. 8 § FTL

12.2.11.2 Markvärde m.m.

Allmänt

Som tidigare har nämnts finns ej någon given princip hur totalvärdet av en bebyggd fastighet skall fördelas mellan mark- och byggnadsvärde. Eftersom man har valt att värdera byggnaderna med utgångspunkt från det mervärde som taxeringsenheten har genom att den är bebyggd, måste emellertid markvärdet för bebyggd taxeringsenhet avse värdet av marken i obebyggt skick.

Kommittén föreslår att nuvarande praxis angående fördelning av mark- och byggnadsvärde lagfästes. En sådan fördelningsregel behöver av naturliga skäl uppställas endast beträffande taxeringsenhet med byggnad. Som huvudregel bör alltså gälla att markvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och värde av skogsimpediment skall beträffande taxeringsenhet med byggnad bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd. Denna huvudregel bör tas in i 7 kap. 9 § FTL. Från denna regel bör av rent praktiska skäl vissa undantag göras, vilka kommer att behandlas nedan.

Tomtmark

Värdet av tomtmark ligger främst i den möjlighet som finns att bebygga tomten. Detta bör därför ligga till grund för bestämmandet av värdet av tomtmark. När det gäller att bedöma, vilka bebyggelsemöjligheter som finns bör man i enlighet med vad som anförts under avsnitt 6.3.13 angående klassificeringen av marken i första hand utgå

från den pågående markanvändningen och förutsätta att denna användning även är den bästa ekonomiska användningen.

I vissa fall kan dock ett strikt fasthållande vid pågående markanvändning leda till ett orimligt lågt taxeringsvärde. Som exempel kan nämnas det förhållandet att en tomt, som enligt fastställd plan är avsedd att bebyggas med hyreshus, i praktiken är bebyggd med ett småhus. Är detta saneringsmoget kan köpeskillingen vid en försäljning av fastigheten komma att väsentligt överstiga det värde fastigheten har vid en småhusanvändning. I dessa fall bör värderingen utgå från den i planen tillåtna användningen. I det anförda exemplet bör man således vid värdering av tomtmarken utgå från att marken skall användas för bebyggelse av hyreshus. Det markvärde som därvid erhålles blir taxeringsenhetens totalvärde.

Är i det anförda exemplet tomten bebyggd med ett småhus i gott skick bör man likaledes utgå från det värde tomten har som hyreshustomt. Det kan antas att detta värde överstiger värdet av tomten som småhustomt men understiger taxeringsenhetens totalvärde. I detta fall bör markvärdet utgöras av "hyreshustomtvärdet" medan byggnadsvärdet kommer att utgöras av skillnaden mellan totalvärdet och det nämnda tomtvärdet. Motsvarande värderingssituation gäller när tomter, avsedda för permanent bebyggelse, t.ex. villor eller radhus, är bebyggd med fritidshus.

Kommittén vill betona att det endast i undantagsfall kan komma i fråga att värdera marken från annan utgångspunkt än den som svarar mot den på-

gående markanvändningen. Som krav bör uppställas att användningen skall vara tillåten enligt fastställd detaljplan och leda till ett väsentligt högre markvärde än eljest. Antalet tomter som kan komma att beröras av en sådan regel torde vara ytterst litet. Frågan har därför ett begränsat praktiskt intresse. Det angivna värderingsförfarandet som har tillämpats vid de senaste taxeringarna är en följd av den grundläggande marknadsvärdeprincipen. Kommittén föreslår därför en regel med angiven innebörd.

I det exemplifierade fallet med ett småhus på en hyrestomt kan det uppstå vissa problem vid inkomsttaxeringen under förutsättning att värdet av tomten vid hyreshusanvändning överstiger fastighetens totalvärde vid småhusanvändning. Dessa frågor kommer att beröras av kommittén i ett senare betänkande.

Reglerna angående värdering av tomtmark med hänsyn till bebyggelsemöjligheterna föreslås samanföras till 7 kap. 10 §. Paragrafen bör innehålla en bestämmelse om att bebyggelsemöjligheterna skall bestämmas med utgångspunkt i den pågående markanvändningen om inte annan markanvändning är tillåten enligt fastställd detaljplan, och marken därigenom får ett väsentligt högre värde.

Som nämnts ligger tomtmarkens värden främst i de bebyggelsemöjligheter som är knutna till tomten. Är bebyggelsemöjligheter på en obebyggd tomt av någon anledning uteslutna eller inskränkta genom byggnadsförbud eller andra föreskrifter rörande markens användande bör detta i konsekvens

med vad som nyss har sagts beaktas vid värdets bestämmande. Har däremot byggnadsförbud lagts över ett område, inom vilket en del tomter redan är bebyggda, bör dock dessa tomter trots byggnadsförbudet anses som möjliga att bebygga i den utsträckning bebyggelse har skett. Dessa tomter har ju visat sig möjliga att bebygga varför ett byggnadsförbud bör beaktas endast i den mån det lägger hinder i vägen för en till- eller ombyggnad som skulle ha varit tillåten om förbudet inte hade funnits.

Ett annat skäl att inte beakta ett byggnadsförbud, om tomten är bebyggd, är att fördelningen mellan markvärde och byggnadsvärde bör vara densamma oavsett om byggnadsförbud råder eller ej. Följande exempel kan nämnas:

En obebyggd tomt som får bebyggas har ett värde om 50 000 kr., medan en motsvarande tomt som inte får bebyggas har ett värde om 25 000 kr. Är dessa fastigheter bebyggda och har ett totalvärde om 150 000 kr. vardera skall således båda åsättas ett markvärde om 50 000 kr. och ett byggnadsvärde om 100 000 kr. Om byggnadsförbudet hade beaktats skulle den berörda fastigheten ha fått ett markvärde om 25 000 kr. och ett byggnadsvärde om 125 000 kr.

Delbara tomter bör enligt vad kommittén har föreslagit i avsnitt 11.2.8 få delas upp i flera värderingsenheter på så sätt att varje del som omfattas av en byggnadsrätt får utgöra en värderingsenhet. Normalt sett bör det alltså inte föreligga behov av några specialregler för värdering av delbar tomt. I vissa fall kan det dock hända att befintlig bebyggelse på en tomt, som i och för sig är delbar, är placerad på sådant sätt att den omöjliggör

en delning. I sådana fall bör en uppdelning av tomten i två värderingsenheter inte ske, utan tomtmarken får värderas som en tomt, varvid tomtens storlek eventuellt kan föranleda en justering av riktvärdet på grund av säregna förhållanden.

7 kap. 11 § första stycket FTL föreslås innehålla regler om att byggnadsförbud och andra föreskrifter angående markens användande skall beaktas vid värderingen.

Bestämmelser angående hänsynstagande till befintlig bebyggelse på tomten bör tas in som ett andra stycke i samma paragraf.

I detta stycke bör alltså föreskrivas att om det på tomten finns byggnad som har åsatts värde så skall oavsett om byggnadsförbud föreligger, nybyggnad anses möjlig i den utsträckning bebyggelse har skett. Vidare bör föreskrivas att hänsyn skall tas till om byggnadens placering på tomten omöjliggör att denna delas.

Skogsmark

Enligt kommitténs förslag bör någon ändring inte böras i nuvarande regel om att värdet av skogsmark skall urskiljas från skogsbruksvärdet och anges som särskild delpost. För att det inte skall uppstå någon tvekan om hur fördelningen mellan skogsmarksvärdet och värdet av växande skog skall göras bör det i lagtexten tas in en föreskrift som anger principen för en sådan fördelning. Kommittén föreslås att fördelningen görs så att skogsmarksvärdet bestäms som om några föryngringsåtgärder inte har vidtagits. En sådan föreskrift föreslås tas in i 7 kap. 12 § FTL.

12.2.11.3 Byggnad under uppförande, byggnadsminne m.m. och saneringsbyggnad

Byggnad under uppförande

Enligt RSV:s anvisningar inför 1975 års taxering bör byggnad under uppförande åsättas byggnadsvärde motsvarande 50 % av uppskattad investeringskostnad.

Kommittén anser att enhetliga regler bör gälla i detta avseende och föreslår därför att den vid 1975 års taxering tillämpade regeln lagfästes. Denna regel som visserligen är schablonmässigt bestämd och mestadels ger ett för lågt byggnadsvärde, bör ändock kunna godtas med tanke på att den är mycket enkel att tillämpa och förutsätts ha betydelse för taxeringen under endast en kortare tid. Dessutom uppnår man på grund av reglerna i 13 § KL om ny taxering den fördelen att fastigheten efter färdigställandet regelmässigt blir föremål för ny taxering. Byggnadsvärdet kommer efter färdigställande som regel att ha undergått en sådan ändring som krävs för att ny taxering av fastigheten skall få ske.

Som ett förtydligande till den föreslagna regeln att byggnad under uppförande värderas till 50 % av nedlagd kostnad bör anges att kostnaden skall hänföras till det genomsnittliga kostnadsläge som gällde under året före taxeringsåret, dvs. i överensstämmelse med reglerna för värdetidpunkten. Vidare bör erinras om att i kostnaderna räknas in värdet av eget arbete.

Regeln angående byggnad under uppförande bör utgöra andra stycket i 7 kap. 13 § FTL.

Kulturhistoriskt värdefull bebyggelse

I gällande lagstiftning finns i olika sammanhang bestämmelser som har till syfte att bevara kulturhistoriskt värdefull bebyggelse och miljön kring denna.

Fasta fornlämningar och byggnader som i särskild ordning förklarats för byggnadsminnen och byggnadsminnesmärken åtnjuter skydd enligt särskilda lagar, nämligen fornminneslagen (1942:350), byggnadsminneslagen (1960:690) och kungörelsen med föreskrifter rörande det offentliga byggnadsväsendet (1920:744).

Fornminneslagen, som avser fasta fornlämningar, bevarande minnet av fäderneslandets tidigare inbyggare, torde inte ha någon större betydelse i fastighetstaxeringssammanhang.

Enligt byggnadsminneslagen kan byggnad, som bevarar egenarten hos gången tids byggnadsskick eller minnet av historiskt betydelsefull händelse och som med hänsyn härtill är att anse som synnerligen märklig, av länsstyrelsen förklaras som byggnadsminne (1 §). I samband med att byggnad förklaras för byggnadsminne skall genom skyddsföreskrifter anges i vilka delar byggnaden inte får ändras samt i vilka hänseenden och på vad sätt byggnadens ägare har att sörja för vården av byggnaden. Då så behövs får föreskrifterna också innehålla, att områden, som ligger kring byggnaden, skall hållas i sådant skick, att byggnadens utseende och karaktär inte förvanskas (2 §).

Enligt 9 § byggnadsstadgan skall vid planläggning ses till, att områden med bebyggelse av särskilt värde från historisk eller kulturhistorisk synpunkt eller från skönhetssynpunkt såvitt möjligt bevaras. Vidare skall byggnadsnämnden enligt 38 § samma stadga se till att byggnad av större värde från historisk, kulturhistorisk eller konstnärlig synpunkt inte förvanskas, vare sig genom arbeten på själva byggnaden eller genom bebyggelse i grannskapet. Dessa regler avser inte bara sådana byggnader som har förklarats för byggnadsminnen enligt byggnadsminneslagen utan även byggnader, vars värde från de i reglerna angivna synpunkterna är så stort att bevarandet kan sägas utgöra ett verkligt allmänintresse.

Enligt planverkets detaljplaneanvisningar utfärdade år 1976, bör i beskrivning till plan lämpligen redovisas, förutom fast fornlämning och byggnadsminne, även annan byggnad eller miljö av kulturhistoriskt värde. Vidare kan i plan under vissa förutsättningar kvartersmark eller annat område som tas upp av befintlig bebyggelse av kulturhistoriskt värde anges som kulturreservat. Sådant område betecknas Q och bestämmelserna för ett sådant område kan enligt detaljplaneanvisningarna utformas på följande sätt: "Med Q betecknat område skall utgöra reservat för befintlig, kulturhistoriskt värdefull bebyggelse." Vidare sägs i anvisningarna att om område betecknas med endast Q får detta anses innebära möjlighet till nyttjande för olika ändamål i vid bemärkelse, såvida detta inte kommer i konflikt med bestämmelsens syfte. Om användningssättet för den kulturhistoriskt värdefulla bebyggelsen skall preciseras, kan detta ske genom att ändamålsbeteckningen placeras före bokstaven Q.

En förutsättning för att mark skall kunna anges som kulturreservat är att marken ägs av kommunen eller att markägaren lämnat sitt medgivande.

Där endast den allmänna karaktären hos en byggnad eller ett bebyggelseområde avses att bevaras kan beteckningen q användas. I sådana fall skall användningssättet anges. Vid exempelvis bostadsbebyggelse kan bestämmelsen utformas: "Med Bq betecknat område får användas endast för bostadsändamål. Sådan förändring av befintlig byggnad får ej vidtas som förvanskar dess yttre form och allmänna karaktär. Ny bebyggelse får ej uppföras. Utan hinder härav kan medges viss begränsad ny bebyggelse som med hänsyn till områdets allmänna karaktär prövas lämplig."

I ordet begränsad får anses ligga att någon mer omfattande ökning av exploateringen inte medges. Bestämmelsen hindrar inte rivning. Huruvida nämnda bestämmelse för med q betecknat område kan åsättas mark i plan utan ägarens medgivande är inte helt klart.

I äldre planer, dvs. sådana som fastställts före år 1976, förekommer inte beteckningarna Q och q. I stället kunde byggnad som var kulturhistoriskt värdefull åsättas beteckningen K, s.k. K-märkt byggnad.

Beträffande värderingen av s.k. K-märkta byggnader vid 1975 års taxering hänvisades i Handledningen till ett uttalande av skatteutskottet (SkU 1973:70 s. 98) om att kulturhus värderas med utgångspunkt i marknadsvärdet i K-märkt skick, varvid givetvis beaktas att byggnaderna får förutsättas bestå under överskådlig framtid.

Mark, på vilken fanns uppförd s.k. K-märkt byggnad, skulle enligt Handledningen endast åsättas ett symboliskt värde av 1 000 kr. Denna regel har varit föremål för kammarrättens i Sundsvall prövning (se RRK 1977 K 77 1:36). Fråga var huruvida åsättandet av 'symboliskt' markvärde av 1 000 kr. för hyresfastighet med s.k. K-märkt byggnad skulle medföra nedsättning av hela taxeringsvärdet med frångående av erhållet totalvärde vid användande av bruttokapitaliseringsfaktor eller endast medföra en omfördelning av samma totalvärde mellan markvärde och byggnadsvärde.

Kommittén anser att värdering av kulturhistoriskt värdefull bebyggelse - dvs. byggnadsminne eller byggnad som vid fastställande av stadsplan har angetts ha sådant värde ur historisk eller kulturhistorisk synpunkt att den bör bevaras - bör ske på följande sätt.

Till grund för det totala taxeringsvärdet bör ligga taxeringsenhetens marknadsvärde med beaktande av de eventuella inskränkningar i möjligheten att använda fastigheten som den kulturhistoriskt värdefulla bebyggelsen kan föranleda. Det är inte helt självklart att en K-, Q- eller q-märkning alltid medför en sänkning av berörda fastigheters värden. I vissa fall kan nämligen förekomsten av en kulturhistorisk bebyggelse uppfattas som en tillgång för fastigheten.

Som tidigare nämnts bör man utgå från att den kulturhistoriskt värdefulla bebyggelsen kommer att bestå under överskådlig tid. Någon ny bebyggelse på taxeringsenheten är således inte att räkna med. Då markvärdet, såsom kommer att beröras i det följande, normalt bör avse markens värde vid nybygg-

nad, framstår en uppdelning av taxeringsvärdet i markvärde och byggnadsvärde såsom meningslös. Kommittén föreslår därför att markvärdet bestämmes till noll. Taxeringsenhetens totalvärde kommer således att utgöras av dess byggnadsvärde, bestämt med utgångspunkt i tillämpliga riktvärden för mark och byggnad. Byggnadsvärdet bör därefter reduceras med hänsyn till byggnadens förutsatta oändliga livslängd och med hänsyn till de högre underhållskostnader som normalt är att räkna med för byggnader av denna typ. En justering av värdet på grund av höga underhållskostnader bör således utgöra huvudregel. Undantag härifrån bör göras endast om byggnaden är i särdeles gott skick, då det till och med i extrema fall kan bli tal om att höja värdet.

Förutom höga underhållskostnader kan även driftskostnaderna för vissa byggnader av kulturhistoriskt värde vara osedvanligt höga. Detta gäller exempelvis många hyreshus och slott elller liknande byggnader. För dessa fastigheter kan det således bli aktuellt att justera värdet även med hänsyn till driftskostnadernas storlek. Anvisningar i detta avseende bör meddelas av RSV.

Det får förutsättas att RSV utfärdar närmare regler för värderingen i detta avseende.

Som exempel kan anges hur värdering av en småhusenhet med kulturhistoriskt värdefull bebyggelse bör gå till. Vid sådan värdering bör först taxeringsenhetens totalvärde bestämmas genom att det markvärde som gäller för tomter utan kulturhistoriska byggnader avläses på riktvärdekartan. Vidare

tas det riktvärde för byggnader fram som anvisas i tillämplig tabell. Summan av markvärdet och byggnadsvärdet justeras därefter i enlighet med de särskilda regler som får meddelas i fråga om taxeringsenheter med kulturhistoriskt värdefull bebyggelse och med hänsyn till de speciella förutsättningar som gäller för taxeringsenheten i fråga. Det sålunda erhållna totalvärdet bör enligt kommitténs mening i sin helhet utgöra byggnadsvärde och markvärdet bör utföras med noll.

Värdering av en hyreshusenhet med kulturhistoriskt värdefull bebyggelse bör tillgå så att man vid bestämmande av bruttokapitaliseringsfaktorn utgår från att markvärdet är noll. På detta sätt kommer det totala taxeringsvärdet att påverkas av att hyreshuset är en byggnad med kulturhistoriskt värde. Det värde som härigenom erhålls utgör efter eventuell justering taxeringsenhetens byggnadsvärde och dessutom dess totalvärde.

Bestämmelserna angående kulturhistoriskt värdefull bebyggelse bör tas in som ett första stycke i 7 kap. 14 § FTL.

Markvärdet för en taxeringsenhet som är bebyggd med kulturhistoriskt värdefull bebyggelse bör, som nämnts i föregående avsnitt, inte åsättas något värde. Därmed har man - tillsammans med en viss reducering av byggnadsvärdet - enligt kommitténs mening i tillräcklig grad beaktat den inverkan avsaknaden av en nybebyggelserätt kan ha på marknadsvärdet.

Reglerna om värdering av tomter med kulturhistoriskt värdefull bebyggelse föreslås tas in som ett andra stycke i 7 kap. 14 § FTL.

Saneringsbyggnad

Är tomten bebyggd med en byggnad som saknar värde, saneringsbyggnad, utgör detta en belastning för taxeringsenheten motsvarande kostnaden för att få tomten i "byggbart" skick. På grund härav anser kommittén att värdet av en sådan tomt bör nedsättas med hänsyn till kostnaden för evakuering och rivning av saneringsbyggnaden.

Exempel på värdering av saneringsfastighet

Värde av tomten utan byggnad	600 000 kr.
Kostnad för rivning och evakuering av befintlig byggnad (reducerat till 75 %)	-200 000 kr.
Värde av tomten med byggnad	400 000 kr.

Totalt taxeringsvärde = markvärde = 400 000 kr.

Kommittén föreslår att i 7 kap. 15 § FTL tas in bestämmelser om att kostnaderna i samband med rivning av en saneringsbyggnad skall beaktas vid värdering av tomter med saneringsbyggnader.

12.2.11.4 Vattenfallsenhet

Med hänsyn till de speciella förhållanden som råder beträffande vattenfallsenheter har de allmänna värderingsregler som föreslås gälla för bestämmande av de olika delvärdena inte kunnat utformas så att de är anpassade även för mark- och byggnadsvärde för vattenfallsfastigheter. Värderingsregler för dessa fastigheter föreslås i stället sammanföras till ett särskilt kapitel,

15 kap. i FTL. I 7 kap. 16 § FTL bör därför endast tas in en hänvisning om att särskilda regler om bestämmande av byggnadsvärde och markvärde för taxeringsenhet med vattenfall finns i 15 kap.

12.2.12 Egendom för vilken värde inte bestäms

Allmänt

F.n. finns endast en typ av egendom som enligt bestämmelse i lag inte skall åsättas något värde. Det är enligt 9 § trejde stycket KL sådan egendom som ingår i en helt skattefri taxeringsenhet. Som framhållits i avsnitt 7.3 infördes denna regel till 1975 års fastighetstaxering.

Behovet av uppgifter från fastighetstaxeringen, som har beskrivits bl.a. i avsnittet 2.2 har med fört att undantag i fråga om åsättande av värden har gjorts endast restriktivt. Utöver den skattefria egendom som avser kyrkor, allmänna platser o.d. i 5 § 1 mom. KL och kommunikationsanstalter, t.ex. vägar, för vilken egendom värden sällan behövs för beskattningen eller andra samhälleliga ändamål, så undantas i 5 § från skatteplikt och åsättande av taxeringsvärde i 5 § bl.a. s.k. industritillbehör och byggnader på annans mark värda under 5 000 kr. Undantaget beträffande dessa egendomskategorier har sin orsak inte i samhällsnytta e.d., som i övrigt gäller den från skatteplikt befriade egendomen, utan önskemål av olika skäl att inte behöva åsätta egendomen värde.

Undantaget från skatteplikt enligt 5 § 5 mom. KL och över huvud taget från värdering enligt 9 § tredje stycket för industritillbehör infördes, som

har beskrivits i avsnitt 7.2.5, till 1975 års fastighetstaxering. Skälet till detta var att sådana tillbehör först till den taxeringen skulle innefattas av det skatterättsliga fastighetsbegreppet och att därför, om inte någon specialreglering gjordes, underlaget för garantibeskattningen skulle rubbas.

Ett annat skäl att inte sätta något värde på viss egendom är att denna representerar ett förhållandevis ringa värde och samtidigt kan vara svårvärderad och svår att få in uppgifter om. Genom att inte sätta något värde på dessa egendomskategorier uppnås en betydande förenkling och tidsbesparing vid värderingen. Exempel på sådan egendom är byggnader på annans mark med värde under 5 000 kr. som enligt 5 § 4 mom. KL är helt undantagna från skatteplikt och därför inte skall åsättas något värde.

Med en lösning som innebär att sådan egendom är skattepliktig men inte får något värde blir resultatet i stort sett detsamma som om egendomen varit skattefri. Den kan ändå taxeras tillsammans med den skattepliktiga egendom den naturligt hör samman med. Dessutom slipper man göra avsteg från den princip som till största delen har varit vägledande för att avgöra om en byggnad bör vara skattepliktig eller ej, nämligen att den skall användas i ett socialt, kulturellt eller annat allmännyttigt syfte. - Till eventuella konsekvenser från inkomstskattesynpunkt av en sådan lösning återkommer utredningen i ett senare betänkande.

Den lösning som kommittén nu har diskuterat kan vara lämplig för flera egendomskategorier. I det

följande lämnas en redogörelse för de kategorier, för vilka enligt kommitténs mening något värde inte bör bestämmas. Kommittén föreslår att i 7 kap. 17 § FTL tas in en bestämmelse om vilken egendom man inte bör bestämma något värde för.

Reglerna i 7 kap. 17 § gäller endast skattepliktig egendom. Är egendomen skattefri skall redan av den anledningen något taxeringsvärde inte åsättas.

Byggnadsbestånd med värde som understiger 10 000 kr

Enligt gällande regler föreligger inte skatteplikt för byggnad eller med varandra sammanhängande byggnader, som är uppförda på mark, för vilken garantibelopp inte skall upptas som skattepliktig inkomst för byggnadsägaren och vars värde understiger 5 000 kr. (5 § 4 mom. KL).

Beloppet 5 000 kr. fastställdes genom lagstiftning år 1965 och motiverades enligt följande uttalande av departementschefen i prop. 1965:30 (sid. 26):

> Då repartitionstalet sänktes år 1957 höjdes skattepliktsgränsen för ifrågavarande fastigheter från 500 kr. till 3 000 kr. Med hänsyn till den värdeökning som skett sedan år 1957 synes motiverat att nu höja gränsen till 5 000 kr.

Även sedan år 1965 har det skett en avsevärd värdeökning. Fastighetspriserna liksom konsumentprisindex har under åren 1965 - 1978 mer än fördubblats. Med hänsyn härtill anser kommittén det motiverat att höja gränsen från 5 000 kr. till 10 000 kr. Såsom har framhållits under avsnitt 11.2.2 avser gränsen 10 000 kr. det till taxeringsvärdenivå reducerade värdet.

Med hänsyn till vad som inledningsvis anförts finns det inte något egentligt motiv att göra dessa byggnader skattefria utan för dessa bör i stället något värde inte bestämmas.

Därutöver anser kommittén att motsvarande regel bör gälla även alla andra byggnader - även de som står på egen mark - med ett värde under 10 000 kr. Antalet sådana byggnader torde vara relativt ringa. I praktiken torde det i de flesta fall röra sig om enklare kolonistugor och liknande byggnader.

En inskränkning bör dock göras i den föreslagna regeln för sådana fall där det inom en tomt finns flera byggnader som tillsammans bildar en enhet. I dessa fall anser kommittén att gränsen 10 000 kr. bör avse värdet av hela byggnadsbeståndet inom tomten, för att inte otillbörligt gynna den fastighetsägare som har sitt byggnadsbestånd uppdelat, i jämförelse med den som har alla funktioner samlade i en enda byggnad. Som exempel kan nämnas en fritidstomt där byggnadsbeståndet är uppdelat på en huvudbyggnad, gäststuga, bastu, sjöbod m.fl. byggnader. Värdet av varje byggnad kan i dessa fall understiga 10 000 kr. medan byggnadernas sammanlagda värde överstiger denna summa.

Sammanfattningsvis anser således kommittén att man inte bör bestämma något värde för byggnad eller byggnader inom samma tomt med ett sammanlagt värde under 10 000 kr. efter reduktion till taxeringsvärdenivån.

Övrig mark

Kommittén har i avsnitt 6.3.3.10 föreslagit en definition av övrig mark som i viss mån skiljer sig

från nuvarande definition av det ägoslaget. Övrig mark föreslås avse mark som inte är hänförlig till något av de tidigare nämnda ägoslagen, dvs. tomtmark, exploateringsmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment.

I och med att tomtmarken inom jordbruksfastighet och skogsimpedimenten enligt kommitténs förslag inte längre kommer att ingå i övrig mark kommer detta ägoslag att i huvudsak överensstämma med det som vid 1975 års taxering betecknades som icke produktiv mark med undantag av skogsimpediment.

Avgränsningen av det som enligt kommitténs förslag skall betecknas som övrig mark har gjorts bl.a. mot bakgrund av att denna egendom enligt kommitténs mening inte bör åsättas något värde. Av bl.a. denna anledning har skogsimpediemnten som enligt kommitténs bedömande representerar ett icke obetydligt värde inte hänförts till övrig mark utan har fått utgöra ett särskilt ägoslag. Det som enligt kommitténs förslag kommer att hänföras till övrig mark kommer således att utgöras av i stort sett värdelösa områden såsom kalfjäll, mindre områden insprängda i åkrar m.m.

Övrig mark föreslås få ingå i samtliga slag av taxeringsenheter men bör i första hand taxeras tillsammans med skogsmark, skogsimpediment eller åkermark och i andra hand med tomtmark, exploateringsmark eller täktmark. Endast i undantagsfall bör övrig mark få bilda egen taxeringsenhet.

Arealen icke produktiv mark - dvs. den del av övrig mark som inte utgjorde tomtmark - utgjorde vid 1975 års taxering ca 10,7 milj. hektar. Totala värdet av denna mark uppgick till ca 114 milj. kr. Av detta belopp torde större delen belöpa på värdet av skogsimpedimenten. Äganderätten till den icke produktiva marken fördelade sig för hela landet så att staten ägde 51 %, fysiska personer 25 %, svenska aktiebolag 15 % medan kommunerna, kyrkan, dödsbon och övriga juridiska personer tillsammans ägde 8 % av den totala arealen.

Den icke produktiva marken ägs sålunda till största delen av staten. Vidare är värdet per hektar av den icke produktiva marken med undantag av skogsimpedimenten - dvs. övrig mark enligt kommitténs förslag - i medeltal mycket lågt.

De riktvärden som skulle kunna anges för övrig mark vid 1981 års taxering skulle därför komma att bli mycket låga och dessutom med nödvändighet högst schablonartat bestämda. Vidare bör enligt kommitténs förslag övrig mark i första hand taxeras med annan mark och endast i undantagsfall få bilda egen taxeringsenhet. Med hänsyn till anförda omständigheter anser kommittén att man inte bör bestämma något värde för övrig mark.

Det skatteunderlag, som därmed förloras kommer med det ringa värde den övriga marken representerar att bli högst begränsat. Dessutom kommer detta bortfall att i viss mån kompenseras genom att värdet av den övriga marken slås ut på de övriga ägoslagen vid analyser av erlagda köpeskillingar. Detta sammanhänger med att taxerings-

enhetens totalvärde grundar sig på prisstatistiken inom området. I den mån dessa köpeskillingar innehåller ersättning för övrig mark kommer detta att påverka värdet av övriga delvärden, eftersom summan av alla delvärden skall utgöra taxeringsenhetens totalvärde. I totalvärdet, fördelat på olika delvärden, kommer således att ligga även värdet av övrig mark.

Däremot kan fördelningen mellan de olika fastigheterna komma att förändras. Det "påslag" den övriga marken kommer att ge på övriga ägoslag torde komma att avse ett värdemässigt genomsnitt för området i fråga. Är andelen övrig mark i förhållande till de andra ägoslagen värdemässigt lika för samtliga fastigheter inom området kommer således även fördelningen av värdet av den övriga marken att bli densamma för samtliga fastigheter. Är däremot fördelningen värdemässigt olika mellan de olika fastigheterna kommer "bortfallet" i taxeringsvärdet för de fastigheter, som har en större andel övrig mark än genomsnittet att bli större än det "påslag" på värdet av övriga ägoslag, som sker med utgångspunkt från genomsnittet inom området. Förhållandet blir det motsatta för fastigheter med en värdemässigt liten andel övrig mark, dvs. "påslaget" blir större än "bortfallet".

Fastigheter med mycket stor andel övrig mark kommer således med den föreslagna lösningen att få ett lägre taxeringsvärde än eljest medan fastigheter med mycket liten andel övrig mark kommer att få ett högre värde. Dessa skillnader kommer dock enligt kommitténs bedömning att bli obetydliga.

Vattentäckt område

Taxeringsenhet bör enligt kommitténs förslag i första hand omfatta en registerfastighet. I den mån vattenområde ingår i en fastighet kommer således även vattenområdet att ingå i taxeringsenheten.

Värdet av ett vattentäckt område är i regel så ringa att det enligt kommitténs mening inte bör bestämmas något värde för sådan mark. Har emellertid tillstånd till täkt i vattenområdet lämnats enligt vattenlagen kan området emellertid ha ett betydande värde och bör åsättas värde i enlighet med de regler som gäller för täktmark.

Sammanfattningsvis föreslår således kommittén att värde inte skall bestämmas för vattenområde som inte omfattas av täkttillstånd enligt vattenlagen.

Vissa markanläggningar

Enligt kommitténs förslag, se avsnitt 7.4.7, skall markanläggning i anslutning till tomtmark för specialbyggnad undantas från skatteplikt. Detsamma bör enligt kommitténs mening i princip gälla även för andra markanläggningar som är inrättade för sådant ändamål, som medför att en byggnad enligt 3 kap. lagförslaget undantas från skatteplikt.

Dessa anläggningar kommer i de flesta fall att ligga på mark som enligt kommitténs förslag skall vara skattepliktig. De kommer därför, om den lösning skulle väljas att de blir skattefria, att utgöra en särskild taxeringsenhet. Detta är enligt kommitténs mening mindre lämpligt. Kommittén

föreslår i stället att något värde inte bestäms för markanläggning som är belägen på skattepliktig mark och som är inrättad för sådant ändamål, som enligt 3 kap. medför att byggnad undantas från skatteplikt. Som exempel på anläggningar som här avses kan nämnas olika typer av försvarsanläggningar belägna på skogsmark.

I avsnitt 7.4.4.4 har föreslagits att vattenverk, sopstationer m.m. skall oberoende av ägare klassificeras som reningsanläggningar enligt 2 kap. 2 § FTL. De kommer därmed enligt bestämmelserna i 3 kap. att undantas från skatteplikt. Klassificeringen enligt 2 kap. avser dock endast byggnader. De ledningar som hör till anläggningarna och som ligger utanför den fastighet som byggnaden hör till kommer således inte att klassificeras som reningsanläggningar om de inte ligger med servitut på en tjänande fastighet. Kommittén anser dock att samtliga ledningar och liknande som hör till en byggnad som utgör reningsanläggning om möjligt bör behandlas lika såtillvida som att de inte bör ingå i det underlag för vilket garantibelopp skall beräknas.

Som exempel kan nämnas reningsanläggning eller vattenverk, som kan ha ett omfattande tunnel- eller ledningssystem över flera fastigheter. I de fall ledningarna eller tunnlarna ligger med nyttjanderätt på annans mark utgör de lös egendom och omfattas inte av taxeringen. Någon specialregel behövs således inte för dessa anläggningar. Utgör däremot anläggningarna fast egendom - vilket är fallet om anläggningens ägare äger även marken eller anläggningen ligger med servitut på fastig-

heten - skulle de enligt de föreslagna reglerna i 2 och 3 kap. FTL vara skattepliktiga eftersom skattefriheten enligt de nämnda kapitlen endast omfattar byggnader. För dessa markanläggningar krävs således en specialregel, som innebär att något värde inte skall bestämmas för dessa. Härigenom uppnår man syftet att från beskattning undanta samtliga byggnader och anläggningar som hör till vattenverk m.m.

Industritillbehör

Nuvarande bestämmelse i 5 § 5 mom. KL om att industritillbehör skall undantas från skatteplikt tillkom som nämnts genom det lagstiftningsarbete som föregick 1975 års allmänna fastighetstaxering. Samtidigt infördes bestämmelserna i 9 § tredje stycket och punkt 5 av anvisningarna till 8 § om att värdet av industritillbehör inte skall ingå i taxeringsvärdet och att egendom som avses i 5 § 5 mom. inte skall utgöra särskild taxeringsenhet. Ändringen föranleddes av ett förslag att tillämpa det civilrättsliga fastighetsbegreppet i skatterätten och ett önskemål om att därvid bibehålla ett i princip såvitt möjligt oförändrat underlag för beräkning av garantibeloppet.

Kommittén anser att industritillbehör inte heller i fortsättningen skall ingå i underlaget för garantibeskattningen. Av skäl som tidigare anförts är det emellertid olämpligt att undanta industritillbehören från skatteplikt och göra en egen taxeringsenhet av dem. Industribyggnaderna och industritillbehören bör inte hänföras till skilda taxeringsenheter och de måste därför ha samma skattepliktsnatur, vilket innebär att båda kate-

gorierna måste vara skattepliktiga. Kommittén föreslår därför att industritillbehören blir skattepliktiga men att man inte bestämmer något värde för dem.

13 VÄRDERING AV SMÅHUS

13.1 Gällande ordning

13.1.1 Allmänt

Som har framgått av tidigare redogörelse är de regler som finns i KL och som anger hur värderingen skall gå till mycket knapphändiga och översiktliga. Några speciella regler som rör just värdering av småhus finns inte i KL. För annan fastighet finns i punkt 3 av anvisningarna till 10 § KL vissa regler om vad som skall beaktas vid bestämmandet av mark- resp. byggnadsvärde. Byggnadsvärdet definieras dessutom som det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. I övrigt gäller de allmänna reglerna i 9 § KL angående marknadsvärde m.m.

Mer detaljerade regler finns i de anvisningar som RSV och skattechefen meddelar, bl.a. i form av värderingstekniska anvisningar, markvärdekartor och byggnadsvärdetabeller. Anvisningarna fastställs inför varje allmän fastighetstaxering (144 § 2 mom. TL) och kompletteras eller ersätts med nya anvisningar inför varje särskild fastighetstaxering (182 § TL).

13.1.2 Upprättande och utformning av byggnadsvärdetabeller

Byggnadsvärde för småhusfastighet bestämdes normalt med ledning av byggnadsvärdetabeller. Byggnadsvärdetabellerna i form av P-tabeller för permanenthus och F-tabeller för fritidshus utvisade för olika prislägen värderelationerna mellan hus av olika hustyp, storlek, ålder och standard (143 § 1 mom. andra stycket TL).

Tabellerna konstruerades av RSV med utgångspunkt i att värdet av en byggnad avtar linjärt med åldern och att det inom alla åldersklasser finns en bestämd relation mellan värdena i de olika värdeklasserna. Tabellvärdena angavs i 1 000-tals kronor och upptog dels oreducerade värden och dels värden reducerade med 20 %. Vid beräkningen skedde en viss avrundning, bl.a. så att värden över 25 000 kr. avrundades till jämna 5 000 eller 10 000 kr. P-tabellerna betecknades $P\frac{a}{b}$ där a var tabellvärde för ett normhus* byggt under 1960-talet. Nämnaren b var relationen mellan värdena av likartade byggnader byggda under tiden 1930-1949 resp. 1960-1969. Täljaren a varierade mellan 40 000 kr. och 200 000 kr. och förhållandet mellan a och b mellan 70 och 90 %.

F-tabellerna betecknades Fc, där c var tabellvärdet för en byggnad byggd år 1950 eller senare, med en storlek av 40-55 m^2 och med en för fritidshus nor-

*dvs en byggnad, som tillhörde klass för hustyp 1 eller 2 (en våning utan resp. med källare), storleksklass 15 (101-120 m^2) åldersklass 3 eller 4 (1965-1969, resp. 1960-1964) och standardklass 5 (normal standard för ett 50-talshus).

mal standard. Värdet för normhuset varierade mellan 15 000 och 45 000 kr.

Det riktvärde som anges i byggnadsvärdetabellen innefattar även värdet av byggnader som utgör ett komplement till småhuset i funktionellt avseende såsom garage, bastu och förråd. I RSV:s anvisningar om riktvärden och riktlinjer för provtaxering m.m. gavs regler angående val av tabeller. Det ankom på fastighetstaxeringsombudet att efter provtaxeringen föreslå vilka byggnadsvärdetabeller som med hänsyn till rådande prisläge borde komma till användning inom olika delar av ombudets verksamhetsområde (143 § 2 mom. första stycket TL).

De värdefaktorer som är tillämpliga för småhus är således klass för hustyp, storleksklass, åldersklass och standardklass.

Klass för hustyp bestäms med hänsyn till antalet våningar samt förekomsten av källare och inredd vind. Däremot beaktas inte vindsutrymme som är förberett för en användning i framtiden, s.k. inredningsbar vind.

Klasserna är åtta till antalet. Till dessa kommer en klass som avser byggnad under uppförande eller byggnad för vilken erforderliga uppgifter saknas och vidare en klass för byggnad som inte kan hänföras till någon av de övriga klasserna. Det finns också regler för en del svårare klassificeringsfrågor, exempelvis när byggnad skall anses vara försedd med källare, inredd vind eller suterrängvåning.

Storleksklassen bestäms främst med hänsyn till

byggnadens bostadsyta och i vissa fall med hänsyn till antalet rum. Med bostadsyta avses de utrymmen ovan jord som används för bostadsändamål. Beräkningen av bostadsytan sker enligt bostadsstyrelsens mätregler, vilket innebär att bostadsytan i huvudsak motsvarar ytan i våningsplan, begränsad av ytterväggens insidor.

Till skillnad från vad som gäller vid klassificering av hustyp tas hänsyn till ytan av sådan inredningsbar vind som enligt gällande normer får inredas till rum eller liknande. Av denna yta medräknas 50 % i bostadsytan. Antalet storleksklasser är 17. Till dessa kommer en klass för de fall där byggnadsytan är okänd eller småhuset är under byggnad.

Omfattningen av storleksklasserna varierar mellan 15, 20 och 25 m^2 beroende på byggnadens storlek. Minsta storleksklassen avser byggnader med en bostadsyta om högst 10 m^2 och den högsta storleksklassen avser byggnader med en bostadsyta som överstiger 300 m^2.

Saknas uppgift om bostadsytan kan denna beräknas schematiskt med ledning av byggnadsyta, hustyp och antalet rum. Sådan beräkning kan även göras som kontroll om det finns anledning att anta att tillgänglig uppgift om bostadsyta var oriktig.

Åldersklassen bestäms med hänsyn till byggnadsåret och mer omfattande till- eller ombyggnad som därefter har vidtagits. Klassernas antal är nio. Därtill kommer ytterligare en klass som avser hus under byggnad eller med okänd ålder. De första sex klasserna - hus byggda år 1950 eller senare -

omfattar fem år, trettio- och fyrtiotalshus tio år medan hus byggda före år 1930 bildar en klass. Vid klassificeringen tas hänsyn till till- eller-ombyggnad beroende på hur omfattande denna varit till storlek och kostnad. Vid gränsfall kan byggnadens standard ge viss ledning vid åldersklassens bestämmande.

Standardklass bestäms främst med hänsyn till husets utrustning och biutrymmesstandard. Klasserna, som är nio till antalet, har utformats något olika för permanenthus och fritidshus. Standardklasser bestäms så att ett visst antal poäng ges för varje utrustningsdetalj, varefter alla poäng summeras. Varje standardklass motsvaras av vissa poängsummor.

Som nämnts beaktas även sådana varmbonade utrymmen som inte används till bostadsändamål men som utgör ett komplement till byggnaden i funktionellt avseende. Sådant varmbonat biutrymme kan utgöras av exempelvis pannrum, bastu, förråd och hobbyrum. Det är därvid utan betydelse om dessa utrymmen finns i själva huset eller i en annan byggnad. Förekomsten av varmbonad biutrymmesyta påverkar normalt standardklassen en klass.

Vid standardklassificeringen beaktas även om swimmingpool belägen inomhus finns. Standardpoängen beräknas normalt med ledning av swimmingpoolens tekniska nuvärde.

Saknas uppgifter för bestämmande av standardklass kan åldersklassen vara till viss ledning vid standardklassificeringen.

13.1.3 Bestämmande av byggnadsvärde

Det väsentliga momentet i värderingsarbetet beträffande småhus består i att bestämma värdefaktorer för småhuset, dvs. klass för hustyp, storleksklass åldersklass och standardklass. Dessa värdefaktorer skall i princip bestämmas för varje småhus. Undantag görs dock för hus som har ett anvisat värde som understiger 30 % av det värdefullaste småhuset.

Sedan samtliga värdefaktorer för småhuset har bestämts skall det riktvärde som svarar mot värdefaktorerna läsas av i fastställd byggnadsvärdetabell. I de flesta fall utgör detta värde taxeringsenhetens byggnadsvärde, under förutsättning att säregna förhållanden inte föreligger. För vissa byggnader är tabellen dock inte direkt anpassad. Detta gäller t.ex. tvåfamiljshus, dvs. permanenthus för två familjer. I dessa fall bestäms värdet som om byggnaden haft en standardklass lägre än den som klassificeringen utvisat.

Vidare värderas permanenthus med en bostadsyta som är mindre än 40 m^2 med ledning av fastställd F-tabell i stället för P-tabell. Värdet av permanenthus med standardklass 9, dvs. en extremt hög standard, eller med en bostadsyta som överstiger 300 eller i vissa fall 200 m^2, dvs. värdefaktorer som ligger "utanför" tabellen bestäms med utgångspunkt i närmaste standard- resp. storleksklass och justeras därefter uppåt med hänsyn till det högre pris som ett hus med den högre standarden eller storleken skulle betinga på marknaden.

Fritidshusen värderas normalt med ledning av F-tabell. Har fritidshuset emellertid en mycket hög

standard (minst standardklass 7) eller en bostadsyta som överstiger 100 m^2 används i stället fastställd P-tabell.

Speciella regler gäller även för småhus som är belägna på taxeringsenhet som består av mark och två eller flera småhus som är inrättade till bostad för fler än två familjer eller av endast sådana hus.

Dessa hus värderas med utgångspunkt i hyresavkastningen i enlighet med de regler som gäller för värdering av hyreshus.

Riktvärde för småhus, beräknat på sätt som nu redovisats, bör i vissa fall korrigeras. För att få en marknadsvärdeanpassning används en generell korrektion om mer än ett småhus finns inom taxeringsenheten. Utgörs taxeringsenheten av en självständig fastighet, reduceras riktvärdet för det näst värdefullaste småhuset med 20 % och riktvärdet för de därpå i värdeordning följande småhusen med minst 20 % om omständigheterna inte föranleder annat.

Utgörs taxeringsenheten av osjälvständig fastighet eller av småhus på ofri grund där marken inte ägs av familjemedlem reduceras riktvärdet för det värdefullaste småhuset normalt med 20 % och det näst värdefullaste småhuset med 40 %.

Förekommer ytterligare småhus på taxeringsenheten reduceras riktvärdet för dessa normalt med minst 40 %.

För småhus med ett anvisat värde som understiger

30 % av värdet för det värdefullaste huset behöver som tidigare nämnts värdefaktorer inte bestämmas. Värdet uppskattas i stället direkt med utgångspunkt i det mervärde byggnaden kan förväntas ha för fastigheten. Detsamma gäller för andra byggnader än småhus eller utrymmen i sådana byggnader som inte beaktas vid bestämmandet av småhusets värde.

Slutligen skall vid värderingen av småhus beaktas om det förekommer säregna förhållanden på taxeringsenheten. Riktvärdet justeras i sådana fall om förhållandet kan förväntas påverka marknadsvärdet i icke oväsentlig utsträckning. I det följande lämnas exempel på när justering kan bli aktuell. För småhus som stadigvarande är upplåtna med bostadsrätt eller hyresrätt och där värdet beräknas med ledning av hyresavkastningen bör det erhållna värdet kontrolleras genom en beräkning enligt tillämplig P-tabell. Blir detta värde sedan eventuella generella korrektioner gjorts väsentligt högre än det kapitaliserade hyresvärdet bör en uppjustering av värdet övervägas.

Vidare kan det finnas skäl att beakta de speciella omständingheter som råder beträffande tvåfamiljsvillor och småhus som förutom bostad även används för annat ändamål.

För fritidshus som är lämpat som permanentbostad och permanenthus som med hänsyn till läge, storlek eller standard mer har karaktär av fritidshus kan det värde som erhålls ur F-tabellen resp. P-tabellen behöva justeras. Ledning kan i dessa fall erhållas genom att värdet enligt F-tabell jämförs med värdet enligt P-tabell och vice versa.

En justering kan även komma i fråga för småhus som är stadigvarande uthyrda. Vid värdesättningen av dessa hus kan en värdering med ledning av hyresavkastningen ha intresse.

Ytterligare förhållanden som kan motivera att byggnadsvärdet justeras är exempelvis onormalt skick, särpräglad arkitektur, speciella och kostsamma inredningsdetaljer. Vid värdering av äldre småhus kan det även komma ifråga att beakta möjligheten till standardhöjande reparationer. Är sådana möjliga bör värdet bestämmas till det sannolika värdet efter utförda reparationer med avdrag för kostnaderna för dessa. Byggnadsvärdet på en småhusfastighet beräknas som summan av värdet av varje småhus som finns inom taxeringsenheten.

13.1.4 Bostadsbyggnader på jordbruksfastighet

Värdering av bostadsbyggnader på jordbruksfastighet sker enligt samma normer som gäller för bestämmande av byggnadsvärde på småhusfastighet.

För byggnader som värderas enligt P-tabell gäller för jordbruksfastigheter med en totalareal av högst 10 ha och en åkerareal av högt 5 ha samma regler som för beräkning av byggnadsvärde på småhus på taxeringsenhet som är självständig fastighet.

För jordbruksfastigheter med en totalareal som överstiger 10 ha eller en större åkerareal än 5 ha gäller motsvarande regler som för småhus på icke självständig fastighet.

Bostadsbyggnader som är inrättade till bostad för fler än två familjer värderas analogt med motsvarande småhus.

13.2 Synpunkter och förslag

13.2.1 Vad riktvärdet bör avse

Riktvärde för småhus bör anges för den enhet som normalt motsvaras av en värderingsenhet. Detta innebär att riktvärde bör anges för varje småhus och att i detta värde bör innefattas även värde av utrymmen i de byggnader - s.k. komplementhus - som utgör ett komplement till småhuset i funktionellt avseende, t.ex. garage, bastu, förråd eller annan smärre byggnad. Detta sätt att ange riktvärde överensstämmer med det som tillämpades vid 1975 års taxering.

Kommittén föreslår att en sådan regel tas in som 1 § i 8 kap.

13.2.2 Värdeserien för normhus

På samma sätt som när det gäller tomtmark för småhusändamål bör ambitionsnivån vid indelningen i värdeområden styras av en värdeserie. RSV bör således upprätta ett tabellverk där riktvärdet för ett på visst sätt bestämt normhus anpassas till värdeserien.

Värdeserien bör ställas i relation till markvärdeserien, så att stegen i de båda serierna blir desamma. Om - för att ta ett exempel från en av de större tätorterna - normhusets värde utgör 200 000 - 300 000 kr. torde i många fall det markvärde

som svarar mot ett sådant hus ligga mellan 50 000 - 100 000 kr. För tomter med sådant värde avser kommittén att föreslå att stegen i värdeserien skall vara 10 000 kr. Samma steg bör då även gälla för normhus med värden 200 000 - 300 000 kr.

Med hänsyn till vad nu anförts anser kommittén att följande värdeserie bör komma till användning:

Nivå i 1 000 kr.	Steg i 1 000 kr.
- 200	5
210 - 300	10
320 -	20

Ett normhus bör vara ett småhus som är nybyggt, av normal storlek och standard, friliggande samt utgöra det enda småhuset på en tomt som utgör självständig fastighet.

8 kap. 2 § föreslås innehålla en bestämmelse om att som riktvärde för ett sådant hus får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

Kommittén förutsätter att regeringen bemyndigar RSV att fastställa en sådan serie.

13.2.3 Riktvärde och värdefaktorer

13.2.3.1 Allmänt

Såsom har redovisats i kapitel 12 föreslår kommittén att tillämplig byggnadsvärdetabell för olika områden i förekommande fall skall anges på riktvärdekarta och att riktvärde bör anges för olika kombinationer av värdefaktorer. De omständigheter

som enligt kommitténs mening bör beaktas vid bestämmande av riktvärde för småhus är storleken (värdefaktorn storlek), återstående livslängden (värdefaktorn ålder), byggnadsmaterialet och utrustningen (värdefaktorn standard). Vidare bör beaktas byggnadssättet och antalet lägenheter (värdefaktorn byggnadskategori), de fastighetsrättsliga förhållandena (värdefaktorn fastighetsrättsliga förnållanden) samt husets värde i förhållande till värdena av övriga småhus inom tomten (värdefaktorn värdeordning).

13.2.3.2 Värdefaktorerna

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för innebörden av de olika värdefaktorerna och de klassindelningar som enligt kommitténs mening lämpligen bör komma till användning.

Kommittén föreslår att i 8 kap. 3 § anges vilka värdefaktorer som särskilt bör beaktas vid bestämmandet av riktvärden för småhus samt en kort definition av vad som avses med varje värdefaktor. Vidare föreslås att det för vissa värdefaktorer ges regler för hur en klassindelning med beaktande av vad som anförts under avsnitt 12.2.5 skall göras.

Storlek

Värdefaktorn storlek bör i princip bestämmas med hänsyn till storleken av olika utrymmen i huset samt utrymmenas fördelning på olika våningsplan. Vid 1981 års taxering torde någon specifik hänsyn till fördelning på våningsplan inte komma att tas.

Vid 1975 års taxering bestämdes storleken främst med hänsyn till byggnadens bostadsyta, beräknad

enligt bostadsstyrelsens mätregler. Från den 1 juli 1978 gäller nya regler om vad som skall vara svensk standard i detta avseende.

Kommittén anser att uppmätningar av de olika utrymmena bör anpassas till dessa nya regler, som får anses ge en klarare och entydigare definition än den som avser nuvarande bostadsyta.

Det begrepp som enligt de nya reglerna närmast ansluter sig till begreppet bostadsyta är primär bruksarea. Det är dock tveksamt om begreppen i de nya mätreglerna kan förväntas ha nått sådan allmän kännedom att de kan användas i den fastighetsdeklaration som varje fastighetsägare skall avge för 1981 års taxering.

Med hänsyn härtill bör det kunna godtas att fastighetsägaren i deklarationsblanketten lämnar uppgift om storleken mätt i bostadsyta om detta uttryck kan anses lättare att förstå. Definitionen av bostadsyta bör dock då göras sådan att den överensstämmer med den primära bruksarean.

Vidare vill kommittén i fråga om vad som skall avses med storleken framhålla att även utrymmen såsom källarutrymmen, t.ex. garage, gillestuga, tvättstuga, i fortsättningen bör påverka husets storlek. Denna inverkan kan antingen komma att ske så att till bostadsytan läggs viss kvotdel (t.ex. 10 %) av biutrymmesytan eller så att biutrymmen av viss mindre omfattning medför höjning av en storleksklass och

biutrymmen över viss storlek med två storleksklasser. Dessa utrymmen som vid 1975 års taxering beaktades vid standardklassificeringen får anses ha mer karaktär av storlekstillskott än standardtillskott.

Vid en indelning i storleksklasser bör framför allt beaktas med vilken grad av säkerhet storleken kan bestämmas samt värdeskillnaden mellan olika storleksklasser. Med utgångspunkt härifrån bedömer kommittén att storleksklasserna inte bör göras större än vad som motsvaras av 10 m^2 primär bruksarea. Detta innebär för en nybyggd villa med hög standard en värdeskillnad om maximalt 20 000 - 25 000 kr. mellan stegen. För en "normalvilla", dvs. ett "halvgammalt" hus med normal standard kommer motsvarande värden att vara 10 000 - 15 000 kr.

När det gäller storlekens inverkan på värdet uppvisar denna betydande olikheter för exempelvis villor i landsorten och villor i vissa eftersökta villaområden i storstadsområdena. För de senare upphör storleken att ha någon större inverkan på värdet vid en storleksgräns som ligger betydligt högre än motsvarande gräns för villor i landsorten. Inom landsbygdsområde kan t.o.m. ett småhus med mycket stor bostadsyta ha ett lägre värde än ett småhus med mer normal storlek. Vid upprättande av byggnadsvärdetabeller torde det dock knappast vara lämpligt att utgå från att större bostadsyta skulle medföra lägre värde. Sådana situationer får i stället beaktas genom justering för säregna förhållanden.

Storleksfaktorns olika inverkan skulle även i och

för sig kunna motivera att olika stolekskklasser användes för olika områden, beroende på den inverkan på värdet storleken har. Kommittén anser dock att det i vart fall inte i lagtext finns anledning att göra en sådan uppdelning.

Den föreslagna begränsningen i klasstorleken bör gälla endast för hus som har en storlek om högst 200 m^2. För större hus torde nämligen storlekens inverkan på värdet bli mer eller mindre marginell.

Ålder

Husets återstående livslängd bestäms enklast genom byggnadens ålder och de till- och ombyggnader som har företagits. I jämförelse med vad som gällde vid 1975 års taxering föreslås att inte bara mer omfattande till- och ombyggnader beaktas utan samtliga sådana.

Ålderns inverkan kan under normala förhållanden förutsättas vara sådan att värdet avtar 0,5-1,5 % per år. Den värdepåverkan man normalt kan räkna med för en femårsklass är ca 5 %. Denna värdeutveckling torde åtminstone gälla för hus som är upp till 20 år gamla. För äldre hus blir ålderns inverkan på värdet beroende av de standardhöjande åtgärder som kan ha vidtagits. Detta leder till att åldersklasserna inte bör få göras större än att de för hus med en ålder av högst 20 år - eller som med hänsyn till om- eller tillbyggnader anses ha den åldern - omfattar högst 5 år.

Beträffande de åldersklasser som bör komma till användning vill kommittén framhålla att en eventuell klassindelning inte bör motverka den klassindelning som kommer att användas vid FoB 80. FoB:s klassindelning torde inte överensstämma med den klassindelning som tidigare har använts vid fastighetstaxeringen. Registreras nybyggnadsåret eller värdeåret, dvs. nybyggnadsåret korrigerat med hänsyn till företagna om- och tillbyggnader - vållar klassindelningen inte några problem eftersom var och en som då använder åldersuppgiften kan göra den klassindelning som tillgodoser de egna önskemålen.

Standard

Vad som i standardhänseende främst påverkar byggnadens värde är byggnadsmaterialet och husets utrustning i olika avseenden, såsom värme, sanitär utrustning, köksutrustning m.m. Någon entydig metod att mäta dessa standardförhållandens inverkan på värdet torde dock inte finnas utan bedömningen får mer grundas på allmänna överväganden rörande prisbildningen i detta avseende. Standardfaktorn får anges som en sammanvägning av olika faktorer, lämpligen i form av ett poängsystem.

Vid 1975 års taxering vållade standardklassificeringen vissa problem bl.a. genom att en del definitioner ansågs vara alltför oklara för att ge

någon riktig vägledning. Mer allmänt hållna begrepp i standardbeskrivningen, såsom dålig, ädel, vinterbonad bör därför enligt kommitténs mening undvikas i fortsättningen.

Indelningen i standardklasser bör för ett nybyggt småhus göras så att den omfattar minst fem klasser.

Byggnadskategori

Genom denna klassificering bör i första hand klargöras det sätt på vilket hus är byggt, dvs. som friliggande, kedjehus eller radhus. En uppdelning mellan de olika kategorierna kan bli nödvändig för att få en realistisk värdering.

Utöver dessa byggnadskategorier kan det finnas vissa mellanformer, exempelvis friliggande villor, där garaget är sammanbyggt med grannfastighetens garage. Att lämna generella anvisningar för hur alla sådana tänkbara fall skall värderas torde knappast vara ändamålsenligt.

Genom klassificering bör vidare framgå om ett hus används som permanent- eller fritidshus samt antalet lägenheter i huset.

Vad gäller husets användning som permanentbostad eller fritidshus förekom vid 1975 års taxering skilda tabeller för de båda användningssätten, P- resp. F-tabell.

Vissa problem uppkom härigenom främst genom att glapp och skarvar mellan tabellerna kunde uppkomma. Detta var särskilt markant inom områden med blandad permanent- och fritidsbebyggelse, exempelvis områden som ursprungligen varit be-

byggda med fritidshus men som håller på att omvandlas till områden med permanent bosättning eller områden på landsbygden. Detta gäller också i vissa mindre kuststäder som ursprungligen endast har innehållit permanentbebyggelse men som numera i större eller mindre utsträckning har kommit att övergå till fritidsanvändning. Fritidshus beläget i ett område med eftertraktad permanentbebyggelse fick ofta ett för lågt taxeringsvärde medan fritidshus beläget i en tidigare permanentmiljö ofta fick ett jämförelsevis högt taxeringsvärde. En ändrad klassificering av samma hus medförde även ett ändrat värde.

Det bör enligt kommitténs mening undersökas om problemen med skiftande värden på permanent- och fritidshus inom områden med blandad bebyggelse kan lösas genom att en byggnadsvärdetabell gemensam för permanent- och fritidshus upprättas. En del problem torde dock uppkomma i sammanhanget bl.a. i fråga om standardklassificering och vad som kan anses som en normal belåningsbild.

Om en samordning av P- och F-tabellerna framstår som möjlig att genomföra finns det inte för fastighetstaxeringens del någon anledning att ta hänsyn till småhusets användning när det gäller att bestämma byggnadskategori. Däremot bör även i fortsättningen huset klassificeras och kodsättas som permanent- resp. fritidshus. Även om distinktionen permanenthus - fritidshus kan komma att sakna betydelse för fastighetstaxeringen har den dock betydelse i åtskilliga andra sammanhang, såsom vid den kommunala planeringen vid folk- och bostadräkningen och för andra statistiska ändamål. Med hänsyn härtill bör uppgiften även i fortsättningen redovisas och längdföras. Som grund för att avgöra om huset skall klassificeras

som permanent- eller fritidshus bör en enkel schablonregel tillämpas, exempelvis om någon är mantalsskriven på fastigheten eller inte.

Slutligen bör i byggnadskategorien även beaktas om huset är inrättat för en eller två familjer, dvs. hur många lägenheter som finns i huset. Om det finns anledning att göra sådan värdeskillnad är det nämligen osäkert om den kan beaktas på annat sätt. Byggnadskategorien bör därför bestämmas även med hänsyn till antalet lägenheter om särskilda skäl härför föreligger.

Klassindelningen för värdefaktor i byggnadskategori bör i första hand vara friliggande villor, kedjehus och radhus. Något särskilt lagstadgande härom anser kommittén dock inte nödvändigt.

Fastighetsrättsliga förhållanden

De fastighetsrättsliga förhållandena kan ha ett avgörande inflytande på taxeringsenhetens marknadsvärde.

En taxeringsenhet som utgör självständig fastighet kan vanligen säljas utan några restriktioner i motsats till en taxeringsenhet som inte utgör självständig fastighet. I det sistnämnda fallet är framför allt möjligheten att avstycka marken en förutsättning för att försälja den.

Begreppen självständig och osjälvständig fastighet används här för att uttrycka de fastighetsrättsliga förhållandena även om begreppen rent språkligt sett inte är helt adekvata.

Vid 1975 års taxering användes en generell korrektion för småhus på taxeringsenhet som inte utgjorde självständig fastighet. Korrektionen innebar att riktvärdet skulle utgöra 80 % och i vissa fall 60 % eller därunder av det riktvärde som skulle ha använts, om taxeringsenheten hade utgjorts av självständig fastighet. Denna generella korrektion grundade sig på en uppskattning av den värdenedsättning som kan vara motiverad med hänsyn till osäkerheten i en bedömning att tomten kan avstyckas, kostnaderna för avskiljandet och väntetiden innan en avstyckning kan genomföras.

Kommittén anser att i riktvärdet för småhus kan behöva beaktas tre olika fastighetsrättsliga förhållanden, nämligen småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet samt på tomtmark som utgör icke självständig fastighet och som går resp. inte går att avstycka.

Gränsdragningen mellan kategorierna självständiga resp. osjälvständiga fastigheter bör inte ge några svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Däremot kan det vara svårt att avgöra om tomtmarken på osjälvständiga fastigheter går att avstycka. Flertalet tomter som är bebyggda med ett självständigt fungerande bostadshus av någorlunda god beskaffenhet kan dock med hänsyn till gällande praxis förutsättas vara avstyckningsbara under förutsättning att byggnaden inte är behövlig för jord- och skogsbruksnäringen. En tomt bör enligt kommitténs mening anses som avstyckningsbar i de fall det, som i det nyss anförda exemplet eller eljest, är uppenbart att tomten går att avstycka. Någon mer ingående prövning av avstyckningsmöj-

ligheterna bör således inte företas.

Skillnaden i värde mellan en självständig och osjälvständig fastighet beror bl.a. på att en osjälvständig fastighet inte kan intecknas särskilt och därmed inte heller belånas. Mellan en självständig fastighet och tomtmark som utgör osjälvständig fastighet men som går att avstycka synes värdeskillnaden vara mindre än mellan avstyckningsbar och inte avstyckningsbar tomtmark. Enligt de kriterier som har föreslagits gälla för att en tomt skall anses som avstyckningsbar bör det nämligen vara uppenbart att en sådan tomt skall kunna avstyckas.

Kommittén föreslår att klassindelningen av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden görs med hänsyn till de gränsdragningsproblem som har berörts ovan.

Värdeordning

Med värdeordning bör avses småhusets värde i förhållande till övriga småhus inom tomten. Det har nämligen från värderingssynpunkt betydelse om en byggnad är det enda småhuset på tomten eller inte. Eftersom varje hus värderas för sig bidrar det andra och tredje huset inte till totalvärdet på samma sätt som det första huset. Det vanligaste fallet när denna värdefaktor torde komma till användning är den s.k. typkod 17, dvs. tomt med två eller flera småhus inrättade till bostad för fler än två familjer. Även småhus med tomträtt och uthyrda småhus bör kunna särskiljas inom ramen för denna värdefaktor.

Någon föreskrift i lagtext om hur en klassindelning av värdefaktorn värdeordning skall göras synes inte vara erforderlig.

13.2.4 Olika sätt att redovisa byggnadsvärdet

13.2.4.1 Allmänna synpunkter

Värdet av småhus bestämdes som tidigare har nämnts vid 1975 års taxering normalt med hjälp av byggnadsvärdetabeller.

Kommittén har övervägt om tabeller även i fortsättningen bör behållas för att ange byggnadsvärdet för småhus eller om andra metoder i stället bör komma till användning. De alternativ som kan komma i fråga är - förutom tabell - formel eller nomogram. Till grund för samtliga metoder ligger de förutsättningar som enligt vad som har redovisats tidigare har bildat utgångspunkt för tabellernas utformning. Tabell, formel och nomogram kan således sägas utgöra olika sätt för att redovisa samma förhållande.

Som allmän förutsättning när det gäller att bestämma metoden för att ange byggnadsvärde bör gälla att taxeringsvärdet vid 1981 års fastighetstaxering måste kunna beräknas av fastighetstaxeringsnämnderna utan hjälp av ADB. Ett ADB-system torde till 1981 års taxering inte ha nått sådan utbyggnad att väsentliga delar av värderingsförfarandet kan ske maskinellt. Användande av ADB i värderingen skulle innebära att nämnden först gör alla klassindelningar på grundval av deklarationen och eventuella övriga uppgifter.

Resultatet av klassindelningen sänds sedan in till länsstyrelsen som med hjälp av datamaskin beräknar det värde som svarar mot den gjorda klassindelningen. Nämnden får alltså inte i samband med klassindelningen reda på husets värde utan detta kommer att redovisas först när databehandlingen är klar.

Det bör dock för nämnden vara av intresse att utan omvägen via en datamaskin omedelbart efter klassindelningen kunna se vilket byggnadsvärde som erhålls. Nämnden kan därvid bedöma om resultatet framstår såsom rimligt eller om det finns anledning att närmare undersöka om förekomsten av säregna förhållanden kan motivera ett högre eller lägre taxeringsvärde. Av huvudsakligen samma skäl bör även fastighetsägaren ha möjlighet att själv kunna räkna fram taxeringsvärdet för sin fastighet.

I det följande behandlas de olika alternativen för angivande av riktvärde var för sig.

13.2.4.2 Byggnadsvärdetabell

Av en tabell med riktvärde kan man alltid under angivna förutsättningar läsa ut ett exakt och entydigt värde. En stegvis förändring av värdena går dock inte att undvika i tabellerna. Detta medför att klassificeringen får stor betydelse. Klassificeringen blir avgörande för frågan om på vilken sida av en klassgräns byggnadsvärdet kommer att finnas.

En tabell är alltid lätt att använda. Efter verkställd klassificering där resultatet utgör in-

gångsdata i tabellen kan tabellvärdet lätt avläsas. Denna uppgift kan liksom f.n. utan vidare anförtros nämnden under förutsättning att tabellerna har ett rimligt omfång. Blir de alltför vidlyftiga och ohanterliga torde en ADB-mässig avläsning av tabellerna bli nödvändig.

13.2.4.3 Nomogram

Nomogram innebär en grafisk framställning av aktuella värdefaktorer. Ingångsvärdena kan till skillnad från vad som är praktiskt möjligt beträffande tabeller bestämmas enligt en flytande skala, t.ex. på kvadratmetern beträffande storlek. Det värde som erhålls ur nomogrammet är steglöst och i och för sig exakt. Däremot kan det vara svårt att göra själva avläsningen med precision. Det torde bli svårt att i det sammanhanget undvika variationer på något eller några tusental kronor. Metoden är heller inte lika lätt att lära ut och att tillämpa som t.ex. användandet av tabeller är.

Med hänsyn till det som anförts kan man tveka om det är lämpligt att låta nämnden göra avläsningen eller om detta efter det att nämnden gjort klassificeringen bör göras maskinellt. En annan möjlighet är att nämnden avläser värdet ur nomogrammet och till sin hjälp har någon form av "lathund", exempelvis tabell.

13.2.4.4 Formel

I likhet med vad som gäller beträffande nomogrammet kan värdefaktorerna med hjälp av formler be-

stämmas enligt en flytande skala utan att de inordnas i olika klasser. Liksom då man avläser värdet korrekt ur ett nomogram blir värdet exakt då det bestäms med hjälp av formel. Till skillnad mot nomogrammet uppstår emellertid aldrig någon tvekan om vilket det rätta värdet är då man tillämpar formel för beräkningen. Från värderingsteknisk synpunkt är formeln den bästa metoden för att ange byggnadsvärde. Med formeln undviks olika delberäkningar och avrundningar som medför större fel i slutresultatet.

En formel konstruerad på grundval av de förutsättningar, som har angetts tidigare, blir dock med nödvändighet relativt invecklad. Den blir även svår att lära ut till taxeringsfunktionärer och andra samt svår att tillämpa utan tekniska hjälpmedel. Nämnden torde därför inte efter verkställd klassificering manuellt kunna räkna fram byggnadsvärdet. För detta krävs en maskinell uträkning med hjälp av ADB. För att nämnden ändock skall kunna bedöma resultatet av viss klassificering bör formeln kompletteras med nomogram (eller tabell) som lathund.

13.2.4.5 Slutsats

Kommittén anser att värdering med hjälp av tabell bäst motsvarar de allmänna krav som inledningsvis uppställdes beträffande den metod som bör komma till användning. Tabellen är lätt att använda och ger ett entydigt svar. Nackdelen med de stegvisa förändringarna i värdena får man försöka lösa med en finare klassindelning och därav följande mindre steg i tabellen.

I detta sammanhang bör påpekas att riktvärdena bör vara värderingstekniskt anpassade, dvs. det bör finnas en viss korrespondens mellan noggrannheten i underlaget och slutresultatet. Med det underlag som fanns vid 1975 års taxering var det egentligen inte möjligt att bestämma värdefaktorerna med större noggrannhet än vad som skedde. En mer förfinad klassindelning förutsätter att nämnden genom besiktning, studier av byggnadsritningar eller på annat sätt skaffar sig större kännedom om den aktuella byggnaden. Detta får särskild betydelse vid 1981 års taxering, eftersom det är möjligt att de värden som bestäms vid denna taxering får bilda utgångspunkt för en framtida rullande taxering.

Kommittén anser således att riktvärde för småhus bör anges i form av byggnadsvärdetabell även vid 1981 års allmänna fastighetstaxering, särskilt som man vid denna taxering inte kan räkna med att ha ett fullt utbyggt ADB-stöd.

Såsom har påpekats tidigare bör dock formen för att ange byggnadsvärdet inte tas in i lagtext utan denna fråga bör i stället ankomma på regeringen - eller i praktiken RSV - att få avgöra. Kommitténs synpunkter i denna del är således mer att betrakta som en redogörelse för de allmänna bedömningar som enligt kommitténs mening bör ligga till grund för avgöranden i dessa frågor.

13.2.5 Säregna förhållanden

Under avsnitt 13.1.3 har redovisats vilka omständigheter som enligt Handledningen borde bedömas som säregna förhållanden för en taxeringsenhet

med småhus och föranleda en justering av riktvärdet.

Det kunde bl.a. finnas anledning att justera värdet av ett fritidshus med ledning av värdet enligt tillämplig P-tabell och värdet av ett permanenthus med ledning av F-tabellen för området. Dessa grunder för justering av riktvärdet kommer att bortfalla om en gemensam tabell för permanent- och fritidshus kommer att användas.

Justering av riktvärdet kunde vidare enligt Handledningen komma i fråga även vid värdering av tvåfamiljsvillor. För dessa borde nämligen i undantagsfall en värdering med ledning av utgående eller uppskattad hyra lämna vägledning vid beräknandet av värdet. Om antalet lägenheter kommer att beaktas vid bestämmandet av värdefaktorn byggnadskategori - vilket enligt kommitténs förslag kommer att bli möjligt om särskilda skäl föreligger - kan justering av riktvärdet inte ske för att byggnaden är en tvåfamiljsvilla. I den mån denna omständighet inte har beaktats vid riktvärdets bestämmande bör dock möjlighet att justera riktvärdet finnas.

Även övriga omständigheter som angavs i Handledningen som skäl för justering av riktvärdet bör kunna tillämpas i fortsättningen. Den omständighet som enligt kommitténs mening företrädesvis bör komma till användning är om husets skick väsentligt avviker från vad som är normalt, vilket bör kunna föranleda såväl en sänkning som höjning av riktvärdet. Vidare bör, som tidigare har nämnts, som säreget förhållande beaktas den omständigheten att viss ökad bostadsyta i speciella fall kan medföra en sänkning av byggnadsvärdet.

14 VÄRDERING AV HYRESHUS

14.1 Gällande ordning

14.1.1 Allmänt

I likhet med vad som gäller beträffande småhusfastighet är de regler i KL, som rör värdering av hyreshusfastighet mycket knapphändiga och översiktliga. Detaljerade regler lämnades i stället i de anvisningar som RSV och skattecheferna meddelade inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. En redogörelse för innehållet i dessa anvisningar lämnas i det följande.

I korthet kan nämnas att värderingen skedde med ledning av markvärdekartor och tabeller över bruttokapitaliseringsfaktorer (H-tabeller). Taxeringsenhetens totalvärde bestämdes genom att totalhyran multiplicerades med en bruttokapitaliseringsfaktor. Denna erhölls från en anvisad H-tabell, sedan vissa värdefaktorer hade bestämts för taxeringsenheten. Byggnadsvärdet erhölls därefter genom att totalvärdet minskades med markvärdet.

14.1.2 Upprättande och utformning av tabeller över bruttokapitaliseringsfaktorer (H-tabeller)

Till grund för fastställande av det totala taxeringsvärdet för hyreshusfastigheter fastställde RSV fem tabeller, H1 - H5, över tillämpliga bruttokapitalise-

ringsfaktorer med vilka den totala hyran skulle multipliceras. Det preliminära valet av tabell gjordes med hänsyn till tätortens storlek.

Innan definitiva H-tabeller fastställdes företogs en provtaxering. Vid denna utreddes vilka tabeller som skulle användas inom olika tätorter - och beträffande större tätorter inom olika stadsdelar - samt vilka korrektioner av de föreslagna H-tabellerna som behövdes.

I tabellerna fanns bruttokapitaliseringsfaktorer angivna för olika ålders- och standardklasser samt för olika hyresnivåer och förhållandet mellan taxerat markvärde och totalhyra. Hyran uttrycktes i kronor per kvadratmeter lägenhetsyta. I anvisningarna lämnades även föreskrifter om tabellernas tillämpningsområden inom olika tätorter i länen.

Värdefaktorerna för hyreshus var åldersklass, standardklass och hyra.

Åldersklassen bestämdes främst med hänsyn till nybyggnadsåret. Hade omfattande till- eller ombyggnad förekommit bestämdes åldersklassen med hänsyn därtill. Klassernas antal var nio, vartill kom en klass avseende hus under byggnad eller med okänd ålder. De första sju klasserna - hus byggda år 1950 eller senare - omfattade fem år, trettio- och fyrtiotalshus tio år medan hus byggda före år 1930 bildade en klass. Vid klassificeringen beaktades till- eller ombyggnad beroende på hur omfattande denna varit till storlek och kostnad.

Standardklassen bestämdes med utgångspunkt i byggnadens modernitet. Tre klasser förekom, nämligen moderna, halvmoderna och omoderna fastigheter. Vid bedöm-

andet av byggnadens modernitet beaktades förekomsten av vattenledning, avlopp och vattenklosett i samtliga lägenheter, centralvärme samt bad- eller duschrum i minst 80 % av samtliga lägenheter.

Hyran beräknades som total årshyra och angavs i jämna 1 000-tal kronor. Med totalhyran avsågs hela det belopp som en hyresgäst skulle betala till hyresvärden. Detta innebar exempelvis att i hyresbeloppet skulle ingå förekommande va- och städningsavgifter samt kostnader för uppvärmning och varmvatten. Om avgifter för hushållsförbrukning av gas och elektricitet undantagsvis ingick i hyresbeloppet skulle dessa avgifter dock inte inräknas i hyran.

Speciella regler gällde för hyresreglerade lägenheter, bostadsrätts- och andelslägenheter samt för lägenheter som disponerades av ägare och av honom närstående eller som var uppenbart subventionerade eller stod outhyrda.

För att underlätta hyresuppskattningen, vilket utgjorde det väsentliga värderingsarbetet, togs i skattechefens kompletterande anvisningar in rekommendationer angående beräkning av genomsnittshyror för fastigheter av olika åldrar.

14.1.3 Bestämmande av byggnadsvärde

Värderingen tillgick så att taxeringsenhetens totalvärde bestämdes genom att totalhyran multiplicerades med en bruttokapitaliseringsfaktor. Denna erhölls från anvisad H-tabell, sedan åldersklass, standardklass samt förhållandet mellan taxerat markvärde och totalhyra hade bestämts för taxeringsenheten. Byggnadsvärdet erhölls därefter genom att totalvärdet minskades med markvärdet.

Nybyggda fastigheters byggnadsvärde kunde även bestämmas med produktionskostnadsmetoden. För hyreshus av normal beskaffenhet kom denna metod endast i fråga som en kontrollmetod. För små hyreshusfastigheter kunde det även vara intressant att jämföra med det värde som erhölls enligt tillämplig P-tabell.

Vid bestämmandet av byggnadsvärdet kunde även säregna förhållanden behöva beaktas. Justering av byggnadsvärdet kunde exempelvis ske om byggnaden inte var normalt underhållen. Med hänsyn till svårigheterna att fastställa i vilken utsträckning årliga drifts- och underhållskostnader avvek från vad som kunde betraktas som normalt justerades endast i undantagsfall för avvikelse i detta hänseende. Saneringsfastighet skulle i princip inte åsättas något byggnadsvärde. I de fall ett visst byggnadsvärde ändock ansågs böra åsättas justerades markvärdet i motsvarande mån.

14.2 Synpunkter och förslag

14.2.1 Allmänt om värdering av hyreshus

Värderingen av hyreshus grundades vid 1975 års taxering på fastighetens avkastning. Då någon alternativ värderingsmetod för de flesta fastigheter av denna typ inte torde vara praktiskt möjlig bör en värdering grundad på avkastningen enligt kommitténs mening läggas till grund för lagstiftningen i detta avseende. Värderingen bör alltså tillgå så att man först bestämmer värdet av tomtmarken och därefter värdet av den värderingsenhet som utgörs av hyreshuset och tillhörande tomtmark. Detta värde erhålls som produkten av värderingsenhetens totalhyra och en bruttokapitaliseringsfaktor. Genom att sedan minska detta värde med värdet av tomtmarken erhålls värdet av hyreshuset.

Alternativa metoder har övervägts beträffande de mindre hyreshusen. Det visade sig nämligen vid 1975 års taxering att dessa åsattes låga taxeringsvärden i förhållande till jämförbara fastighetstyper. Detta missförhållande synes kunna tillrättaläggas bl.a. genom att man i värderingsmodellen tar större hänsyn till värdefaktorns storlek. Därför vill kommittén inte föreslå någon alternativ värderingsmetod.

Kommittén föreslår att det i 9 kap. 1 § ges en kort beskrivning av tillvägagångssättet vid värdering av hyreshusenhet. En sådan beskrivning är enligt kommitténs mening motiverad med hänsyn till att hyreshusenhetens delvärden, till skillnad från delvärdena för de flesta övriga taxeringsenheters, inte bestäms var för sig.

14.2.2 Vad riktvärdet bör avse

Med hänsyn till det sätt på vilket värderingen av hyreshus enligt kommitténs mening bör ske bör riktvärdet för en värderingsenhet bestående av hyreshus med tillhörande tomtmark anges genom en bruttokapitaliseringsfaktor. Denna bör ange förhållandet mellan värdet av värderingsenheten och den årliga totalhyran för hyreshus inom värderingsenheten.

Med totalhyran bör avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Liksom vid 1975 års taxering bör den utgående hyran i de flesta fall förutsättas motsvara bruksvärdehyran resp. den marknadsmässiga lokalhyran. Den nivå i vilken denna hyra skall bestämmas bör vara densamma som gäller för värdetidpunkten, dvs. den genomsnittliga hyresnivån under andra året före taxeringsåret.

En definition av totalhyra föreslås lämnas i 9 § kap. 3 §. I samma paragraf bör även tas in en erinran om att hyran skall bestämmas till den genomsnittliga hyresnivån vid värdetidpunkten.

14.2.3 Värdeserien

Även för hyreshusen bör RSV upprätta ett tabellverk där riktvärdet, dvs. bruttokapitaliseringsfaktorn, för en hyreshusenhet av viss angiven beskaffenhet knyts till en värdeserie. Den hyreshusenhet som bör ligga till grund för värdeserien föreslås vara en värderingsenhet som är bebyggd med ett modernt hyreshus, uppfört mer än 30 år före taxeringsåret, av normal storlek och med ett normalt förhållande mellan värderingsenhetens markvärde och dess årliga totalhyra. Värdet av en sådan hyreshusenhet kan sägas uttrycka värdenivån inom ett värdeområde.

Enligt kommitténs bedömning bör den vanligaste bruttokapitaliseringsfaktorn vara av storleksordningen 5,0. Serien bör sedan byggas upp så att skillnaden mellan stegen uppgår till 10 % av faktorn 5,0 om faktorn är större än 5. Skillnaden mellan stegen blir då mindre än 10 %. Understiger faktorn däremot 5,0 anser kommittén att steg om 0,5 blir alltför stora. Tätare intervaller bör då förekomma. Med denna utgångspunkt föreslås serien få följande utformning: 3,0, 3,2 osv. t.o.m. 5,0 därefter 5,5, 6,0 osv.

Den föreslagna värdeserien innebär något större skillnader mellan stegen än de som har föreslagits beträffande småhus.

I 9 kap. 2 § FTL bör föreskrivas att som riktvärde för en hyreshusenhet av angiven beskaffenhet får anges endast värden i en fastställd värdeserie.

14.2.4 Riktvärde och värdefaktorer

14.2.4.1 Allmänt

De omständigheter som enligt kommitténs mening bör särskilt beaktas vid bestämmande av riktvärdet för hyreshus är storleken (värdefaktorn storlek) den återstående livslängden (värdefaktorn ålder), byggnadsmaterialet och utrustningen (värdefaktorn standard) samt förhållandet mellan värderingsenhetens markvärde och dess årliga totalhyra (värdefaktorn markvärdeandel).

Värdefaktorerna vid 1975 års taxering var totalhyra, ålder, standard och markvärdet dividerat med totalhyran. Kommittén föreslår således en viss förändring i jämförelse med 1975 års taxering, nämligen att totalhyran ersätts med storleken som värdefaktor.

14.2.4.2 Värdefaktorerna

Under detta avsnitt lämnas en redogörelse för innebörden av de olika värdefaktorerna och de klassindelningar som enligt kommitténs mening lämpligen bör komma till användning.

Storlek

Värdefaktorn storlek bör bestämmas på i huvudsak samma sätt som beträffande småhusen, dvs. med hänsyn till storleken av husets golvplan. Även för hyreshusen bör svensk standard gälla. Samma resonemang som i denna del har förts beträffande småhusen är tillämpligt även för småhusen.

För att inte värdeskillnaden mellan de olika storleksklasserna skall bli alltför stor bör det finnas minst fem storleksklasser.

Vissa pågående undersökningar inom LMV tyder på att totalhyran skulle kunna vara en bättre mätare på hyreshusenhetens storlek än storleken av husets golvplan. Slutlig ställning till vilket storleksmått som bör användas bör därför inte tas förrän dessa undersökningar har slutförts.

Ålder

Åldern bör liksom för småhusen ge uttryck för hyreshusets sannolika återstående livslängd. Denna uppskattas enklast med utgångspunkt i hyreshusets nybyggnadsår. Hänsyn bör även tas till de om- och tillbyggnader som har företagits och vid vilken tidpunkt detta har skett. Vid 1975 års taxering påverkades åldern endast av mer omfattande till- eller ombyggnad. Kommittén anser att i princip alla till- eller ombyggnader bör beaktas. Är dessa endast av mindre omfattning kommer de även att påverka värdet i mindre utsträckning.

Den åldersklassindelning som gjordes vid 1975 års taxering visade sig medföra alltför stora skillnader i värde mellan framför allt 40- och 50-talshus. Detta bör beaktas vid kommande åldersklassindelning. Kommittén anser det tillräckligt att i lagtext föreskriva att åldersklassen för hyreshus som är högst 40 år eller motsvarande inte får göras större än 10 år eller motsvarande.

Standard

Standarden bestämdes vid 1975 års taxering med utgångspunkt i fastighetens modernitet. Denna värdefaktor kan bestämmas på olika sätt. Vid 1975 års taxering bestämdes den med hänsyn till den sanitära utrustningen.

Även om det med utgångspunkt från de slutsatser som kan dras ur tillgänglig prisstatistik är tillräckligt att i standarden beakta den sanitära utrustningen anser kommittén dock att standardbegreppet bör ges samma innebörd såväl för småhus som för hyreshus. Standarden bör därför bestämmas med hänsyn till hyreshusets byggnadsmaterial och utrustning. Däremot bör det vara tillräckligt att det minsta antalet standardklasser bestäms till tre för hus som har en ålder om högst 40 år eller motsvarande. För äldre hus bör antalet standardklasser även få understiga tre.

Markvärdeandel

Med markvärdeandel avses förhållandet mellan värderingsenhetens markvärde och dess årliga totalhyra. Denna värdefaktor förekom även 1975 och den enda förändring kommittén föreslår är att faktorn benämns markvärdeandel.

Fem klasser förekom i H-tabellerna vid 1975 års taxering. Kommittén anser att för hyreshus med en ålder om minst 20 år bör föreskrivas att minst tre klasser skall finnas.

11 kap. 4 § föreslås innehålla en uppräkning och definitioner av de olika värdefaktorer som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande. Vidare bör i anslutning till varje värdefaktor tas in tidigare redovisade bestämmelser angående klassindelning.

14.2.5 Sättet att redovisa riktvärdet

Tillämpliga bruttokapitaliseringsfaktorer redovisades vid 1975 års taxering i form av tabeller, H-tabeller. Kommittén förutsätter att så blir fallet även vid 1981 års taxering. I tidigare avsnitt har framförts

att tillämplig H-tabell bör anges på riktvärdekartan. På detta sätt kan man även komma till rätta med vissa problem som många fastighetstaxeringsnämnder hade 1975, nämligen att med utgångspunkt i tätortens storlek dra gränserna för de olika tabellernas användningsområde.

14.2.6 Säregna förhållanden

Under avsnitt 14.1.3 har redovisats vilka omständigheter som enligt Handledningen borde bedömas som säregna förhållanden. Dessa omständigheter bör enligt kommitténs mening även i fortsättningen kunna föranleda en justering av riktvärdet. I första hand torde det komma i fråga att justera riktvärdet på grund av att hyreshuset är onormalt underhållet.

15 VÄRDERING AV EKONOMIBYGGNADER

15.1 Gällande ordning

15.1.1 Allmänt

Regler angående byggnadsvärde på jordbruksfastighet lämnas i punkt 2 d) av anvisningarna till 10 § KL.

Enligt denna anvisningspunkt gäller att såsom byggnadsvärde på jordbruksfastighet skall det mervärde redovisas som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd.

Byggnadsvärdet för jordbruksfastighet skall vidare beräknas som summan av värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten. Vid bestämmandet av byggnadsvärdet skall beaktas bl.a. värde av andel i samfällighet i vad andelen avser byggnad.

Från byggnadsvärdet skall urskiljas och särskilt anges värde dels av byggnader som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål, dels av ekonomibyggnader sammantagna och dels av överbyggnad. Med överbyggnadsvärde avses värdet av byggnad i den mån den inte behövs för jordbruk eller skogsbruk.

15.1.2 Utformning av värderingsansvisningar för ekonomibyggnader

I värdet av ekonomibyggnader ingår enligt Handledningen värdet av samtliga byggnader som inte beaktas vid bestämmandet av bostadsbyggnadsvärdet. Detta gäller främst djurstall och övriga ekonomibyggnader såsom loge, lada, maskinhall, magasin och potatislagerhus. Därutöver ingår även värdet av garage, bastu, förrådsbyggnad m.m. i den mån de inte har beaktats vid beräkning av bostadsbyggnadsvärdet samt värde av växthus, kvarnbyggnad, pumphus och liknande.

Metodiken vid värdering av ekonomibyggnader utarbetades först inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. Värderingsanvisningar och redovisning av värdefaktorer och värden kom härvid att bli långt mer omfattande än tidigare. Frågan om huruvida hela ekonomibyggnader inkl. utrustning skulle värderas som en enhet eller om byggnaderna först skulle delas upp på djurstallar, logar, lador, maskinhallar, utrustning för foder- och spannmålshantering blev föremål för utredningar. Dessa ledde till slutsatsen att modellen borde konstrueras i huvudsak enligt det senare alternativet. Främsta anledningen till detta var att metoden skulle vara tillämpbar på alla typer av byggnadsbestånd och vid alla olika driftsinriktningar. Äldre omoderna byggnadsbestånd borde dock kunna värderas schablonmässigt i ett sammanhang.

Reglerna för värderingen har lämnats i Handledningen. Enligt dessa skall värderingen ske med hjälp av ett antal olika värdetabeller, E-tabeller. De mindre värdefulla byggnaderna värderas beståndsvis med hjälp av en schablontabell medan de värdefullare byggnaderna värderas byggnadsvis med hjälp av utförliga tabeller. Beroende på byggnadernas användningssätt, modernitet, ålder och utrustning delas ekonomibyggnadsbeståndet upp i följande byggnadskategorier:

1. Omoderna djurstallar samt övriga ekonomibyggnader byggda före 1950.
   Riktvärdena för byggnadskategori 1, tabell E 1, anges beståndsvis innefattande värdet av byggnadsskal och inredning. Tillämpliga värdefaktorer är storleksklass och klass för skick.

2. Halvmoderna och moderna djurstallar.
   Byggnadskategori 2, värderas individuellt med ledning av byggnadstabell E 2. Även omoderna djurstall byggda åren 1950 - 1979 jämställs med halvmoderna djurstall och hänförs till byggnadskategori 2. Tabellen utvisar riktvärde för byggnad för de flesta värdeklasserna. Tabellen omfattar inte vissa större byggnader för vilka anges ett påslag per ytterligare 100 m^2. För byggnaderna bestäms värdefaktornas klass för stalltyp, storleksklass, åldersklass och beskaffenhetsklass.

3. Övriga ekonomibyggnader byggda 1950 - 1979.
   Byggnadskategori 3, värderas med ledning av särskild byggnadstabell E 3.

Denna tabell är uppdelad på två avdelningar beroende på byggnadstyp. I tabellen anges riktvärde för byggnad för de flesta värdeklasserna. Tabellen omfattar inte vissa större byggnader för vilka anges ett påslag per ytterligare 100 m^2. Riktvärdet innefattar värdet av byggnadsskal och inredning. Värdefaktorerna är klass för byggnadstyp, storleksklass, åldersklass och klass för skick.

4. Utrustning för spannmålshantering. Byggnadskategori 4, värderas med ledning av tabell E 4. Tabellen utvisar riktvärden för torkar och silor för de flesta värdeklasserna. För vissa större torkar och silor anges värde per ytterligare 100 ton. Värdefaktorerna är klass för utrustningstyp och storleksklass.

Vid uppdelningen av byggnadsbeståndet skall varje byggnadsdel i fråga om byggnader, som värderas byggnadsvis och är sammanbyggda, beaktas som en fristående byggnad. Med byggnadsår avses tidpunkt för nybyggnad eller i förekommande fall tidpunkt för väsentlig till- eller ombyggnad beroende på kostnaden härför.

RSV fastställde för riket E-tabeller utformade på sätt som har angivits ovan. Olika tabeller för olika delar av riket ansågs inte behövas vid 1975 års taxering.

15.1.3 Bestämmande av ekonomibyggnadsvärde

Vid värderingen uppdelas byggnadsbeståndet i byggnadskategorier, vilket bestämmer vilken E-tabell som skall användas. Sedan förekommande värdefak-

torer bestämts avläses riktvärdet ur tillämplig E-tabell. Vid användande av tabellen måste uppmärksammas om några föreskrivna särskilda hänsynstaganden i områdesanvisningarna är tillämpliga i det aktuella värderingsfallet.

Föreligger säregna förhållanden justeras det värde som beräknats enligt E-tabellen. Ekonomibyggnad som inte kan förväntas bli använd på något sätt och som framstår som helt onyttig för taxeringsenheten beaktas inte vid bestämmandet av ekonomibyggnadsvärdet.

För byggnader som är uthyrda eller kan hyras ut kontrolleras E-tabellvärdet genom att även låta faktiskt eller uppskattad hyra tjäna som underlag vid värderingen. För nybyggda ekonomibyggnader med hög byggkostnad, t.ex. "höns- och svinfabriker" kontrolleras E-tabellvärdet genom att värdera dem enligt samma metod som gäller för industribyggnader. Detsamma gäller ekonomibyggnader för speciella ändamål, t.ex. minkuppfödning och kvarnändamål.

15.2 Synpunkter och förslag

15.2.1 Allmänt

En analys år 1976 av erlagda köpeskillingar för jordbruksfastigheter i förhållande till åsatta taxeringsvärden utvisar klart avvikande köpeskillingskoefficient för ekonomibyggnadsvärde jämfört med övriga delvärden. Sålunda har en köpeskillingskoefficient om ca 1.2 framräknats för ekonomibyggnadsvärdet mot drygt 2 till ca 4 för övriga delvärden. (Koefficienten 1.33 antyder att

köpeskilling och det marknadsvärde som ligger till grund för taxeringsvärdet är lika höga.) Det bör dock påpekas att osäkerheten i bestämningen av koefficienten för ekonomibyggnader är väsentligt större än beträffande andra delvärden. Dessutom synes till ekonomibyggnadsvärden hänförliga värden i undersökningsmaterialet vara låga, ca 6 000 - 7 000 kr. per förvärv med taxerat ekonomibyggnadsvärde. Det övervägande antalet ekonomibyggnadsvärden som ingår i det undersökta materialet torde vara bestämda med ledning av tabell E 1. För de taxeringsenheter som vid 1975 års taxering åsattes ekonomibyggnadsvärde var genomsnittligt ekonomibyggnadsvärde så lågt som 14 000 kr. Det kan tolkas så att ekonomibyggnadsvärdet utgör det delvärde som har den lägsta genomslagskraften i köpeskillingen. En annan möjlig tolkning är att de ekonomibyggnader som hänfördes till tabell E 1 mestadels var av sådan beskaffenhet att de inte hade bort åsättas några värden alls.

Av de erfarenheter som har inhämtats rörande själva användningen av värderingsmodellen kan konstateras att denna har ansetts lättillämpad och att i de flesta fall tillämpningen även har skett på avsett sätt. Vid värdering av nybyggda ekonomibyggnader med hög byggnadskostnad har man dock i viss utsträckning använt reglerna för industribyggnadsvärdering enligt anläggningskostnadsmetoden utan någon reducering för anläggningskostnadens genomslagskraft i marknadsvärdet.

15.2.2 Vad riktvärdet bör avse

Utformningen av regler för värdering av ekonomibyggnader bör vara sådana att det tabellsystem som introducerades vid 1975 års taxering skall

kunna bibehållas. Det innebär bl.a. att byggnaderna bör kunna värderas beståndsvis, var för sig eller som en del av en byggnad. Riktvärde bör därför kunna anges för samtliga dessa värderingsenheter. En föreskrift härom bör tas in i 10 kap. 1 § FTL.

15.2.3 Värdeserien

I den mån det blir aktuellt att tillämpa olika tabeller eller liknande i olika delar av landet bör det riktvärde som avser ett nybyggt djurstall för mjölkkor och som är av normal storlek och beskaffenhet endast få anges till värden i en fastställd värdeserie.

Även om det kan antas att skilda tabeller inte kommer att användas vid 1981 års taxering, kan detta dock komma att bli aktuellt vid senare taxeringar.

Med hänsyn härtill bör föreskriften om användande av värdeserie tas in i 10 kap. 2 § FTL.

15.2.4 Riktvärde och värdefaktorer

De värdefaktorer som enligt kommitténs mening särskilt bör beaktas när det gäller att bestämma riktvärdet för ekonomibyggnader är byggnadskategori, storlek, ålder och beskaffenhet.

En föreskrift härom föreslås tas in i 10 kap. 3 §. I denna paragraf bör även lämnas en kort definition av vad som menas med varje värdefaktor.

Byggnadskategori

Denna bör bestämmas med hänsyn till det ändamål värderingsenheten huvudsakligen är inrättad för. Sålunda kan byggnadskategorierna komma att anges till djurstall, övriga ekonomibyggnader samt utrustning för spannmåls- och foderhantering.

Storlek

Storleken bör för torkar bestämmas med hänsyn till torkningsförmågan och för silor med hänsyn till lagringsvolym. För övriga byggnader bör storleken bestämmas med hänsyn till byggnadsarean. Värdefaktorn storlek uttrycks beträffande torkningsförmåga i ton per timme, beträffande lagringsvolym i ton eller kubikmeter och beträffande byggnadsarea i kvadratmeter.

Ålder

Värdefaktorn ålder bestäms på samma sätt som motsvarande värdefaktor för småhus. Detta innebär alltså att åldern skall ge uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa.

Beskaffenhet

Beskaffenheten bör bestämmas med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt byggnadens skick. Värdefaktorn beskaffenhet får anges som en sammanvägning av olika faktorer, t.ex. i form av ett poängsystem.

15.2.5. Säregna förhållanden

De omständigheter som i Handledningen anges som skäl för justering av riktvärdet p.g.a. säregna förhållanden - och som har redovisats under avsnitt 15.1.3 - bör enligt kommitténs mening bedömas som säregna förhållanden även vid 1981 års taxering.

16 VÄRDERING AV TOMTMARK

16.1 Gällande ordning

16.1.1 Allmänt

I de allmänna och mer översiktliga värderingsreglerna i 9 § KL finns inte några stadganden som speciellt avser värdering av tomtmark.

För annan fastighet finns i punkt 3 a) av anvisningarna till 10 § KL förutom en definition av delvärdet markvärde vissa regler om vad som skall beaktas vid bestämmandet av markvärdet. Enligt denna anvisningspunkt skall vid bestämmandet av markvärdet beaktas bl.a. servitut, som inte avser rätt till byggnad, rätt till ersättningskraft, andel i samfällighet i vad den avser mark och markanläggning, rättighet att ansluta till allmän vaanläggning samt om skyldighet att erlägga gatukostnadsbidrag är fullgjord eller inte.

Enligt 143 § 2 mom. TL upprättade fastighetstaxeringsombudet vid provtaxeringen inför 1975 års taxering förslag till markvärdekartor, vilka för tätbebyggda delar av verksamhetsområdet utvisade genomsnittligt värde på tomter av den storlek som för de olika delområdena var normal. Undersökningen skulle underställas en arbetsgrupp inom fastighetstaxeringsnämnden (143 § 2 mom. andra stycket TL) och därefter fastställas av skattechefen (144 § 2 mom. tredje stycket KL).

De mer detaljerade reglerna angående värdering av tomtmark återfanns vid 1975 års taxering i de anvisningar som RSV och skattechefen meddelade, bl.a. i form av värderingstekniska anvisningar och markvärdekartor.

Den fortsatta framställningen rörande nuvarande värderingsmetoder för tomtmark innefattar huvudsakligen en redogörelse för reglerna i RSV:s och skattechefernas anvisningar inför 1975 års allmänna fastighetstaxering.

16.1.2 Tomtmark för småhusändamål

16.1.2.1 Upprättande och utformning av markvärdekartor

Detaljerad markvärdekarta upprättades i enlighet med RSV:s anvisningar för tätbebyggda områden. För övriga områden upprättades översiktlig markvärdekarta. Undantagsvis fanns även möjlighet att redovisa riktvärden i skriftlig form utan kartredovisning. Markvärdekartorna grundades i första hand på försäljningar av obebyggda fastigheter. Omfattningen av sådana försäljningar är dock begränsad. Även köp av bebyggda fastigheter inom färdigexploaterade områden togs till utgångspunkt för markvärdekartan, eftersom ett starkt samband mellan markvärdenas storlek och tillämplig byggnadsvärdetabell kunde konstateras. I RSV:s anvisningar föreskrevs i detta avseende följande:

Följande relationer mellan det totala taxeringsvärdet för en fastighet bebyggd med ett normhus uppfört under 1960-talet och tillämpligt riktvärde för normaltomten i området kan anses som nor-

mala och skall användas om inte förhållandena på orten ger stöd för andra relationer.

Totalt taxeringsvärde för fastighet med normhus, uppfört under 1960-talet	Normalt riktvärde för normaltomten (inkl. förekommande anslutningsavgifter, normala trädgårdsanläggningar m.m.) i området
1 000 kr.	1 000 kr.
≥ 250	≥ 90
210	70
170	50
150	40
130	30
110	20
≤ 100	≤ 15

På grundval av RSV:s anvisningar erhöll markvärdekartorna följande utformning vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Fastställd markvärdekarta utvisade riktvärde för en normaltomt inom olika områden. Undantagsvis kunde kartan i stället för riktvärde för normaltomt ange värdet per kvadratmeter tomtyta. Detta gällde dock endast inom områden där osäkerhet rådde om den framtida indelningen i tomter.

I de riktvärden som angavs på markvärdekartan hade vissa värdefaktorer beaktats, nämligen läget i förhållande till tätortscentrum, stora trafikleder, grönområden och liknande samt den typ av bebyggelse som enligt plan var tillåten eller tomten eljest var avsedd för. Detta markerades på kartan genom olika bokstavsbeteckningar, S för småhus, SF för friliggande småhus,

SK för kedjehus, SR för radhus och F för fritidshus. De angivna riktvärdena avsåg vidare vanligen att tomten var av normal beskaffenhet i olika avseenden, såsom i fråga om utseende, markbeskaffenhet, byggnadstekniska förutsättningar och trädgårdsanläggningar. Vidare förutsattes att anslutningsavgifter och gatukostnader var erlagda om va-anläggningar och gator var utbyggda.

Om andra än nu redovisade förutsättningar hade legat till grund för riktvärdet måste detta anmärkas på kartan. Avvek många fastigheter från vad som förutsatts vid riktvärdets bestämmande borde markvärdekartan dessutom innehålla rekommendationer om vilka justeringar som borde ske.

Riktvärdena för normaltomt angavs i hela tusental kronor, normalt inom värdeserien 1 000, 2 000, 3 000, 5 000, 7 000, 10 000, 15 000, 20 000, 25 000, 30 000, 35 000, 40 000, 45 000, 50 000, 60 000 och 70 000 kr.

16.1.2.2 Bestämmande av markvärde

Värderingen tillgick så att det på kartan angivna riktvärdet avlästes för taxeringsenheten i fråga. Utgjordes taxeringsenheten av en självständig fastighet motsvarade detta riktvärde taxeringsenhetens markvärde, om inte säregna förhållanden förelåg för taxeringsenheten. Utgjordes taxeringsenheten inte av en självständig fastighet, bestämdes riktvärdet genom användande av en generell korrektion till 80 % av det värde som skulle ha gällt för en självständig fastighet. Reduktionen skulle dock uppgå till minst 1 000 kr.

Dessutom gällde att lägre markvärde än 1000 kr. inte fick åsättas taxeringsenhet som utgjordes av bebyggd eller bebyggbar tomt.

Förelåg säregna förhållanden för taxeringsenheten justerades riktvärdet om förhållandena kunde förväntas påverka tomtens marknadsvärde i icke oväsentlig utsträckning. Justering kunde exempelvis ske om tomtarealen avvek från normaltomtens. I Handledningen uttalades att skillnaden i storlek dock borde vara så stor att riktvärdet skulle behöva ändras minst 20 % och att anledning att justera riktvärdet med hänsyn till tomtstorleken därför normalt fanns endast om tomten var 20 % mindre eller 30 % större än normaltomten på markvärdekartan. Riktvärdet borde i sådana fall minskas eller ökas med 20 %.

För tomt, som enligt gällande planbestämmelse kunde delas, uttalades att normaltomtens riktvärde borde ökas med 60 %. Även exklusivare trädgårdsanläggningar som kunde förväntas påverka priset vid en försäljning av tomten föranledde justering av riktvärdet. Mervärdet av swimmingpool och liknande markanläggning, bestämdes med hänsyn till anläggningens anskaffningskostnad och ålder. Var det fråga om dyrbarare anläggningar kunde det bli aktuellt att tillämpa de regler som gällde för värderingen av anläggningar på industrifastighet.

Andra förhållanden som kunde motivera att taxeringsenhetens markvärde skulle justeras var exempelvis att tomtfiguren var sådan att den bedömdes minska tomtens marknadsvärde, att särskilda svårigheter förelåg att bebygga tomten på grund

av terräng- eller andra förhållanden som var att hänföra till markens beskaffenhet, att anslutningsavgiften eller förekommande gatukostnader inte var betalda eller att tomten belastats med servitut för väg, ledning eller liknande och som utgjorde betydande besvär för tomten. Bestod tomt av flera självständiga fastigheter som kunde bebyggas var för sig, skulle markvärdet beräknas som summan av de taxeringsvärden som skulle ha åsatts de olika fastigheterna, om de hade utgjort självständiga taxeringsenheter.

16.1.3 Tomtmark för hyreshus

16.1.3.1 Upprättande och utformning av markvärdekartor

Markvärdekartorna för hyreshustomter skulle enligt Handledningen i första hand grundas på försäljningar av obebyggda fastigheter. Omfattningen av sådana försäljningar var dock begränsad och normalt koncentrerad till exploateringsområden. Viss ledning vid upprättandet av kartorna kunde erhållas av uppgifter om normala exploateringskostnader för olika slags tomter.

De omständigheter som enligt Handledningen främst borde påverka valet av tillvägagångssätt vid upprättande av markvärdekarta var dels hur marknadsvärdet normalt utbildades i en ort dels vilka möjligheter som fanns att bestämma den tillåtna byggnadsrättens omfattning.

Inom områden med lågt markutnyttjande eller centrala områden utan verklighetsbetonade detaljplaner uttrycks marknadsvärdet ofta som ett värde

per kvadratmeter tomtyta. I dessa fall borde även taxeringen ske på motsvarande sätt och markvärdet således beräknas som produkten av tomtarealen och ett enhetsvärde per kvadratmeter tomtyta. Ofta ställs emellertid marknadsvärdet i relation till den tillåtna byggnadsrätten ovan mark enligt gällande stadsplan. Uppgifter om den tillåtna byggnadsrätten för de enskilda fastigheterna fanns dock att tillgå endast i ett fåtal städer. Där så var fallet utnyttjades dock dessa uppgifter. Fanns även uppgifter om byggnadsrättens uppdelning på olika användningssätt (bostäder, kontor och butiker) att tillgå, angavs i regel ett enhetsvärde för varje användningssätt.

Det normala var dock att några uppgifter om den tillåtna byggnadsrätten inte fanns tillgängliga. För dessa fastigheter gjordes en schematisk beräkning av våningsytan med utgångspunkt i den totala lägenhetsytan inom befintliga byggnader och under beaktande att dessa inte alltid kunde anses representativa för det byggnadssätt som skulle aktualiseras vid en nybyggnad. I byggnader av normal utformning förutsattes att tillåten våningsyta vid nybyggnad var 25 % större än lägenhetsytan i befintlig bebyggelse.

I vissa fall kontrollerades den beräknade våningsytan med hjälp av ett bedömt exploateringstal. En eventuell uppdelning på olika användningsområden gjordes med utgångspunkt från allmänna bedömanden om fastighetens läge. Normalt sett särskiljes endast bottenvåningen antingen så att denna antogs motsvara hela tomtarealen (överbyggd gård) eller en byggnad med visst djup från gatan.

Med hänsyn till hur marknadsvärdet normalt utbildades i orten och till vilka möjligheter det fanns att bestämma den tillåtna byggnadsrättens omsättning var de tre vanligaste typerna av utformningen av markvärdekartorna följande.

1 Karta med riktvärde angivet i kr. per kvadratmeter våningsyta tillåten byggnadsrätt ovan mark för olika områden.

   Denna markvärdekarta fordrade att uppgifter om de enskilda taxeringsenheternas totala byggnadsrätt fanns att tillgå eller kunde bedömas med utgångspunkt från befintlig bebyggelse.

2 Karta med riktvärde angivet i kr. per kvadratmeter tomtyta för olika områden.

   Denna markvärdekarta fordrade endast uppgifter om tomtarealen.

3 Karta med riktvärde angivet i kr. per kvadratmeter våningsyta olika slags tillåten byggnadsrätt.

   En sådan markvärdekarta fordrade att uppgifter om de enskilda taxeringsenheternas byggnadsrätt, fördelad på de olika slagens byggnadsrätt fanns att tillgå. I första hand ifrågakom en uppdelning av byggnadsrätten i sådan som var belägen i bottenvåningen och i övrig byggnadsrätt ovan mark. I andra hand kunde ytterligare uppdelning aktualiseras.

Vid angivandet av riktvärden beaktades alltid lägets inverkan på markvärdet vid olika använd-

ningssätt som kunde vara aktuella för fastigheten såsom användning för bostäder, kontor, butiker m.m.

Vidare beaktades byggnadsrättens fördelning på olika användningssätt inom olika områden och, i fråga om karta som utvisade värde per kvadratmeter tomtyta, byggnadsrättens omfattning.

Vidare borde på markvärdekartan riktvärde innefatta hänsynstagande till de förhållanden som normalt förekom inom det aktuella området, bl.a. i avseende på anslutningsavgifter och gatukostnader samt byggnadstekniska förutsättningar.

I de fall fastigheterna inom ett område hade sådana olikheter i sina förutsättningar att justering av riktvärdena kunde komma att aktualiseras, t.ex. stora variationer beträffande grundläggningsförhållandena, skulle av markvärdekartan framgå vad som innefattades i riktvärdet.

16.1.3.2 Bestämmande av markvärde

Anvisningar om markvärdets bestämmande meddelades i Handledningen. I enlighet med dessa bestämmelser tillgick värderingen på följande sätt.

Inom sådana områden där markvärdekartan angav ett värde per kvadratmeter tomtyta beräknades markvärdet som produkten av tomtarealen och riktvärdet per kvadratmeter tomtyta. Där markvärdekartan anvisade ett värde per kvadratmeter tillåten våningsyta beräknades markvärdet som produkten av våningsytan och riktvärdet per kvadratmeter våningsyta ovan mark. Den tillåtna bygg-

nadsrätten uttryckt i kvadratmeter våningsyta ovan mark kunde beräknas med ledning av gällande stadsplan. För ett fåtal städer fanns sammanställningar av byggnadsrättens omfattning.

Förutsättningar att räkna fram byggnadsrätten mera noggrant fanns således endast för ett begränsat antal taxeringsenheter. För övriga taxeringsenheter fick en schematisk beräkning av våningsytan göras med utgångspunkt i den totala lägenhetsytan inom befintliga byggnader. Vid en schematisk beräkning av våningsytan måste man beakta sådana mera påtagliga variationer i byggnadsbeståndets utformning som inte kunde väntas bestå vid nära förestående nybyggnad. I byggnader av normal utformning förutsattes att våningsytan var 25 % större än lägenhetsytan. I vissa fall kunde en grov kontroll av den på detta sätt framräknade våningsytan ske med hjälp av ett bedömt tomtexploateringstal (dvs. total tillåten våningsyta dividerad med tomtyta).

På detta sätt kunde man få en uppfattning om den totala tillåtna byggnadsrätten även utan kännedom om gällande plan. Om man undantagsvis önskade dela upp byggnadsrätten på olika användningssätt, kunde detta normalt inte ske med ledning av taxeringsenhetens aktuella utnyttjande. En sådan uppdelning gjordes i stället med utgångspunkt i en allmän bedömning angående fastighetens kontors- och affärsläge.

Förelåg s.k. säregna förhållanden, skulle riktvärdet justeras, om förhållandena kunde förväntas påverka marknadsvärdet i icke oväsentlig utsträckning. Detta var vanligen endast fallet i samband

med extraordinära grundläggningskostnader. Även det förhållandet att anslutningsavgift inte hade erlagts medförde sådan inverkan på marknadsvärdet att justering ansågs motiverad.

För saneringsfastighet, dvs. bebyggd fastighet vars avkastning inte är tillräcklig för att ge normal förräntning av markvärdet, föreskrevs att det totala värdet skulle vara lika med markvärdet. Detta innebar i princip att byggnadsvärde inte åsattes sådana fastigheter. Med hänsyn till de kostnader som är förenade med att evakuera och riva en olönsam byggnad kunde det därutöver i vissa fall vara befogat med en sänkning av det enligt riktvärdet beräknade markvärdet för att detta skulle återspegla taxeringsenhetens totala värde.

Om fastighetstaxeringsnämnden likväl ansåg att ett visst byggnadsvärde borde åsättas en sådan taxeringsenhet borde detta leda till att markvärdet i motsvarande mån justerades nedåt.

Sedan det framräknade markvärdet i förekommande fall hade justerats, avrundades resultatet med hänsyn till säkerheten i värdeuppskattningen.

16.1.4 Tomtmark för industribyggnader

16.1.4.1 Upprättande och utformning av markvärdekartor

Vid upprättandet av markvärdekartor för industrifastigheter måste enligt Handledningen beaktas att kommunerna ibland tillämpar starkt subventionerade priser för industritomter. I sådana

fall togs vid 1975 års taxering hänsyn till kommunens prisnivå om det kunde förutsättas att kommunen även i fortsättningen skulle komma att tillämpa oförändrad prispolitik.

I områden med dubbel prisnivå, dvs. där kommunen och enskilda markägare tillämpar olika prisnivåer, beaktades i princip båda nivåerna efter en avvägning mot bakgrunden av frekvensen av köp enligt de olika nivåerna.

På markvärdekarta för industrifastighet angavs riktvärdet vanligen i kr. per kvadratmeter tomtyta. Det förekom dock även att riktvärde angavs i kr. per kvadratmeter våningsyta tillåten byggnadsrätt ovan mark.

Vid angivandet av riktvärde beaktades alltid läget och sådana omständigheter som tillgång till järnvägsspår, hamnkaj, närhet till flygplats o.d. Om värdet angavs per kvadratmeter tomtyta beaktades även den tillåtna byggnadsrätten. Vidare innefattade på markvärdekartan angivet riktvärde hänsynstagande till de förhållanden som normalt förekom inom det aktuella området, t.ex. tillgång till servicecentrum.

Industrifastigheters läge inom en tätort är av mindre betydelse för markvärdet än sådana omständigheter som tillgång till järnvägsspår, hamnkaj och liknande. På grund härav kunde i många fall inom en tätort bestämmas ett enhetligt värde per kvadratmeter tomtyta att gälla för industriområden. Vid bestämmandet av värdet på en normaltomt förutsattes att denna hade en normal utformning och storlek samt var belägen till allmän väg el-

ler gata, att anslutningsavgifter och gatukostnader var erlagda samt att markbeskaffenheten var normal.

I de fall fastigheterna inom ett område hade sådana olikheter i sina förutsättningar att justering av riktvärdet på grund av säregna förhållanden kunde komma att aktualiseras, t.ex. beträffande storlek och markbeskaffenhet, skulle det av markvärdekartan framgå vad som innefattades i riktvärdet.

16.1.4.2 Bestämmandet av markvärde

Vid värderingen avlästes enligt riktlinjerna i Handledningen det på markvärdekartan angivna värdet för normaltomt. Det avlästa värdet multiplicerades därefter med den aktuella tomt- eller lägenhetsytan.

Avvek förhållandena på den enskilda tomten från de förutsättningar som hade legat till grund för bestämmandet av värdet på normaltomten kunde riktvärdet i vissa fall justeras på grund av säregna förhållanden för taxeringsenheten. Sådana förhållanden som kunde föranleda justering i höjande riktning var exempelvis tillgång till järnvägsspår, hamnkaj, servicecentrum för personal, speciellt goda kommunikationer och närhet till flygplats. Detsamma gällde möjlighet till större nyttjande av tomten än normalt, t.ex. stor tillåten byggnadshöjd.

På motsvarande sätt kunde värdet påverkas i sänkande riktning genom exempelvis föreliggande byggnadstekniska förutsättningar såsom att om-

fattande pålning, spontning, sprängning eller dränering krävdes för tomtens utnyttjande. Även miljövårdsföreskrifter, längd av egen utfartsväg till gata eller allmän landsväg samt inom taxeringsenheten belägen markreserv för eventuell framtida utbyggnad eller separat exploatering kunde föranleda en justering av riktvärdet. I det sistnämnda fallet åsattes den outnyttjade marken ett lägre värde per ytenhet.

16.2 Synpunkter och förslag

16.2.1 Vad riktvärdet bör avse

Avgörande för frågan hur riktvärdet skall anges bör vara det sätt på vilket marknadsvärdet utbildas inom området.

När det gäller tomtmark för småhusändamål bestäms marknadsvärdet huvudsakligen av det värde som ligger i den byggnadsrätt som är förknippad med marken medan arealen endast har mindre betydelse. Riktvärdet för tomtmark för småhusändamål bör därför som huvudregel anges per tomt.

Råder det av någon anledning osäkerhet om den framtida tomtindelningen synes marknadsvärdet i stället vanligen utbildas per kvadratmeter tomtmark. Av denna anledning bör riktvärdet om särskilda skäl föreligger, dvs. om osäkerhet råder om den framtida fastighetsindelningen få anges per kvadratmeter tomtmark.

Även prisbildningen på tomtmark för hyreshus och industribyggnader torde i väsentlig grad styras av

byggnadsrätten. Det synes dock ofta förekomma att marknadsvärdet utvecklas som ett värde per kvadratmeter tomtmark.

Riktvärdet för tomtmark för hyreshus och industribyggnader bör således utgöras av det värde per kvadratmeter våningsyta av byggnadsrätt eller per kvadratmeter tomtmark som avläses på kartan. Värderingsenhetens riktvärde erhålls sedan om riktvärdet multipliceras med våningsytan resp. tomtarealen.

Nu angivna riktlinjer för att ange riktvärdet, som överensstämmer med de principer som tillämpades vid 1975 års taxering, bör tas in i 12 kap. 1 § FTL. I första stycket bör föreskrivas att riktvärde för tomtmark för småhus skall utgöra värdet av en tomt eller, om särskilda skäl föreligger, värdet av en kvadratmeter tomtmark.

I andra stycket bör anges att riktvärde för tomtmark för hyreshus eller industribyggnader m.m. skall utgöra värdet av en kvadratmeter bruttoarea av byggnadsrätt vid nybebyggelse eller värdet av en kvadratmeter tomtmark.

16.2.2 Värdeserie m.m.

Till grund för värderingen av all tomtmark bör ligga den förutsättningen att tomten kan bebyggas omedelbart. En föreskrift härom bör tas in i 12 kap. 2 § första stycket.

Som andra stycke i samma paragraf föreslår kommittén att det tas in en regel som säger att

riktvärde får anges endast till värden i en fastställd värdeserie.

Kommittén lämnar i det följande bl.a. mot bakgrund av erfarenheterna från 1975 års taxering vissa synpunkter på hur värdeserien för tomtmark lämpligen bör utformas med hänsyn till de under avsnitt 12.2.5 redovisade principerna för seriens uppbyggnad.

Enligt kommitténs bedömning bör man kunna räkna med i stort sett samma "finhet" och noggrannhet i värderingsmetoden som vid 1975 års taxering. Den starka inflation och markvärdestegring som har förekommit efter senaste fastighetstaxeringen medför dock att stegen i serien kan göras något större utan att detta innebär någon lägre värderingsnoggrannhet. Mot bakgrund härav anser kommittén att den värdeserie som användes vid 1975 års taxering med vissa smärre justeringar och med en viss utökning bör komma till användning även vid 1981 års fastighetstaxering.

Den serie som enligt kommitténs mening bör komma till användning är i kronor 1 000, 3 000, 5 000, 7 000, 10 000, 12 000, 15 000, 20 000, 25 000, 30 000, 35 000, 40 000, 50 000, 60 000, 70 000, 80 000, 90 000, 100 000, 120 000, 140 000, 160 000, 180 000, 200 000, 225 000 och 250 000.

Anges värdet i kr./m^2 bör värdeserien vara 1, 3, 5, 7, 10, 12, 15, 20, 25, 30, 35,40, 50, 60, 70, 80, 90, 100, 120, 140, 160, 180, 200, 225, 250, 275, 300, 325, 350, 400, 450, 500, 550, 600, 700,

750, 800, 900, 1 000, 1 100, 1 200, 1 300, 1 400, 1 500, 1 600, 1 700, 1 800, 1 900 och 2 000 kr./m^2.

Med hänsyn till värdeseriens stora betydelse anser kommittén att den bör anges i författningstext, lämpligen i form av en verkställighetsföreskrift. Då det emellertid kan finnas ett visst behov av att på ett enkelt och smidigt sätt ändra värdeserien bör den inte tas in i FTL.

16.2.3 Tomtmark för småhus

16.2.3.1 Värdefaktorer

Även om byggnadsrätten är dominerande för bestämmandet av en tomts värde inom ett värdeområde påverkas marknadsvärdet på småhustomter i viss utsträckning av storleken, tillgången till vatten och avlopp samt de fastighetsrättsliga förhållanden som gäller för taxeringsenheten. Normalt bör dessa värdefaktorer beaktas vid riktvärdets bestämmande.

Ibland kan det vara nödvändigt att låta även andra värdefaktorer inverka på riktvärdet än dem som nyss nämnts varierar inom ett värdeområde, nämligen den typ av bebyggelse marken är avsedd för samt markens speciella belägenhet inom värdeområdet.

Den eller de värdefaktorer som kan hänföras till läget bör dock i största möjliga utsträckning beaktas redan vid värdeområdets avgränsning i

enlighet med de principer som har redovisats under avsnitt 12.2.3.

I det följande lämnas en redogörelse för innebörden av de olika värdefaktorerna var för sig.

Kommittén föreslår att i 12 kap. 3 § anges vilka värdefaktorer som bör särskilt beaktas vid bestämmandet av riktvärdena för tomtmark för småhus. I samma paragraf bör även lämnas en kort definition av vad som avses med varje värdefaktor. Vidare bör föreskrivas att klassindelningen av värdefaktorer skall ske så att värdet för klassmitten svarar mot värdena i värdeserien.

I avsnitt 12.2.10 har förutsatts att riktvärden för tomtmark kommer att utfärdas av länsstyrelsen, dvs. i praktiken av skattechefen.

Storlek

Sättet att på markvärdekartan ange normaltomtens storlek varierade vid 1975 års taxering högst betydligt mellan olika län. I huvudsak tre variationer förekom, nämligen normalstorlek (t.ex. 1 000 m^2), intervall (t.ex. 1 000 - 1 500 m^2) eller stege, dvs. flera intervall.

Även då tomtens storlek avvek från normaltomterna kom varierande regler till användning. För vissa områden gavs exempelvis regler för i stort sett samtliga förekommande tomtstorlekar. För andra områden däremot reglerades endast de fall att tomtens storlek inom vissa gränser avvek från normaltomtens, medan tomtstorlekar som föll utanför dessa gränser fick beaktas i form av säregna förhållanden.

Kommittén anser att mer enhetliga regler bör komma till användning när det gäller att beakta tomtstorleken. Mest ändamålsenligt vid avläsning av markvärdet på riktvärdekartan torde vara att storleken återges i ett eller flera arealintervall. Detta bör gälla för samtliga riktvärdekartor.

Däremot torde några generella regler rörande intervallets eller intervallens omfattning inte kunna ges utan dessa får variera mellan olika områden. Omfattningen av intervallen bör därför bestämmas med hänsyn till de omständigheter som råder inom varje värdeområde. Detta sammanhänger med vad som har berörts under avsnitt 12.2.5, nämligen att klassindelningen bör anpassas till gällande värdeserie. Eftersom något värde i serien inte bör få hoppas över kommer storleksklasserna inom varje område att mer eller mindre ge sig själva.

Inom exempelvis intervallet 50 000 - 60 000 - 70 000 kr. måste således storleksklasserna anpassas så att en storleksklass motsvarar värdet 50 000 kr., nästa klass 60 000 kr. och klassen därefter 70 000 kr. Det bör alltså inte vara tillåtet att göra storleksklasserna så stora att en klass avser 50 000 kr. och nästa klass 70 000 kr. och på så sätt "hoppa över" värdet 60 000 kr. i serien.

Normalt bör man söka ange riktvärden för alla tomter inom området men inom områden där endast ett fåtal tomter ligger utanför ett visst storleksintervall bör det inte vara nödvändigt att ange riktvärden för dessa avvikande tomter. Värdet av en sådan tomt får i stället - med utgångspunkt i riktvärdet - bedömas med hänsyn till det säregna

förhållandet tomtstorleken i detta fall utgör. Undantagsvis kan storlekens inverkan på marknadsvärdet vara olika beroende på tomtens beskaffenhet. Ytterligare areal bergtomt kan exempelvis vara mindre värd än motsvarande areal plan trädgårdstomt.

Om skillnaden är påtaglig bör man i första hand söka göra avgränsningen av ett värdeområde så att sådana skillnader i prisbildningen inte förekommer, men inom områden med blandade tomter kan det vara praktiskt omöjligt.

Inom områden med blandade tomter synes det lämpligast att - med tillämpning av den i 7 kap. 3 § andra stycket föreslagna regeln om att riktvärdet skall bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i huvudsak råder inom värdeområdet - söka ange ett riktvärde för den typ av tomt som är vanligast förekommande inom området. Om detta exempelvis är bergtomter får den omständigheten att vissa tomter inom området är trädgårdstomter bedömas som ett säreget förhållande för varje sådan tomt och således föranleda en justering av det riktvärde som anvisats för kombinationen av övriga värdefaktorer som gäller för tomten i fråga.

Värderingen av trädgårdstomter bör i sådana fall gå till så att alla värdefaktorer som ingår i riktvärdet bestäms, varefter riktvärdet avläses. Detta riktvärde justeras sedan med hänsyn till den eventuella inverkan på värdet som tomtens beskaffenhet av trädgårdstomt kan tänkas ha. I dessa fall är det väsentligt att det på riktvärdekartan anmärks att riktvärdet avser bergtomt.

Vatten och avlopp

Nyttigheter såsom va-anslutning skulle vid 1975 års taxering enligt RSV:s anvisningar förutsättas ingå i värdet på markvärdekartan om inte annat angavs. Trots detta uppstod tolkningsproblem om vilka förutsättningar beträffande va-förhållanden som hade legat till grund för riktvärdets bestämmande.

Kommittén anser att reglerna inför 1981 års fastighetstaxering skall utformas så att någon tvekan i fråga om va-förhållandenas inverkan på riktvärdena inte kan uppkomma. Skillnaden i marknadsvärde mellan en fastighet som är ansluten till kommunal va-anläggning och en som inte är ansluten bör normalt kunna uppskattas till ett belopp, som i stort överensstämmer med kostnaden för anslutning.

Den osäkerhet som redan ligger i riktvärdets storlek i övrigt gör det motiverat att uttrycka inverkan på riktvärdet av olika lösningar av va-frågan genom avdrag eller tillägg av ett eller flera steg i den värdeserie som används vid bestämmande av tomtvärdet

Klassindelning av värdefaktorn vatten och avlopp kommer att ge uttryck för om taxeringsenheten har vatten och avlopp eller ej samt olika kombinationer av dessa förhållanden.

Fastighetsrättsliga förhållanden

Såsom har framhållits under avsnitt 13.2.3.2 kan de fastighetsrättsliga förhållandena ha ett avgörande inflytande på taxeringsenhetens marknadsvärde.

Vid 1975 års taxering användes en generell korrektion för en inte avstyckad men avstyckningsbar tomt. Korrektionen innebar att riktvärdet skulle utgöra 80 % av det riktvärde som skulle ha använts, om taxeringsenheten hade utgjorts av självständig fastighet. Denna generella korrektion grundade sig på en uppskattning av den värdenedsättning som var motiverad med hänsyn till osäkerheten i bedömningen av om tomten kan avstyckas, av kostnaderna för avskiljandet och av väntetiden innan en avstyckning kan genomföras. Taxeringsenhet som inte är avstyckningsbar värderades på grundval av en kapitalisering av marknadsmässigt arrende för tomten i fråga. Det visade sig vid det praktiska taxeringsarbetet år 1975 svårt att i de enskilda fallen bedöma marknadsmässiga arrenden. Det bör därför inför 1981 års taxering undersökas om det är möjligt att mera generellt uttrycka den eftersträvande värdenivån i förhållande till den nivå som återspeglas av riktvärdekartans riktvärde.

Kommittén anser att i riktvärdet för småhustomter kan behöva beaktas tre olika fastighetsrätts-

liga förhållanden, nämligen tomtmark som utgör självständig fastighet samt tomtmark som utgör icke självständig fastighet och som går resp. inte går att avstycka.

Vad som under avsnitt 13.2.3.2 har anförts angående värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden äger motsvarande tillämpning beträffande tomtmarken för småhus.

Typ av bebyggelse

I de riktvärden som angavs på markvärdekartan vid 1975 års taxering beaktades den typ av bebyggelse (t.ex. friliggande villa, kedjehus eller radhus) som enligt plan var tillåten på tomten eller - om plan inte fanns - vad tomten användes för. Denna princip ansågs gälla - utan att den direkt exemplifierades i Handledningen - även om tomterna inte var bebyggda i enlighet med planen.

Med typ av bebyggelse bör enligt kommitténs mening förstås om tomtmarken är avsedd att bebyggas med friliggande småhus, kedjehus eller radhus. I första hand bör typen av bebyggelse beaktas genom att indelningen i värdeområden anpassas till bebyggelsen. Ett värdeområde bör alltså om möjligt omfatta endast en typ av bebyggelse, exempelvis friliggande villor. Går avgränsningen av värdeområdet inte att göra på detta sätt bör man normalt räkna med tre olika typer av bebyggelse, nämligen friliggande småhus, kedjehus och radhus. Utöver dessa bebyggelsetyper kan finnas vissa mellanformer, exempelvis friliggande villor där garaget är sammanbyggt med grannfastighetens

garage. Att lämna generella anvisningar för hur alla sådana tänkbara fall skall värderas torde - som har framhållits under avsnitt 13.2.3.2 - knappast vara ändamålsenligt.

Vid bedömningen av vilken typ av bebyggelse tomtmarken är avsedd för bör man beträffande obebyggda tomter utgå från det bebyggelseändamål som anges i fastställd detaljplan för området. Detta bör i princip gälla även för bebyggda områden.

Strider den pågående markanvändningen mot den enligt plan tillåtna, bör dock den senare läggas till grund för riktvärdets bestämmande endast om det är påtagligt att detta ger ett högre värde. Finns inte fastställd plan får man utgå från den befintliga bebyggelsen.

Problem med att bestämma vilken bebyggelsetyp marken är avsedd för bör uppkomma endast i undantagsfall. Här åsyftas främst de situationer då pågående markanvändning strider mot plan. Som exempel härpå kan nämnas en tomt med ett friliggande småhus som fortfarande används som sådant men där marken enligt fastställd plan skall bebyggas med radhus. I detta fall ger den möjliga och enligt plan tillåtna användningen av marken ett betydligt högre värde än det som svarar mot "villaanvändningen". Detta bör således resultera i ett högre tomtvärde.

Beträffande fördelningen mellan markvärde och byggnadsvärde hänvisas till vad som har anförts under avsnitt 12.2.11.2.

Klassindelningen av värdefaktorn typ av bebyggelse bör vara friliggande småhus, kedjehus eller radhus.

Speciell belägenhet

Det sätt på vilket en tomts belägenhet inverkar på värdet bör i första hand beaktas genom avgränsningen av värdeområdet.

Om det inte är möjligt att beakta belägenhetens inverkan genom avgränsning av värdeområdet, t.ex. om de tomter det är fråga om ligger alltför spridda, får man i stället beakta tomtmarkens speciella belägenhet inom värdeområdet. Detta torde bli aktuellt, framför allt när det gäller strandtomter. Även andra lägen inom värdeområdet kan påverka tomtmarkens värde, t.ex. tomter med sjöutsikt eller belägna inom särskilt bullerstörda områden. Normalt är det här fråga om endast enstaka tomter som dessutom oftast uppvisar starka individuella variationer. Den värdepåverkan dessa tomters läge kan ha bör därför normalt beaktas genom justering för säregna förhållanden.

Strandtomter däremot företer ofta inbördes likheter och bör därför vara lättare att ge generella anvisningar för. Begreppet strandtomt har inte visat sig vara särskilt entydigt, vilket vållade vissa problem vid 1975 års taxering. Kommittén förutsätter att denna fråga löses genom anvisningar utfärdade av RSV inför 1981 års taxering. Om möjligt bör en för hela landet enhetlig definition införas.

Inverkan på värdet av tillgång till strand bör enligt kommitténs mening lösas på samma sätt som inverkan av tillgång till vatten och avlopp, dvs. tillgång till strandtomt eller avsaknad av sådan tomt bör påverka värdet med ett eller flera steg i värdeserien. Klassindelningen bör vara strand och ej strand.

16.2.3.2 Säregna förhållanden

Vid 1975 års taxering gavs i Handledningen vissa exempel på omständigheter som skulle anses som säregna förhållanden. En redogörelse för vilka dessa omständigheter var har redovisats under avsnitt 16.1.2.2.

Vissa av de förhållanden som vid 1975 års taxering föranledde en justering av riktvärdet kommer med de principer för indelning i värderingsenheter som kommittén föreslår att bli överflödiga. Detta gäller exempelvis tomt som enligt gällande planbestämmelser kan delas och tomtmark, som består av flera självständiga fastigheter som kan bebyggas var för sig. Enligt kommitténs förslag kommer varje sådan del resp. fastighet att utgöra en särskild värderingsenhet. Behov av att i dessa fall justera riktvärdet på grund av säregna förhållanden föreligger alltså normalt sett inte.

Tomtstorlek som avviker från normaltomtens utgjorde vid 1975 års taxering skäl för justering av riktvärdet. Med hänsyn till kommitténs förslag om hur värdefaktorn storlek bör beaktas vid bestämmande av riktvärde torde en justering på grund av avvikande tomtstorlek bli mindre vanlig

än tidigare. Detta torde bli förhållandet endast om tomtstorleken på den aktuella taxeringsenheten inte ryms inom något av de intervall för vilka riktvärdena har meddelats. Har exempelvis riktvärden meddelats för tomtstorlekar upp till 2 000 m^2 men inte för storlekar däröver kommer värdefaktorns storlek för tomter som är större än 2 000 m^2 att få bedömas som ett säreget förhållande.

Det förhållandet att anslutningsavgifter för vatten och avlopp har betalts eller ej bör enligt kommitténs förslag utgöra en värdefaktor, varför justering för detta förhållande normalt sett inte aktualiseras.

I övrigt anser kommittén att de omständigheter som i Handledningen angavs som skäl för justering för säregna förhållanden bör kunna ligga till grund för justering av värde av tomtmark för småhus även vid 1981 års taxering. Mot bakgrund av erfarenheterna från 1975 års taxering anser kommittén att de omständigheter som i första hand bör kunna föranleda en justering av riktvärdet är om det på tomten finns trädgårdsanläggning som är avsevärt exklusivare än de som förekommer inom området, om byggnadsförbud råder, om skyldighet att erlägga gatukostnader avviker från vad som har förutsatts vara normalt eller om grundberedningskostnaderna kan bedömas bli ovanligt höga eller låga, det sistnämnda förhållandet torde dock vara mer sällsynt förekommande.

Det bör understrykas att justering för extraordinära grundberedningskostnader endast bör kunna

komma i fråga i de fall som tomten är obebyggd. Är tomten bebyggd har kostnaderna nämligen nedlagts och kan då om de exempelvis har varit ovanligt höga sägas ha höjt tomtens värde i motsvarande mån. Även justering för byggnadsförbud torde mera sällan kunna komma i fråga för bebyggd tomt. Det kan dock aktualiseras om ett byggnadsförbud lägger hinder i vägen för en värdehöjande tillbyggnad av befintligt hus trots att denna är tillåten enligt fastställd stads- eller byggnadsplan.

Andra förhållanden som kan bli aktuella som grund för justering av riktvärdet är exempelvis om tomtfiguren är sådan att den kan beräknas minska tomtens marknadsvärde eller om tomten belastas av servitut som utgör betydande olägenhet.

Som tidigare har nämnts under avsnittet 16.2.3.1 beträffande värdefaktorn speciell belägenhet bör bullerstörningar och förekomst resp. avsaknad av sjöutsikt vanligen beaktas genom justering för säregna förhållanden.

16.2.4 Tomtmark för hyreshus och industribyggnader m.m.

16.2.4.1 Värdefaktorer

Avgörande för värdet av hyreshus- och industritomter är den typ av bebyggelse som tomtmarken är avsedd för. Hänsyn till denna värdefaktor (typ av bebyggelse) bör därför alltid tas vid riktvärdets bestämmande. Dessutom kan det emellertid förekomma en värdeskillnad mellan olika typer av våningsplan. Det bör därför även finnas möjlighet

att beakta denna värdefaktor (typ av våningsplan).

Bestämmelser rörande värdefaktorer för tomtmark för hyreshus och industrier föreslås tas in som 4 § i 12 kap. FTL.

Typ av bebyggelse

De ändamål som bebyggelsen på tomten vanligtvis är avsedd för är bostads-, kontors-, handels- och industriändamål. Även andra ändamål kan dock förekomma, t.ex. hotell-, restaurant- och liknande syften. Någon uttömmande uppräkning i lagtexten av de olika ändamålen torde inte vara möjlig eller nödvändig utan det bör vara tillräckligt att som exempel på olika användningssätt ange bostad, kontor, handel och industri. Någon klassindelning av denna värdefaktor torde inte fylla någon praktisk funktion.

Typ av våningsplan

I de centrala delarna av storstäderna utbildas i vissa fall olika marknadsvärden för typer av olika våningsplan beroende på var i huset de är belägna. Affärslokaler belägna i gatuplanet invid en större affärsgata har exempelvis ett högre värde än kontorslokaler eller bostäder på andra högre våningsplan. Vidare kan det vara oekonomiskt att bygga våningar över en viss höjd, vilket dock i vissa fall kan bli nödvändigt på grund av bestämmelser i stadsplan. Byggnadsrätten för våningsplanen ovanför den "optimala" höjden har i dessa fall inte samma värde som för övriga våningsplan.

Skilda värden för olika våningsplan bör enligt kommitténs bedömning normalt inte komma till användning. Detta torde bli aktuellt endast för ett fåtal kvarter i de centrala delarna av Stockholm, Göteborg och Malmö. På grund härav bör det i lagtexten ställas kravet att det skall föreligga särskilda skäl för att riktvärdet skall bestämmas med hänsyn till denna värdefaktor.

16.2.4.2 Säregna förhållanden

Som exempel på förhållanden som kan påverka marknadsvärdet och som inte har beaktats vid bestämmande av riktvärde för tomtmark för hyreshus eller industribyggnad kan nämnas va-förhållanden och kostnader för rivning och evakuering av saneringsbyggnad på taxeringsenheten. Dessa omständigheter torde vara de vanligaste förekommande och bör därför i första hand komma i fråga som grund för justering av riktvärdet.

Även andra omständigheter som påverkar marknadsvärdet kan dock förekomma. Detta gäller exempelvis extraordinära grundberedningsförhållanden. Har dessa inte redan utförts och är nybyggnad aktuell inom en nära framtid, har sådana kostnader ett avgörande inflytande på tomtmarksvärdet. För tydlighetens skull bör anmärkas att det inte bör komma i fråga att justera riktvärdet för redan nedlagda grundläggningskostnader. Har sådana kostnader lagts ned bör även tomtmarksvärdet ha höjts i motsvarande mån.

Storleken av det belopp med vilket riktvärdet bör justeras för besvärliga grundberedningsförhållanden kan variera högst betydligt beroende

på hur omfattande åtgärder som behöver vidtas och hur nära i tiden dessa ligger.

Beträffande industritomterna bör i stort sett samma omständigheter som vid 1975 års taxering ligga till grund för en justering av riktvärdet. Som exempel på säregna förhållanden kan således nämnas tillgång till järnvägsspår, hamnkaj, servicecentrum för personal, speciellt goda allmänna kommunikationer och närhet till flygplats. I sänkande riktning kan vissa byggnadstekniska förutsättningar verka, exempelvis dålig markbeskaffenhet i olika avseenden. Samma betydelse kan miljövårdsföreskrifter och längd av egen utfartsväg till gata eller allmän landsväg ha.

17 VÄRDERING AV EXPLOATERINGSMARK

17.1 Gällande ordning

17.1.1 Exploateringsfastighet

17.1.1.1 Allmänt

Som exempel på olika användningssätt som enligt 8 § 2 mom. tredje stycket KL skall föranleda en uppdelning i flera taxeringsenheter nämns i punkt 3 av anvisningarna till nämnda paragraf bl.a. användning för exploatering. I Handledningen gavs inför 1975 års taxering närmare anvisningar om när en sådan utbrytning borde ske.

Exploateringsfastighet definierades i Handledningen såsom taxeringsenhet avsedd att uppdelas i flera fastigheter med ett eller flera användningsändamål.

Sådan taxeringsenhet hade beskattningsnaturen annan fastighet. När det gäller värderingen av sådana fastigheter finns i punkt 2 av anvisningarna till 9 § KL en regel som framför allt är avsedd att tillämpas vid värdering av exploateringsfastighet. Bestämmelsen har följande innehåll:

Om säkerheten vid uppskattningen av taxeringsenhets marknadsvärde är lägre än normalt, såsom kan vara fallet då det uppskattade värdet är betingat

av att taxeringsenheten eller del därav kan väntas inom överskådlig framtid bli exploaterad för bebyggelse, får taxeringsvärdet i skälig mån nedsättas under det belopp som enligt 9 § KL eljest skolat åsättas.

De närmare reglerna om värdering av exploateringsfastigheter vid 1975 års taxering meddelades i Handledningen. Två olika metoder kan komma till användning. I normalfallet föreligger en detaljplan vars genomförande är aktuellt. Värderingen utgår då från det bebyggande som är tillåtet enligt planen. Är däremot planen inaktuell och skall den omarbetas eller är den inte helt färdig i sina detaljer anges enligt Handledningen för exploateringsområdet ett råmarkspris uttryckt i kr./m^2.

I båda de fall som har nämnts upprättades markvärdekartor till ledning för värderingen.

En redogörelse för innehållet i Handledningen lämnas i det följande.

17.1.1.2 Upprättande och utformning av markvärdekartor

Fastighetstaxeringsombudet upprättade vid provtaxeringen förslag till markvärdekarta i enlighet med de principer som har angetts för småhus-, hyreshus- och industrifastigheter. För gator, grönområden och motsvarande upprättades inte markvärdekartor.

Förelåg detaljplan omfattade markvärdekartan mark som i planen lagts ut för enskilt bebyggande. Kartan var utformad på samma sätt som tidigare har

angetts i fråga om småhus-, hyreshus- och industrifastigheter.

Var planen inaktuell eller var den inte färdigställd angavs på markvärdekartan ett riktvärde som utgjorde ett genomsnittligt förväntningsvärde per kvadratmeter. Förelåg en klar och tydlig ortsprisnivå utgjorde riktvärdet 75 % av detta. Hade få eller inga köp skett sattes riktvärdet till 75 % av den prisnivå vid vilken försäljningar med en någorlunda grad av säkerhet kunde antas ske. I riktvärdet innefattades även ett beaktande av den sannolika exploateringstiden.

17.1.1.3 Bestämmande av värde

Angav markvärdekartan riktvärde för mark, som var avsedd för enskilt bebyggande, beräknades markvärdet för exploateringsfastigheten genom att antalet småhustomter och/eller storleken av hyres- och industritomter multiplicerades med de på markvärdekartan angivna riktvärdena för tomtmarken för respektive fastighetstyp. Det med ledning av markvärdekartan beräknade värdet justerades nedåt om taxeringsenheten innehöll ett stort antal tomter, som inte kunde förväntas vara försålda eller bebyggda inom två år.

Angav markvärdekartan ett kvadratmeterpris för hela exploateringsområdet beräknades markvärdet för exploateringsfastigheten genom att riktvärdet för tomtmarken multiplicerades med totalarealen för taxeringsenheten.

Mark som var upplåten för kommunikationsändamål åsattes inte värde. Område som var avsett att

nyttjas för kommunikationsändamål eller var avsett att användas eller användes som grönområde eller motsvarande åsattes värde endast om ägaren kunde använda marken så att den gav honom en ej obetydlig avkastning eller var berättigad till en ej obetydlig ersättning vid markens upplåtande för avsett ändamål.

Utarrenderade tomtplatser som hade brutits ut till särskilda taxeringsenheter värderades enligt samma grunder som gällde för värdering av utarrenderade tomtplatser på jordbruksfastighet (se avsnitt 17.1.2).

17.1.2 Övervärde på jordbruksfastighet

Det värde en taxeringsenhet kan ha med hänsyn till en möjlig exploatering för bebyggelseändamål kan även beaktas genom åsättande av övervärde på jordbruksfastighet. Detta skulle enligt Handledningen ske så snart de framtida bebyggelsemöjligheterna var så påtagliga att de skulle verka höjande på köpeskillingen vid en eventuell försäljning.

Till ledning för åsättande av övervärde på grund av exploateringsmöjligheter fanns markvärdekartor. Dessa utvisade då detaljplan saknades 50 % av konstaterad marknadsvärdenivå resp. uppskattad värdenivå uttryckt i kr./m^2. Fanns detaljplan utformades markvärdekartan på sätt som har angetts beträffande exploateringsfastighet.

Förberedelsearbetet för taxeringen av jordbruksfastighet med övervärde utfördes i samordning med motsvarande arbete för taxeringen av exploateringsfastigheter som tillhörde kategorin annan fastig-

het. Övervärde åsattes alltid då en klar och tydlig ortsprisnivå förelåg. Då detaljplan inte hade fastställts upptogs som övervärde skillnaden mellan ett belopp motsvarande 50 % av värdet enligt ortsprisnivån för taxeringsenheten eller den berörda delen därav och dess taxeringsvärde för användning för jord- eller skogsbruk. Fanns fastställd detaljplan utgjorde motsvarande procenttal 75.

Då ortsprisnivån var osäkert bestämd upptogs övervärdet till skillnaden mellan ett belopp motsvarande 50 resp. 75 % av markens försäljningsvärde och dess taxeringsvärde vid användning för jord- eller skogsbruk. Även om köp av jämförbara fastigheter inte hade förekommit åsattes övervärde när arbete med upprättande av byggnadsplan eller stadsplan i avslutande skede pågick och fastigheten låg i omedelbar anslutning till fastigheter som redan hade tagits i anspråk för bebyggelse samt det uppenbarligen inte förelåg något hinder för att den utnyttjades på samma sätt eller det förelåg påtaglig möjlighet för exploatering. Vid värderingen togs hänsyn till när exploateringen kunde beräknas påbörjas samt exploateringstidens längd.

Utarrenderade tomtplatser som inte hade brutits ut till särskild taxeringsenhet (exploateringsfastighet) togs upp som särskild tillgång. Värderingen av utarrenderade tomtplatser skedde på samma sätt som om byggnadens ägare hade ägt även marken, dvs. normalt till 80 % av det värde som markvärdekartan utvisade.

17.2 Synpunkter och förslag

17.2.1 Allmänt om värdering av exploateringsmark

Enligt den av kommittén föreslagna definitionen av exploateringsmark bör denna omfatta mark som enligt fastställd detaljplan till någon del är avsedd att användas för byggnadsändamål och som inte indelas som tomtmark. Bebyggelsen av marken kan ske på olika sätt, nämligen med småhus, hyreshus eller industribyggnader.

Vid 1975 års taxering kunde, som har nämnts i föregående avsnitt, exploateringsvärde även åsättas jordbruksfastighet såsom övervärde.

Kommittén har såsom redovisats under avsnitt 10.2.2.4 föreslagit att delvärdet övervärde skall utgå. Detta innebär att exploateringsvärde kommer att åsättas endast den mark som indelas som exploateringsmark.

Exploateringsvärde kommer således att åsättas sådan mark som ingår i fastställd plan men där fastighetsbildning enligt planen ännu inte har skett. När fastighetsbildningen har skett indelas marken som tomtmark resp. övrig mark. Den del som därvid indelas som övrig mark dvs. den mark inom värderingsenheten som inte är avsedd att bebyggas - exempelvis mark som är utlagd till gata, park, allmän plats etc. - bör i analogi med vad som eljest bör gälla för denna typ av mark inte åsättas något värde.

Kommittén anser det inte realistiskt att i fastighetstaxeringssammanhang räkna med exploateringsvärden annat än i nu nämnda fall. Härför talar även regler i expropriationslagen (1972:719) och övergångsbestämmelserna till den lagen om bestämmande av löseskilling. Vid sådant bestämmande skall sådan ökning av fastighetens marknadsvärde av någon betydelse, som ägt rum efter 1 juli 1971, räknas ägaren till godo endast i den mån det blir utrett, att den beror på annat än förväntningar om ändring i markens tillåtna användningssätt.

Värde i form av förväntningar om framtida bebyggelse bör således enligt kommitténs mening till skillnad mot tidigare inte medföra en höjning av taxeringsvärdet, om inte förväntningarna har sin grund i en fastställd plan.

Värdering av exploateringsmark bör enligt kommitténs mening ske på följande sätt. Den mark som avses att bebyggas bör värderas med utgångspunkt i de riktvärden som gäller motsvarande tomtmark. Exploateringsmark som skall bebyggas med småhus bör exempelvis värderas med utgångspunkt i riktvärdena för småhustomter inom området.

Det tillämpliga riktvärdet bör sedan multipliceras med en exploateringsfaktor, varigenom hänsyn tas till den tid inom vilken exploateringen av området är slutförd.

Den mark inom värderingsenheten som inte är avsedd att bebyggas - exempelvis mark som är utlagd till gata, park, allmän plats etc. - bör i analogi med vad som eljest bör gälla för denna typ av mark inte åsättas något värde.

17.2.2 Vad riktvärdet bör avse

Riktvärdet för exploateringsmark erhålls genom att riktvärdet för den aktuella typen av tomtmark multipliceras med den exploateringsfaktor varmed riktvärdet för tomtmarken skall multipliceras. Riktvärdet för tomtmarken i fråga utgörs av de riktvärden som inom området har fastställts för småhus-, hyreshus- och industritomter.

Exploateringsfaktorn skall avspegla förhållandet mellan markens värde vid en exploatering i framtiden och vid en exploatering som kan ske omedelbart. Exploateringsfaktorn bör således bestämmas med hänsyn till den tid det kan beräknas ta innan exploatering är helt genomförd. Skillnaden i värde kan enligt erfarenheter från den allmänna marknaden beräknas med hjälp av en räntefaktor. Kalkylräntan kan därvid behöva varieras i olika områden beroende på hur värdesäker marken kan beräknas vara. Generellt gäller att ju starkare värdestegring som kan förväntas beträffande tomtmarken desto lägre kalkylränta bör väljas. Vid 1975 års taxering använda räntesatser om 5-6 % bör kunna tillämpas även vid 1981 års taxering. Inom vissa områden, exempelvis storstadsregioner, där tomtplatserna är i högre grad värdesäkra än i övriga områden, kan det dock bli aktuellt att tillämpa en lägre räntesats.

Kommittén föreslår att det i 11 kap. 5 § föreskrivs att riktvärde för exploateringsmark bestäms genom att de riktvärden som har fastställts för tomtmark för småhus, hyreshus eller industribyggnader multipliceras med en exploateringsfaktor.

Storleken av exploateringsfaktorn bör, såsom har redovisats inom avsnitt 12.2.10, bestämmas av RSV och redovisas på den riktvärdekarta som kommittén har förutsatt kommer att användas vid 1981 års taxering.

17.2.3 Värdeområden och värdefaktorer m.m.

Genom att riktvärdet för exploateringsmark enligt kommitténs förslag skall bestämmas med utgångspunkt i de riktvärden som gäller för tomtmark kommer de värdeområden som fastställs för tomtmark att läggas till grund även vid värderingen av exploateringsmarken.

Storleken av exploateringsfaktorn är som tidigare nämnts beroende av den tid inom vilken exploateringen kan beräknas vara slutförd. Denna tid kan indelas i två skeden, nämligen den tid som kan beräknas förflyta innan exploateringen börjar och den tid under vilken exploateringen kan komma att pågå. Med hänsyn härtill bör värdefaktorerna för exploateringsfaktorn vara väntetid och exploateringstid.

I den mån en klassindelning av värdefaktorerna för exploateringsfaktorn är erforderlig bör det ankomma på regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att utfärda närmare föreskrifter härom. Kommittén anser det inte nödvändigt att i lagtext föreskriva hur en klassindelning i förekommande fall skall ske.

11 kap. 6 § föreslås innehålla en bestämmelse om att exploateringsfaktorn skall bestämmas

för skilda förhållanden för de ovan angivna värdefaktorerna. Vidare bör i paragrafen ges en kort definition av varje värdefaktor.

17.2.4 Säregna förhållanden

De säregna förhållanden beträffande småhustomter, hyreshustomter och industritomter som enligt tidigare avsnitt kan föranleda en justering av riktvärdet bör äga tillämpning även beträffande exploateringsmarken.

Dessutom bör justering kunna ske på grund av omständigheter som har betydelse för exploateringsfaktorns storlek. En justering på denna grund bör dock normalt inte komma att aktualiseras.

18 VÄRDERING AV TÄKTMARK

18.1 Gällande ordning

18.1.1 Allmänt

Täktmark kunde vid 1975 års taxering antingen taxeras som annan fastighet eller åsättas värde som särskild tillgång på jordbruksfastighet. I punkt 2 e) av anvisningarna till 10 § KL nämns grusfyndigheter som exempel på sådan särskild förmån eller naturtillgång som kan föranleda att värde av särskilda tillgångar åsätts.

Enligt Handledningen skulle fastighet eller del av fastighet, vars värde i huvudsak bestod av fyndighet av grus, sten, lera, torv m.m. samt anläggningar och byggnader, som uppförts för brytningen, taxeras som annan fastighet under förutsättning att tillgången inte var av beskaffenhet att den skulle åsättas värde som särskild tillgång för jordbruksfastighet. Värderingen av marken på en sådan täktfastighet skedde på samma sätt som värdering av grus- och andra fyndigheter på jordbruksfastighet. För dessa lämnades i Handledningen följande värderingsregler.

18.1.2 Värderingsprinciper

Åsättande av värde på fyndigheter av grus, sten,

lera, sand, torv m.m. aktualiserades om täkt pågick, täkttillstånd jämlikt naturvårdslagen eller annan lagstiftning hade meddelats eller sådant tillstånd hade sökts före 1 november 1972, talan hade väckts vid domstol angående ersättning för mistad täkträtt (naturreservat) eller det eljest på taxeringsenheten förekom fyndighet som kunde förmodas väsentligt påverka enhetens marknadsvärde.

Länsstyrelsens naturvårdsenhet tillhandahöll dels kommunvis upprättade förteckningar över vilka fastigheter som berördes av pågående täkt eller för vilka täkttillstånd hade meddelats, dels synpunkter på hur arrendepriset varierade inom länet.

I brist på ortspriser på grustäkter av olika storlek och beskaffenhet bestämdes värdet genom kapitalisering av den väntade nettoavkastningen. Kapitaliseringen skedde efter 6 %. Valet av räntefot gjordes mot bakgrund av att värdet skulle direkt kunna hänföras till taxeringsvärdenivån. Därutöver angavs att viss justering av riktvärdet skulle ske vid kortare exploateringstider.

18.1.3 Bestämmande av värdet

För att kunna bestämma värdet behövdes kännedom om ortspriset per kubikmeter grus - dvs. det pris som markägare i trakten fick vid upplåtande av täkträtt. Vidare behövdes kännedom om uttagen kvantitet per år samt återstående tid för uttag. Om täkt ännu inte hade öppnats, användes uppgifter från täkttillstånd och täktplan om volym, tidpunkt för beräknat påbörjande av täkten och om exploateringstid.

Var fastighetsägare berättigad till ersättning om han vägrades tillstånd till grustäkt, skulle - innan slutlig ställning hade tagits till tillståndsfrågan - taxeringen grundas på den ersättning som utgick vid vägrat tillstånd. Då sådan ersättning hade beräknats av statlig myndighet borde denna ersättning vara vägledande vid taxeringen. Undantagsvis kunde ersättningen vara prövad i domstol.

Om fastighetsägaren hade vägrats tillstånd och inte var berättigad till ersättning åsattes inte något värde. Motsvarande gällde då tillstånd hade vägrats och ersättning härför hade utgått.

18.2 Synpunkter och förslag

18.2.1 Allmänt om värdering av täktmark

Värdet av olika fyndigheter såsom grus, sten, lera m.m. kunde vid 1975 års taxering med stöd av punkt 2 e)av anvisningarna till 10 § KL ingå i delvärdet värde av särskilda tillgångar på jordbruksfastighet. Detta delvärde bör såsom kommittén har föreslagit i annat sammanhang slopas. För täktmarkens del innebär detta att den antingen får bilda egen taxeringsenhet eller ingå i ett annat av kommittén föreslaget delvärde.

Kommittén anser att det är realistiskt att räkna med värden på täkter endast i de fall då sådana täkter som anges i 18 § naturvårdslagen pågår eller täkttillstånd har lämnats enligt detta lagrum eller enligt vattenlagen. Mark som berörs av sådan täkt bör som har föreslagits i 2 kap. FTL klassificeras som täktmark och i 4 kap. samma lag utgöra en särskild taxeringsenhet, täktenhet.

I övrigt bör således mark som kan komma att beröras av en framtida täktverksamhet inte åsättas särskilt värde.

De täkter som anges i 18 § naturvårdslagen är sten, grus, sand, lera, jord, torv eller andra jordarter.

Riktvärdet för täktmark bör beräknas som produkten av värdet per kubikmeter brytvärd fyndighet av olika slag vid omedelbar brytning och av en brytningsfaktor. Genom brytningsfaktorn tas hänsyn till den tid som kan beräknas förflyta innan brytningen är slutförd.

18.2.2 Vad riktvärdet bör avse

Riktvärdet för täktmark erhålls genom att ett värde per kubikmeter brytvärd fyndighet multipliceras med en brytningsfaktor. En bestämmelse med detta innehåll bör tas in som ett första stycke i 12 kap. 7 § FTL.

Då något ortspris på olika täkter inte går att fastställa bör i stället det marknadsmässiga arrendepriset läggas till grund för riktvärdet. Den del av riktvärdet som avser kubikmetervärdet bör därför utgöras av marknadsmässigt arrendepris vid omedelbar brytning, dvs. priset då brytningsfaktorn är 1,0. Detta pris bör få anges endast till vissa bestämda värden i en värdeserie som fastställs av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Serien bör enligt kommitténs mening ha följande utformning, varvid värdet anges i kr.: 1,00, 1,50, 2,00, 2,50, 3,00, 3,50, 4,00, 4,50, 5,00, 6,00, 7,00, osv. Riktvärdet bör där så är möjligt redovisas på riktvärdekarta.

I andra stycket av 12 kap. 7 § bör föreskrivas att kubikmetervärdet vid omedelbar brytning inom varje värdeområde skall bestämmas till marknadsmässigt arrendepris och att det får anges endast till värden i en fastställd värdeserie.

Kommittén förutsätter att RSV ges i uppdrag att fastställa denna värdeserie.

Brytningsfaktorns storlek bör avspegla förhållandet mellan täktmarkens värde vid en brytning som kan ske först i framtiden och värdet vid en brytning som kan ske omedelbart. Brytningsfaktorn bör således bestämmas med hänsyn till den tid det kan beräknas ta innan brytningen är helt genomförd.

Beträffande räntesatsen valdes denna vid 1975 års taxering mot bakgrund av att värdet skulle direkt kunna hänföras till taxeringsvärdenivån. Denna metod visade sig emellertid ha betydande olägenheter, främst vid korta brytningstider.

Mot bakgrund härav föreslår kommittén att man använder en metod som innebär att en lämplig kalkylräntefot väljs, t.ex. 5 %, och att anpassningen till taxeringsvärdenivån görs så att de arrendepriser som anges på riktvärdekartan uppgår till 75 % av marknadsmässiga arrendepriser.

18.2.3 Värdefaktorer m.m.

Den omständighet som framför allt inverkar på kubikmeterpriset är vad fyndigheten består av, dvs. sten, grus, sand, lera, jord, torv eller andra jordarter. Särskilda riktvärden bör således normalt bestämmas för varje täkttyp. Detta har i lagtext-

förslaget uttryckts på så sätt att kubikmetervärdet enligt 12 kap. 7 § skall anges för olika slag av brytvärd fyndighet, varvid som exempel på olika fyndigheter uppräknas de fyndigheter som anges i 18 § naturvårdslagen.

Storleken av brytningsfaktorn är beroende av den tid inom vilken brytningen kan beräknas vara slutförd. Denna tid innefattar dels en viss väntetid som kan förflyta innan brytningen kan beräknas börja, dels den tid under vilken brytningen kan beräknas pågå. Värdefaktorerna för brytningsfaktorn bör därför vara väntetid och brytningstid.

Vilka värdefaktorerna är samt en definition av dessa bör föreskrivas i 12 kap. 8 § FTL.

I den mån en klassindelning av värdefaktorerna för brytningsfaktorn är erforderlig bör det ankomma på regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att utfärda närmare föreskrifter härom. Kommittén anser det inte nödvändigt att i lagtext föreskriva hur en klassindelning i förekommande fall skall ske.

18.2.4 Säregna förhållanden

Säreget förhållande beträffande fyndigheten kan föreligga om denna är av särskilt bra eller dålig kvalitet eller om det brytvärda materialet är ojämnt fördelat inom fyndigheten. Likaså kan ovanligt höga återställningskostnader behöva beaktas, om de ligger nära i tiden.

19 VÄRDERING AV ÅKERMARK OCH BETESMARK

19.1 Gällande ordning

19.1.1 Allmänt

Vissa mer generella regler angående beräkning av jordbruksvärde finns i KL. Med jordbruksvärde avses enligt punkt 2 a) av anvisningarna till 10 § KL värdet av den produktiva marken med undantag av skogsmark och tomt, samt värdet av de markanläggningar som ligger inom taxeringsenheten och som används eller är behövliga för växtodlingen. Från jordbruksvärdet skall åkervärdet urskiljas och anges som särskild delpost. Den mark som skall ingå i jordbruksvärdet är således åkermark samt ängs- och betesmark. - Vid bestämmandet av jordbruksvärdet skall man utgå från att marken används för jordbruk. Med jordbruk avses enligt punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL i huvudsak växtodling på åker och äng samt djurskötsel och trädgårdsskötsel som bedrivs i samband med jordbruk. Till jordbruk räknas också binäring till jordbruk.

De mer detaljerade reglerna om värdering av åker och ängs- och betesmark utfärdades dock av RSV inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. En stor del av anvisningarna, särskilt de av mer generell karaktär, togs in i Handledningen. I de områdesanvisningar för jordbruk som RSV utfärdade för landets 106 värderingsområden för jordbruk gavs dessutom normer för bestämmande av jordbruksvärde - åkervärde och värde av ängs- och betesmark.

19.1.2 Upprättade och utformning av värderingsanvisningar för åkermark

I prop. 1973:162 "Fastighetstaxering m.m." angavs att till grund för bestämning av åkervärde skulle i princip läggas köp av såväl bebyggda som obebyggda fastigheter.

Den statistiska bearbetningen av gjorda köp inleddes med en utlistning från det s.k. lagfartsbandet. Dessa datalistor kom att omfatta ca 15 000 förvärv avseende såväl bebyggda som obebyggda fastigheter. Förvärven hade skett under åren 1970-1972 och hade lagfarits under samma period. Släktköp och köp av fastigheter som till övervägande delen bestod av skog fanns inte med bland de 15 000.

Detta grundmaterial bearbetades sedan av lantbruksnämnderna som beträffande obebyggda fastigheter utöver arealkontroll gjorde en klassificering med avseende på följande faktorer:

- Representativitet

  Förvärv av fastighet för lantbruksändamål (även deltidsjordbruk) bedömdes vara representativa.

  Förvärv av fastigheter med

  - o mindre än 2 ha åker
  - o speciella egenskaper såsom betydande särskilda tillgångar (t.ex. grus)

  eller exploateringsmöjligheter ansågs ej representativa

- Fastighetens läge

- Åkerns beskaffenhet

Försäljning av bebyggd fastighet som omedelbart hade följts av ett återköp av fastighetens brukningscentrum - s.k. "nettoköp" - betraktades som förvärv av obebyggd fastighet.

Efter denna bearbetning återstod för hela riket ca 4 000 representativa förvärv varav ca 1 200 avsåg obebyggda fastigheter. Huvuddelen av dessa 1 200 förvärv avsåg del av fastighet eller s.k. nettoköp och endast en mindre del avsåg hela registerfastigheter. För vart och ett av åren i undersökningsperioden erhölls således ca 400 representativa förvärv av obebyggda åkerfastigheter.

Under förberedelsearbetets inledande skede fann man att de värdepåverkande faktorerna godhet, brukningsförhållanden och dränering var bäst ägnade att i en för riket enhetlig värderingsmetod beskriva värdeskillnader för åker inom relativt små avgränsade områden. De anvisningar om bestämmande av åkervärde som finns i Handledningen har därför fått följande principiella innehåll.

Åkermarkens godhet utgör ett uttryck för åkerns produktionsförmåga. För värdefaktorn godhet finns sex godhetsklasser, där klasserna 1-4 avser fastmarksjord och klasserna 5 och 6 torvmarksjord. Klass 1 avser alltid den bästa klassen.

Åkermarkens brukningsförhållanden bedöms med hänsyn främst till rådande arronderingsförhållanden men även till ytavrinningen och till skicket hos huvudavloppen. Med jordbruksfastighets arronderingsförhållanden avses främst fältstorlek, fältform, antal skiften och deras spridning och avstånd från brukningscentrum. För värdefaktorn brukningsförhållanden finns tre klasser.

Åkermarkens dränering bedöms med hänsyn till åkerns dräneringsförhållanden. För värdefaktorn dränering finns två dräneringsklasser.

RSV fastställde vidare för vart och ett av de 106 värderingsområdena en J-tabell med värden för i området förekommande klasskombinationer av värdefaktorerna godhet, brukningsförhållanden och dränering.

Genom att indela riket i 106 värderingsområden inom vilka prisbildningen och den naturliga beskaffenheten hos åkermarken skulle vara i möjligaste mån homogen kom man i stor utsträckning att beakta värdefaktorns läge, dvs. den inverkan läget i stort har på värdet. Vid gränsdragningen mellan olika värderingsområden utnyttjades i regel befintliga administrativa gränser och därvid huvudsakligen församlingsgränser. Undantagsvis blev man hänvisad till att använda gräns mellan s.k. skördeområden vilka används i samband med de objektiva skördeuppskattningarna.

Det stod på ett tidigt stadium klart att man endast skulle kunna få statistiskt stöd för den genomsnittliga prisnivån på åker inom visst område. Därför ansågs det lämpligt att använda en relativ klassificering, dvs. att bestämma värdefaktorerna mot bakgrund av vad som är normalt inom varje statistikområde. Denna princip kom till användning vad gäller godhets- och brukningsförhållandena medan det visade sig mest lämpligt att göra en absolutbedömning (tillfredsställande - otillfredsställande) av dräneringsförhållandena.

Statistikbearbetningen inriktades sedan på att få fram det värde som kunde anses svara mot dessa normalförhållanden. Värdet kallas normvärdet för åker.

De beräkningar som låg bakom fastställandet av dessa normvärden kan i korthet beskrivas enligt följande. - Då ett stort antal av förvärven förutom åker även omfattar skog, ängs- och betesmark samt icke produktiv mark gällde det att försöka bestämma den andel av köpeskillingen som avsåg åker. Härvid användes i huvudsak den s.k. koefficientmetoden, dvs. de vid 1970 års taxering åsatta delvärdena för skog resp. betesmark multiplicerades med särskilda köpeskillingskoefficenter och avräknades från köpeskillingen. Med stöd av en i prop. 1973:162 (s. 325) redovisad specialbearbetning av köp av vissa skogsfastigheter kom man att för skogsvärdet använda koefficienter mellan 2.0 och 3.0.

Efter denna reduktion beräknades åkervärdet per hektar för varje förvärv. För att bestämma det genomsnittliga hektarvärdet för varje värderingsområde, ansågs medianvärdet vara det lämpligaste statistiska måttet eftersom materialet var relativt begränsat och i vissa fall heterogent.

De beräknade medianvärdena, som kan sägas vara hänförliga till 1971 års prisnivå, uppräknades till 1973 års prisnivå med ledning av den pristrend som kan utläsas ur SCB:s prisstatistik för jordbruksfastigheter.

Enligt Handledningen skulle kompletterande anvisningar för klassificering lämnas i områdesanvisningarna. I dessa anges bl.a. trakter där åkern borde klassificeras på sätt som anges i anvisningen.

19.1.3 Upprättande och utformning av värderingsanvisningar för ängs- och betesmark

Riktvärden för ängs- och betesmark togs fram med en metodik som i princip var analog med den som till-

lämpats beträffande åker. Ängs- och betesmark bör sålunda enligt Handledningen inom varje värderingsområde indelas i klasser med hänsyn till jordens produktionsförmåga. Klasserna skall enligt Handledningen normalt vara tre eller flera, om det finns skäl till det. Normalt finns det två klasser för kultiverad betesmark och en klass för annan gräsbärande mark.

Klassificeringen kom att ske som en absolutklassificering - dvs. klassificeringen gjordes inte som en jämförelse med normalförhållandena inom området - med ledning av i områdesanvisningarna angivna klassificeringsanvisningar.

19.1.4 Utformning av värderingsanvisningar för markanläggningar för växtodlingen

Markanläggningar som används eller behövs för växtodlingen skall enligt Handledningen normalt beaktas genom att åkern resp. ängs- och betesmarken värderas med hänsyn till de odlingsförutsättningar som råder efter det anläggningarna har tillkommit. I undantagsfall värderas marken och anläggningen separat. I vissa fall används därvid beträffande markanläggningarna värderingsmetodiken för värdering av industribyggnader. Detta gäller exempelvis sådana markanläggningar som vissa stationära bevattningsanläggningar med tillhörande nedgrävda stamledningar.

19.1.5 Bestämmande av jordbruksvärde

Utöver Handledningen finns som nämnts till ledning för bestämmande av åkervärde och värde av ängs- och

betesmark av RSV meddelade och länsvis samlade områdesanvisningar för jordbruk m.m. som RSV meddelat och som samlats länsvis. Områdesanvisningarna innehåller för varje värderingsområde följande:

- värderingsområdets omfattning (församlingslista och karta)

- riktvärden för åker av olika beskaffenhet i form av J-tabell

- klassificeringsanvisningar för åker

- riktvärden för ängs- och betesmark av olika beskaffenhet

- klassificeringsanvisningar för ängs- och betesmark

- eventuella s.k. särskilda hänsynstaganden vid tillämpning av anvisade riktvärden

För åkermarken bestod det väsentliga värderingsarbetet i att för varje värderingsenhet bestämma godhetsklass, brukningsklass och i förekommande fall dräneringsklass. Med hjälp av dessa värdefaktorer, som utgör ingångsdata i J-tabellen, avläser man ur tillämplig J-tabell åkervärdet per hektar.

Om prisbildningen inom visst område eller för viss fastighetstyp mera allmänt avvek från vad som var vanligt inom värderingsområdet beaktas detta genom ett procentuellt avdrag från eller tillägg till riktvärdet.

Regler om detta finns under rubriken "Särskilda hänsynstaganden" i områdesanvisningarna. Anledning till ett sådant särskilt hänsynstagande kan exempelvis

vara speciella förutsättningar i fråga om ekonomiskt läge (t.ex. Visingsö) eller speciella odlingsmöjligheter.

Det åkervärde per hektar som tagits fram enligt områdesanvisningarna multiplicerades med enhetens åkerareal.

Föreligger säregna förhållanden som gör att åkern på den enskilda taxeringsenheten avviker från vad som är normalt i trakten på ett sätt som i inte oväsentlig utsträckning kan påverka taxeringsenhetens marknadsvärde, justeras det åkervärde som beräknats enligt områdesanvisningarna. Exempel på sådana förhållanden är onormal hävd som inte har beaktats vid klassificeringen, förekomst av flyghavre väsentligt över det normala, onormalt lång enskild utfartsväg som brukaren ensam underhåller, speciella möjligheter att till rimlig kostnad anordna bevattning som väsentligt höjer skördeutbytet, odlingsmöjligheter, som endast förekommer för ett fåtal taxeringsenheter (möjlighet till viss specialodling inom större område beaktades i områdesanvisningarna) förekomst av naturreservatsbestämmelser, hälsovårdsbestämmelser och liknande.

Samma normer som för värdering av åker tillämpas även för värdering av köksväxtodling samt odlingar med fruktträd och bärbuskar. Sådana odlingar kan också utgöra värde av särskild tillgång.

Vid bestämmande av värde av ängs- och betesmark bestäms först klassen för varje värderingsenhet. I områdesanvisningarna avläser man därefter det riktvärde per hektar som har angetts för varje klass. Riktvärdet multipliceras med värderingsenhetens areal.

I fråga om värderingsenheter, för vilka säregna förhållanden föreligger, justeras det värde som beräknats enligt områdesanvisningen. Justering kan beträffande kultiverad betesmark ske om det är speciellt lönsamt att gödsla marken. Justering av värdet av annan gräsbärande mark kan komma i fråga om marken är särskilt lämpad för bete. Ligger gräsbärande mark oanvänd i avvaktan på skogsplantering bestäms värdet per hektar till samma belopp som närliggande skogsmark. Slutligen kan även naturreservatsbestämmelser och liknande inverka på värdet av ängs- och betesmark.

Mark som det finns odlingar med fruktträd på hänförs till ägoslaget åker och värderas i enlighet med vad som anges i tillämplig områdesanvisning. Utöver detta värde åsätts fruktträden, bärbuskarna m.m. värde som särskild tillgång.

Vid värderingen beaktas bl.a. att det tar viss tid innan fruktodlingarna är i full bärighet och kan börja återbetala gjorda investeringar, att omplantering behövs efter visst antal år och att träden kan utsättas för betydande skador under kalla vintrar. Odling åsätts inte värde då marken med fruktträd understiger 0,5 ha. För arealer som är 0,5 ha eller större sker värderingen enligt en särskild tabell som anger värden per hektar för odlingen beroende på trädens ålder och antal träd per hektar. Värderna avser från odlingssynpunkt gynnsamma områden i Syd- och Mellansverige. För övriga områden används lägre tal. Om träden är av sämre beskaffenhet minskas taxeringsvärdena i proportion till den försämrade beskaffenheten.

19.2 Synpunkter och förslag

19.2.1 Allmänt

Den värderingsmodell som kommittén föreslår för värdering av åkermark och betesmark skiljer sig i sin principiella uppbyggnad inte från den modell som tillämpades vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Kommittén föreslår således att man för varje värderingsenhet skall bestämma åkermarkens godhetsklass och brukningsklass utifrån vad som är normalt inom ett värdeområde medan dräneringsklassen skall bestämmas med ledning av absolutdefinition. Betesmarken skall värderas med hänsyn till värdefaktorn beskaffenhet, som ges en absolutdefinition.

Undersökningar av taxeringsutfallet (värde/ha) för åkermarken vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ger vid handen att förväntat resultat borde kunna uppnås säkrare om man bygger vidare på och ytterligare förbättrar anvisningarna för nuvarande värderingsmodell.

De studier som har företagits i fråga om utfallet av taxeringen av åkermark vid 1975 års taxering visar att fastighetstaxeringsnämnderna i regel använt de möjligheter till klassificering som J-tabellen medgav på ett sådant sätt som åsyftades.

Kommittén finner inte skäl att föreslå att olika godhetsklasser skall gälla för fastmarksjord och torvmarksjord vid 1981 års taxering. I stället bör det på riktvärdekartan för varje värdeområde utarbetas en anvisning som anger var de olika godhetsklasserna dominerar. En sådan anvisning bör "täcka" hela värdeområdet, varvid olika jordarter med olika godhet samtidigt kan beaktas. Då det inom del av värdeområde i

huvudsak förekommer annan brukningsklass än den normala bör även detta anges på riktvärdekartan.

19.2.2 Vad riktvärdet bör avse

Riktvärdet för åker- resp. betesmark bör anges i kronor per hektar för de klasskombinationer av värdefaktorerna godhet, brukningsförhållanden och dränering som förekommer inom värdeområdet. 13 kap. 1 § FTL föreslås innehålla en bestämmelse om att riktvärdet för åkermark skall utgöra värdet per hektar. Motsvarande bestämmelse för betesmark bör tas in i 13 kap. 4 §.

19.2.3 Värdeserien för åkermark

Vid 1975 års taxering upprättades individuella J-tabeller för varje värdeområde. Dessa visade sig vara mycket lika varandra vid samma värdenivå. Kommittén utgår därför från att man kan utforma ett J-tabellsystem med på förhand bestämda värdesteg mellan intilliggande klasser. Härigenom får man för varje värdeområde t.ex. beträffande godhet söka avgöra vilken skillnad i produktionsförmåga som måste uppnås för att komma från en klass till en annan. Samtidigt ger en sådan fast utformning av J-tabellerna en viss värdespännvidd vilket utgör en begränsning för ett värdeområdes omfattning. I ett tabellverk bör riktvärdet för åkermark som är tillfredsställande dränerad, av genomsnittlig godhet och med normala brukningsförhållanden knytas till värden i en fastställd värdeserie.

Värdeserien bör ställas i relation till vad som i det följande kommer att föreslås som lägsta resp. högsta värdeskillnaden mellan två intilliggande klasser 500 kr. resp 3 000 kr.

Med hänsyn till vad nu har anförts anser kommittén att följande värdeserie bör komma till användning.

Nivå i kr.	Steg i kr.
1 000 - 4 000	500
5 000 - 18 000	1 000
20 000 -	2 000

Bestämmelsen om att riktvärdet får anges endast till värden i en värdeserie föreslås tas in i 13 kap. 2 § FTL.

19.2.4 Avgränsning av värdeområde

Värdeområdena vid taxeringen år 1981 bör avgränsas efter samma principer som gällde för värderingsområdena vid 1975 års taxering. Således bör inom ett värdeområde inverkan av värdefaktorerna godhet, brukningsförhållanden och dränering kunna bedömas enligt enhetliga regler. Kommittén föreslår som en ambitionsnivå vid denna avgränsning att värdeskillnaden mellan två klasser i förhållande till värdet vid genomsnittlig godhet resp. normala brukningsförhållanden får uppgå till högst 20 % dock lägst 500 kr./ha och högst 3 000 kr./ha.

En ytterligare låsning av värderingsmodellen anser kommittén inte vara motiverad. De enda påvisade negativa erfarenheterna i denna del från 1975 års taxering är att i gränserna mellan vissa områden har uppkommit omotiverade värdesteg. Sådana effekter samt påvisade relativa värdeförändringar bör kunna bearbetas och i många fall elimineras om man vid förberedelsearbetet beaktar erfarenheter som vanns vid 1975 års taxering.

19.2.5 Värdefaktorer och klassindelning

19.2.5.1 Åkermark

De värdefaktorer som enligt kommitténs mening särskilt bör beaktas vid bestämmandet av riktvärdet för åkermark är godhet, brukningsförhållanden och dränering. En redogörelse för varje värdefaktor lämnas i det följande.

Godhet

Åkermarkens godhet är ett uttryck för dess produktionsförmåga. Det föreligger stora problem att även vid den relativa gradering som föreslås avgöra vid vilken avkastning gränsen mellan två godhetsklasser skall bestämmas. Dessutom är avkastningen i det enskilda fallet beroende på brukarens intresse och färdighet samt beroende av väderleksbetingelser som kan variera mycket från år till år och då även mellan närliggande områden.

I de fall hävden är speciellt god eller dålig och detta förhållande kan antas väsentligt öka eller minska marknadsvärdet bör möjlighet finnas att med angivande av säreget förhållande justera värderingsenhetens värde.

Brukningsförhållanden

Värdefaktorn brukningsförhållanden är ett uttryck för åkermarkens läge i förhållande till annan åker samt dess inre arrondering, dvs. fältstorlek, fältform och förekomst av brukningshinder. Med fältform avses såväl fältens lutningsförhållanden som fältsidornas sträckningar. Jämfört med den ordning som gällde vid 1975 års taxering föreslår således kommittén att från

värdefaktorn brukningsförhållanden skall utmönstras bedömningen av taxeringsenhetens yttre arrondering samt avlopps- och ytavrinningsförhållanden. I den mån dessa faktorer avviker från vad som är normalt inom värdeområdet i sådan utsträckning att marknadsvärdet påverkas väsentligt bör även här ges möjlighet till justering av värdet för säregna förhållanden.

Dränering

Åkermarkens dränering är ett uttryck för de aktuella dräneringsförhållandena, varmed avses detaljavvattningen och sådan avvattning som sker genom täckta stam- eller huvudledningar. Huvudavvattningen genom större öppna åar eller andra vattendrag skall normalt inte beaktas vid bedömningen av dräneringen utan antingen påverka riktvärdenas bestämmande eller beaktas genom justering för säregna förhållanden.

Till skillnad mot vad som gällde vid 1975 års taxering bör det finnas möjlighet att använda tre dräneringsklasser där den föreslagna klass 2 skall utgöra en mellanklass. Denna bör ges en sådan definition att den kommer till användning t.ex. då befintlig täckdikning trots att den fungerar någorlunda tillfredsställande sannolikt kommer att behöva förnyas efter ca tio år.

Erfarenheterna från 1975 års taxering visar att man endast inom hälften av värderingsområdena tillämpade en värdesättning som svarar mot mellanklassen.

13 kap. 3 § föreslås innehålla en uppräkning och definitioner, enligt vad som nu angetts, av de olika värdefaktorer som skall särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande. Vidare bör i anslutning till varje värdefaktor tas in bestämmelserna om klassindelning.

19.2.5.2 Betesmark

Beskaffenhet

Med värdefaktorn beskaffenhet avses främst betesmarkens produktionsförmåga samt dess bruknings- och torrläggningsförhållanden. Vid 1975 års taxering indelades ängs- och betesmarken normalt i tre klasser med hänsyn till markens produktionsförmåga. För värdefaktorn beskaffenhet bör även från 1981 års taxering finnas tre klasser som bör beskrivas med inriktning främst på betesmarkens avkastning och betets kvalité. Vid klassificeringen bör brukningsförhållandena främst avse betesmarkens läge i förhållande till bruknings-centrum. Begreppen kultiverad betesmark och annan gräsbärande mark som vid 1975 års taxering användes vid klassificeringen av ängs- och betesmarken bör inte användas vidare.

Dessa regler föreslås utgöra 13 kap. 5 §.

19.2.6 Säregna förhållanden

Föreligger säregna förhållanden, dvs. egenskaper och omständigheter, som inte är hänförliga till godhets-, bruknings- eller dräneringsförhållande och som gör att åkern på den enskilda taxeringsenheten avviker från vad som är normalt i trakten på ett sätt som i inte "oväsentlig utsträckning" kan väntas påverka taxeringsenhetens marknadsvärde, skall det enligt områdesanvisningarna beräknade åkervärdet justeras. Det skall således inte röra sig om småjusteringar.

Vid de undersökningar som har utförts har det framkommit att justering för säregna förhållanden har använts i stort sett på avsett sätt. För att avhjälpa de brister som framkommit föreslår kommittén att RSV

överser de skäl för justering som f.n. anges i anvisningarna.

De omständigheter som vid föregående allmänna fastighetstaxering angavs som skäl för justering av värderingsenhetens värde bör kunna tillämpas även i fortsättningen. På grund av den något modifierade definitionen av brukningsförhållanden kan det även vara motiverat att rekommendera en justeringsmöjlighet för t.ex. huvudavlopp av undermålig beskaffenhet.

Vidare kan de tillgångar som i gällande ordning åsatts värde som särskilda tillgångar men som enligt kommitténs förslag inte längre skall redovisas som särskilda delvärden beaktas vid värdering genom justering för säregna förhållanden. Detta gäller exempelvis värde av fruktodlingar.

20 VÄRDERING AV SKOGSMARK OCH VÄXANDE SKOG

20.1 Gällande ordning

20.1.1 Allmänt

Nu gällande metod för värdering av skog regleras till sina huvuddrag genom bestämmelserna i SKvI som vid 1975 års allmänna fastighetstaxering kom att ersätta tidigare skogsvärderingsinstruktion (SFS 1951:440).

Den väsentligaste förändring som infördes genom SKvI var att marknadsvärdet skulle utgöra värderingsgrund även för skogsmark och växande skog. Det förutsattes dock i SKvI (avsnitt A) att värderingen i huvudsak måste grundas på en avkastningsmetod. Där föreskrevs bl.a. följande:

I fråga om skogsmark med därå växande skog och med inom taxeringsenheten befintliga markanläggningar, som användes eller är behövliga för skogsbruket, kan marknadsvärdet för de särskilda taxeringsenheterna i allmänhet inte bestämmas med omedelbar ledning av verkställda fastighetsförsäljningar i orten. Marknadsvärdet skall därför bestämmas med ledning av värdetabeller. I tabellerna skall marknadsvärdet vara beräknat på grundval av skogens avkastning av virke.

Tabellerna upprättas enligt en schabloniserad värderingsmodell, byggd på förutsättningen att ett efter förhållandena avpassat uthålligt skogsbruk bedrives.

1971 års fastighetstaxeringsutredning föreslog vidare bl.a. att skogsuppskattningshandlingar skulle kunna infordras från fastighetsägarna samt att sådana handlingar som finns hos skogsvårdsstyrelse skulle kunna rekvireras därifrån om taxeringsmyndighet fann det lämpligt. Departementschefen var emellertid då inte beredd att föreslå någon allmän skyldighet att utlämna skogsuppskattningshandlingar. Skyldigheten inskränktes att gälla fastighetsägarna.

Taxeringsvärdenivån för skogsfastigheter bestämdes såsom tidigare berörts (avsnitt 10.2.1.6) inte som för andra fastigheter enligt principen prisläget vid ingången av året före taxeringsåret. För skogen utgick man av skäl som angetts i avsnitt 10.2.1.6 i stället från genomsnittet av 1970-72 års prisnivåer för skogsfastigheter, uppräknat i förhållande till prisutvecklingen för jordbruksfastigheter med obetydligt skogsinnehav. I praktiken rörde det sig om uppräkning med ca 6 % per år.

20.1.2 Utformning och upprättande av tabeller

20.1.2.1 Indelningen i värderingsområden

Enligt SKvI skall riket indelas i värderingsområden för taxeringen av skogsmark och växande skog. Ett värderingsområde skall omfatta ett eller flera län eller delar av län och det skall såvitt möjligt vara enhetligt i fråga om produktions- och avsättningsförhållanden för skog (SKvI avsnitt C pkt C.1).

RSV:s indelning av landet i värderingsområden framgår av följande figur. Speciella värdetabeller utarbetades för Gotland, som ingick i område 7.



Figur 1
Landets indelning i värderingsområden för 1975 års allmänna fastighetstaxering – Skogsbruk

Under rubriken "särskilda hänsynstaganden" fanns möjlighet att i RSV:s områdesanvisningar ange om avvikelser från värdetabellerna skulle göras inom visst område, där marknadsvärdenivån uppenbart avvek från vad som var normalt inom värderingsområdet i övrigt. Denna möjlighet utnyttjades för anvisningarna i område 5, W och X län.

20.1.2.2 Antal värdetabeller

Två olika typer av tabeller upprättades. En för värdering enligt en noggrannare metod och en för värdering enligt en förenklad metod. Vilken metod som skulle tillämpas i ett visst fall berodde på deklarationsunderlaget. Den noggrannare metoden förutsatte att man med stöd av skogsuppskattningshandlingar kunde göra en fördelning av barrskogsförrådet på dimensionsklasser. Fanns inte den möjligheten tillämpades den förenklade metoden.

20.1.2.3 Vad riktvärdet avsåg

De i värdetabellerna upptagna riktvärdena innefattade förutom det värde som härrör från skogens avkastning även sådana värden som generellt är förenade med innehav av skogsmark inom aktuellt värderingsområde. I skogsmarksvärdet inräknades därför ett visst grundvärde (normalvärde) av jakt och andra mer eller mindre ägareanknutna förmåner. Särskilt goda utnyttjandemöjligheter av jakt kan vid vissa förutsättningar värderas som särskild tillgång.

20.1.2.4 Värderingsmodellen

Den tillämpade värderingsmodellen består av två beräkningsled, nämligen en grundläggande nuvärdeberäkning baserad på en intäkts/kostnadsmetod och en därpå följande marknadsrelatering av beräknade nuvärden.

I åtminstone två avseenden skiljer sig intäkts/kostnadsmetoden radikalt från den avkastningsvärdering som utgjorde grund för den tidigare tillämpade metoden.

För det första övergav man den gamla normalskogsmodellen ("den normaliserade genomsnittsskogen") och gjorde avverkningsberäkningarna med hänsyn till skogens faktiska åldersklassfördelning inom värderingsområdena.

Den andra väsentliga förändringen gällde behandlingen av allmänna omkostnader och skogsvårdskostnader.

I den nya beräkningsmodellen togs allmänna omkostnader och skogsvårdskostnader upp till sina absoluta belopp och inte som procentuella avdrag. Detta resulterade dock i mycket låga kalkylvärden för kalmark och plantskog (för kalmark som regel negativa värden).

Eftersom negativa marknadsvärden knappast kunde bedömas vara realistiska infördes en spärr vid beräkningen av skogsbruksvärden, som innebar att värdet inte fick bli lägre än 20 kr. gånger idealboniteten i skogskubikmeter (i värderingsområde 10, 30 kr. gånger idealboniteten).

Bortsett från de områden där kalmarksvärdena tidigare varit noll eller nära noll medförde den nya beräkningstekniken som regel en sänkning av kalmarksvärdena år 1975 jämfört med 1970 års allmänna fastighetstaxering.

Förutsättningarna för nuvärdeberäkningen dvs. avverkningsberäkning, bruttopriser, kostnader och diskonteringsprocent valdes så att den så vitt möjligt skulle leda till ett "marknadsvärde av virkesproduktion". Detta innebar bl.a. att man valde diskonteringsprocenten 5, som då ansågs ge marknadsmässiga värderelationer mellan ung och gammal skog.

Emellertid skall även "sådana värden som generellt är förenade med innehav av skogsmark beaktas". Därför gjordes en avstämning av kalkylerade värden mot köpeskillingsstatistik. Det senare innebar dock en mycket måttlig allmän nivåjustering. Statistikunderlaget medgav inte några möjligheter att justera med hänsyn till att marknadsvärdet eventuellt reagerar annorlunda för variationer i skogstillstånd än vad avkastningsvärdet gör.

20.1.5.5 Värdefaktorer

Värderingen av skogsmark och växande skog grundas på värdefaktorer som nära överensstämmer med de som redan tidigare tillämpats. För skogsmark är dessa godhetsklass och kostnadsklass. För virkesförrådet, (total volym eller volym per hektar) är värdefaktorerna enligt SKvI (avsnitt C, pkt C.2) trädslagsklasser och, i vissa fall, trädslag eller grupper därav samt dimensionsklasser.

Godhetsklass är som tidigare ett uttryck för skogsmarkens produktionsförmåga. Enligt SKvI (avsnitt C, pkt C.2) skall en indelning ske i fem eller flera klasser. Vid tillämpningen 1975 skedde i samtliga värderingsområden en indelning i fem klasser vilket överensstämde med tidigare tillämpad indelning.

Klassificeringen i kostnadsklass innebar en nyhet vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Vid tidigare taxeringar hade man genom omkostnadsklasser endast tagit hänsyn till variation i terrängtransportavstånd (södra Sverige) eller variation i terrängtransportavstånd, avstånd till bygd samt vidaretransport (norra Sverige).

För att öka möjligheterna till värdedifferentiering mellan olika fastigheter infördes vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ett system med kostnadsklasser, som byggde på variation i betydligt fler faktorer än transportkostnaden.

I områdesanvisningarna för 1975 års allmänna fastighetstaxering varierar antalet kostnadsklasser mellan 11 och 16. Följande faktorer skall beaktas vid bestämmande av kostnadsklass:

(1) Barrskogens andel gran
(2) Kostnad för huggning
(3) Kostnad för terrängtransport
    a) terrängförhållanden
    b) medelavstånd
(4) Kostnad för vidaretransport (värderingsområdena 1 - 4)
(5) Kostnad för persontransport
(6) Föryngringsbetingelser
(7) Allmänna omkostnader
(8) Timmerutfall och andel o/s-kvalitet.

Trädslagsklasserna är barrskog och lövskog.

Vid värdering enligt den noggrannare metoden görs en uppdelning av barrskogsförrådet på tre dimensionsklasser. Den förenklade metoden kräver endast uppgift om barrskogens andel med en diameter av 25 cm och däröver uttryckt i procent av trädslagsklassens totalförråd, den s.k. grovskogsprocenten. I områdesanvisningarna finns hjälptabeller till ledning för beräkning av grovskogsprocenten på grundval av deklarationernas uppgifter om skogsmarksarealens eller virkesförrådets fördelning på utvecklings- eller åldersklasser.

20.1.3 Tillvägagångssätt vid värderingen

Vid värdering enligt den noggrannare metoden bestäms godhetsklass och kostnadsklass för skogsmarken. För virkesförrådet bestäms trädslagsklass. Ur tillämpliga värdetabeller avläser man på grundval av bestämda ingångsdata dels värde per skogskubikmeter för barrskog i förekommande dimensionsklasser dels värdet per hektar för lövskog resp. skogsmark. Värdet per kubikmeter (barrskog) i varje dimensionsklass multipliceras med det virkesförråd, uttryckt i skogskubikmeter, som finns på värderingsenheten i dimensionsklassen i fråga. Lövskogsvärde resp. skogsmarksvärde per hektar multipliceras med värderingsenhetens skogsmarksareal uttryckt i hektar.

Det totala skogsbruksvärdet för värderingsenheten får man genom att det framräknade totala värdet i förekommande dimensionsklasser, det totala lövskogsvärdet och det totala skogsmarksvärdet adderas. Det sålunda beräknade värdet justeras därefter i förekommande fall med hänsyn till säregna förhållanden.

Vid värdering enligt den förenklade metoden bestäms godhetsklass och kostnadsklass för skogsmarken. Virkesförrådet fördelas på trädslagsklasser och klassificeras med avseende på skogskubikmeter per hektar och grovskogsprocent i enlighet med vad som anges i tillämplig värdetabell. Ur värdetabellen tar man därefter på grund av de ingångsdata som bestämts fram skogsbruksvärdet och skogsmarksvärdet per hektar. Det totala skogsbruksvärdet för värderingsenheten får man genom att det framtagna skogsbruksvärdet per hektar multipliceras med enhetens skogsmarksareal, uttryckt i hektar. Det sålunda beräknade värdet justeras därefter för säregna förhållanden i förekommande fall.

Justering för säregna förhållanden kan ske vid onormalt stor förekomst av tekniska fel i virket, särskilda föryngringssvårigheter för skogen, meddelade skydds- eller fridlysningsbestämmelser, skogens belägenhet nära gräns mot annat värderingsområde och andra jämförliga omständigheter som inverkar på värdet.

20.1.4 Värderingsmetodernas tillämpning

Metoden för värderingen av skog vid 1975 års taxering - den noggrannare och den förenklade metoden - registrerades inte. Någon möjlighet att redovisa i vilken omfattning de båda metoderna användes finns därför inte. Följande tabell bygger på en deklarationsundersökning som genomförts av riksskatteverket och lantbruksuniversitetet (bilaga 2). Materialet är mycket litet jämfört med det totala antalet taxeringsenheter med skog i landet.

Område och ägarekategori	T1		T2		$\frac{T2}{(T1 + T2)} \times 100$	
	Areal	Antal	Areal	Antal	Areal	Antal
Norra Sv.						
Staten + bolag	66 408	18	65 218	6	50,0	25,0
Övriga	65 204	804	2 485	1	4,0	0,1
Alla	131 612	822	67 703	7	34,0	0,8
Södra Sv.						
Staten + bolag	3 723	22	22 312	12	86,0	35,0
Övriga	75 092	1 087	331	1	0,4	0,1
Alla	78 815	1 109	22 643	13	22,0	1,0

Tabell 1. Värderingsmetodernas tillämpning enligt deklarationsundersökningen med fördelning på areal i hektar och antal (T1, den förenklade metoden - T2, den noggrannare metoden).

Till tabellen bör den upplysningen fogas, att domänverket (kategori "staten och bolag") vid deklaration för tillämpning av T2 genomgående torde härleda fördelningen på dimensionsklasser med utgångspunkt i medeldiameter och teoretiska stamfördelningar för åldersklasser.

20.2 Synpunkter och förslag

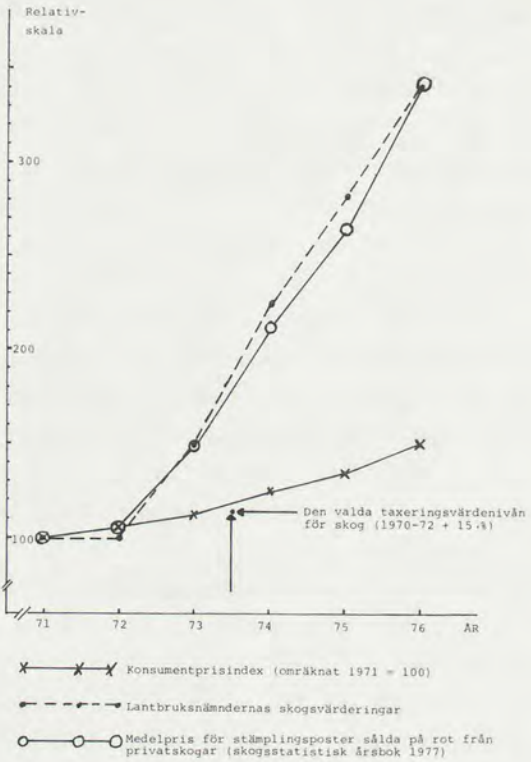
20.2.1 Allmänt

Riktvärden för skog skall enligt kommitténs mening liksom i SKvI bestämmas med hjälp av en värderingsmodell, som bygger på förutsättningen att ett efter förhållandena avpassat uthålligt skogsbruk bedrivs. Liksom tidigare bör värderingsmetoden bestå av två beräkningsled nämligen en grundläggande nuvärdeberäkning baserad på en intäkts-/kostnadsmetod och en därpå följande marknadsrelatering av beräknade nuvärden.

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering tillämpades en diskonteringsfaktor motsvarande 5 %, som enligt lantbruksnämndernas erfarenhet ansågs ge marknadsmässiga värderelationer mellan skog av olika beskaffenhet. Marknadsvärdet av kal skogsmark och ungskog är emellertid högre än det som normalt framkommer vid en diskontering av förväntade intäkter och kostnader efter 5 % räntefot. Vissa modifieringar i värderingsmodellen kan därför behöva göras. Kommittén anser det dock inte möjligt att i detalj reglera hur detta bör ske. Den provvärdering som skall utföras bör dock ge bättre möjlighet än hittills att kontrollera att värdetabellerna blivit väl anpassade till avsedd värdenivå.

Den snabba ökning av marknadsvärdet på skog som inträffade efter år 1972 kom inte att beaktas vid 1975 års fastighetstaxering.

Enligt utförda regressionsanalyser av 1976 års köpeskillingsstatistik är marknadsvärdet av skog det året ca fyra gånger större än 1975 års taxeringsvärden (se bilaga 2). Det främsta skälet till att gapet mellan taxeringsvärden och faktiskt erlagda köpeskillingar för skog var så stort redan år 1976 ligger i de försiktiga antaganden som gjordes beträffande prisutvecklingen på skogsfastigheter efter 1972. Figur 2 avser att visa den prisutveckling som antogs då man bestämde taxeringsvärdenivån för skogsfastigheter och hur prisutvecklingen sedan i verkligheten blev. Beträffande kurvan för lantbruksnämndernas värderingar skall nämnas att den omfattar samtliga värderingar, det vill säga även sådana som inte lett till köp eller försäljning. Den torde dock på ett godtagbart sätt beskriva utvecklingen under den aktuella perioden. Att kurvan så väl ansluter till "rotpriskurvan" är naturligt med hänsyn till att lantbruksnämnderna tillämpar en ren avkastningsvärdemodell. Mer anmärkningsvärt är kanske att en bearbetning av ca 600 köp, där lantbruksnämnderna inte varit part visar mycket likartad utveckling under åren 1974 - 76. Dessa senare köp ligger dock på klart högre nivå om man ser till absolutbeloppen.



Figur 2. Pristrender åren 1971 - 76 (hela landet).

Det bör understrykas att man inte kan säga något om prisutvecklingen efter år 1976.

20.2.2 Vad riktvärdet bör avse

Som tidigare beskrivits har två metoder tillämpats vid skogstaxeringen 1975, T1-metoden och T2-metoden. Den senare metoden har tillämpats endast i begränsad utsträckning. Erfarenheterna från 1975 års taxering visar enligt kommitténs mening att den värdering som då gjordes enligt T1-metoden givit ett från taxeringssynpunkt tillfredsställande resultat. T1-metoden är i princip avsevärt enklare än T2-metoden att tillämpa

för fastighetsägarna och för taxeringsmyndigheterna. Kommittén anser därför att övervägande skäl föreligger för att endast T1-metoden skall tillämpas vid 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Vid värdering enligt T1-metoden utgick man år 1975 från tabellvärden som avsåg värde per hektar. Detta bör också ske vid 1981 års taxering.

Riktvärden för skogsmark med därpå växande skog (skogsbruksvärde) bör därför anges per hektar mark. En föreskrift härom föreslås tas in i 14 kap. 1 § FTL. Därav bör i enlighet med den föreslagna regeln i 5 kap. 7 § FTL anges hur stor del som belöper sig på skogsmarken.

Riktvärden för skogsimpediment bör på samma sätt anges i kronor per hektar mark. Detta bör föreskrivas i 14 kap. 4 § FTL.

20.2.3 Avgränsning av värdeområde

Värderingsmodellen bör byggas upp så att värdefaktorer som är knutna till visst område beaktas vid avgränsningen av värdeområden. Vid värdering av skog är emellertid flera av de viktigaste värdepåverkande faktorerna (virkesförrådets storlek och sammansättning, vissa kostnads- och kvalitetsfaktorer samt godhetsklassen) inte alls eller endast delvis knutna till visst område. Dessa faktorer måste därför få variera inom ett värdeområde. Avgränsningen av ett värdeområde bör göras så att inverkan av dessa värdefaktorer kan bedömas enligt enhetliga regler. Att avgränsa värdeområden så att prisbildningen inte också varierar med andra faktorer torde vara omöjligt. Variationerna bör dock antingen vara så små att man i taxeringssammanhang kan bortse från dem eller vara hänförliga till sådana värdefaktorer som beaktas i form av säregna förhållanden inom området. På grund av det låga antalet köp blir det dock i praktiken

nödvändigt att acceptera större värdeområden än som ur teoretisk synpunkt vore önskvärt.

Vid 1975 års taxering var landet indelat i 10 värderingsområden. Dessa områden omfattade ett eller flera län eller delar av ett län med så stor enhetlighet som möjligt i fråga om produktions- och avsättningsförhållanden för skog. Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering förutsätts endast måttliga modifieringar av den modell för avkastningsberäkning som tillämpades vid 1975 års fastighetstaxering. Företagna undersökningar tyder dock på att områdesindelningen är för grov när det gäller marknadsvärdeanpassningen. Värdeområdenas storlek bör därför väsentligt minskas till 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Köpeskillingsmaterialet kommer att vara litet inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Trots den nya, i bilaga 2 beskrivna, analystekniken kommer det därför inte att finnas någon möjlighet att direkt bestämma riktvärden för vart och ett av de nya värdeområdena. Dessa kommer dock att kunna bestämmas tämligen väl inom de gamla värderingsområdena. Tabeller bör därför konstrueras för dessa. Varje gammalt värderingsområde delas sedan upp i mindre värdeområden som graderas med hänsyn till läget. Den för värderingsområdet konstruerade tabellen kan sedan på olika sätt nivåjusteras så att den kan användas inom dessa mindre värdeområden.

20.2.4 Värdeserien

Värdenivån inom ett värdeområde karaktäriseras av riktvärdet för skog, av för en större region genomsnittlig beskaffenhet. Med en region, bestående av ett eller flera län eller delar därav, avses här det område för vilket skogsbruksvärdetabellerna har

konstruerats, dvs i huvudsak de gamla värderingsområdena. För vart och ett av dessa områden bör skogens genomsnittliga beskaffenhet fastställas. För värdeområden inom en sådan region, får riktvärde för skog av genomsnittlig beskaffenhet endast anges till något av värdena i en fastställd värdeserie. Kommittén föreslår att detta föreskrivs i 14 kap. 2 § FTL.

Bestämmelsen om att riktvärdena skall överensstämma med värdeserien reglerar ambitionsnivån vid avgränsning av värdeområden. Den avrundning som här måste göras medför ett systematiskt fel inom hela värdeområdet. Med hänsyn till detta och till att felet när det gäller skog oftast kommer att multipliceras med betydligt större arealer än när det gäller åker, vill kommittén föreslå en "finare" värdeserie för skog än för åker. Enligt kommitténs mening bör följande serie användas för skog:
1 000, 1 200, 1 400, 1 600, 1 800, 2 000, 2 200, 2 400, 2 600, 2 800, 3 000, 3 500, 4 000, 4 500, 5 000, 5 500, 6 000 kr./ha osv.

20.2.5 Värdefaktorer och klassindelning

20.2.5.1 Allmänt

Taxering av skog skiljer sig från övrig fastighetstaxering på så sätt att samtliga klassindelningsdata kan statistiskt kontrolleras i efterhand. En sådan kontroll skedde efter 1975 års taxering och den visade stora systematiska fel vid klassindelningen. Fortsatta undersökningar har också påvisat stora individuella fel i taxeringen. Resultatet av den undersökning som gällde utfallet av 1970 års taxering och som redovisades i SOU 1973:4 har visat sig gälla även för 1975 års taxering. För att närmare undersöka karaktären av dessa fel har en deklarationsundersökning före-

tagits av RSV och lantbruksuniversitetet. Resultatet av denna undersökning och en del andra kompletterande undersökningar redovisas i bilaga 2. Sammanfattningsvis kan sägas att deklarationerna är dåligt ifyllda i den mån de över huvud taget är det, att den skogssakkunnige i stor utsträckning frångått deklarerade uppgifter och att fastighetstaxeringsnämnden genomgående följt den sakkunniges förslag till taxering.

Fastighetsägarna har sällan erinrat sig mot fastighetstaxeringsnämndens beslut ens i de fall den skogssakkunnige väsentligt frångått deras deklarationsuppgifter. För att förbättra resultatet av skogstaxeringen förordar kommittén en kraftigt ökad insats i fråga om förberedelsearbeten som framför allt bör komma fastighetsägarna och fastighetstaxeringsnämnden tillgodo så att de ges bättre upplysningar och bättre kan förstå värderingsmodellen och beslutsgrunderna. Förberedelsearbetet bör bl.a. medge att man för relativt små områden (anvisningsområden) kan ge anvisning om det genomsnittliga värdet på olika värdefaktorer och såvitt möjligt också ge vägledning rörande den variation som förekommer. Någon ytterligare ändring av värderingsmodellen vill kommittén inte föreslå. De värdefaktorer som användes vid 1975 års taxering bör användas även fortsättningsvis.

20.2.5.2 Skogsmark med växande skog

I avsnittet om avgränsning av värdeområde har nämnts att de omständigheter som framför allt påverkar marknadsvärdet på skog är, förutom dess läge, dess godhet, dess virkesförråd, virkesförrådets sammansättning samt sådana kostnads- och kvalitetsfaktorer som väsentligt påverkar värdet av fastighetens virkesproduktion. Dessa omständigheter varierar mer eller mindre inom värdeområdet.

Godhet

Skogsmarkens godhet är ett uttryck för dess virkesproducerande förmåga. Denna kan mätas och uttryckas på många sätt. De vid 1975 års taxering använda godhetsklasserna baserade sig på markens idealbonitet enligt Jonson-metoden. Kommittén vill inte föreslå någon annan ändring än att man genom förbättrade anvisningar underlättar för den enskilde fastighetsägaren och för den skogssakkunnige att ange rätt godhetsklass. Översättningsnycklar från andra bonitetssystem bör också redovisas.

Kostnadsklass

I kostnadsklassen bör sammanvägas de viktigaste av de kostnads- och kvalitetsfaktorer som påverkar virkesproduktionens värde. Vid 1975 års taxering fanns sju eller åtta sådana faktorer som med hjälp av ett poängsystem skulle vägas samman till en kostnadsklass. Dessa faktorer var ofta svåra att bedöma. En systematisk försiktighet i var och en av dessa sju till åtta bedömningar ledde till stora systematiska fel i kostnadsklassen. Någon möjlighet att väsentligt underlätta dessa bedömningar finns inte.

En viss försiktighet i svåra bedömningsfrågor kan förmodligen alltid märkas i dessa sammanhang. Det vore därför önskvärt om antalet bedömningsgrunder kunde minskas. Med hänsyn även till kraven på förenkling har kommittén övervägt om inte en del av kostnadsklassfaktorerna kan avvaras. Genom den minskning av värdeområdenas storlek som föreslås bör dessas antal kunna minska eftersom en del av dem kan anses vara konstanta inom ett mindre geografiskt område.

En kostnadsklassfaktor kan vara betydelselös inom

t.ex. hela södra Sverige men vara av stor vikt i delar av norra Sverige. Kommittén vill därför inte föreslå att någon viss kostnadsklassfaktor skall slopas utan föreslår att endast de inom varje värdeområde mest relevanta faktorerna används. Därutöver finns möjligheten att med säregna förhållanden justera för en kostnads- eller kvalitetsfaktor som inte beaktats i kostnadsklassen.

Då kostnadsklassfaktorernas betydelse varierar med tiden finner kommittén det olämpligt att i lagtext låsa vilka faktorer som kan vara möjliga att använda. Det bör ankomma på RSV att bestämma de faktorer som bör tillämpas inom varje värdeområde.

Genom den minskade storleken på värdeområdena bör också antalet kostnadsklasser kunna minskas. Det bör inom varje värdeområde endast finnas högst nio klasser där en mittenklass svarar mot genomsnittlig kostnadsklass i värdeområdet.

Virkesförråd per hektar

Värdefaktorn virkesförråd per hektar fanns vid 1975 års taxering. Någon förändring i dess betydelse eller användning bör inte göras. Faktorn bör liksom vid 1975 års taxering klassindelas. Klasserna bör inte göras större än tio skogskubikmeter. En finare klassindelning kan knappast tänkas då det även för fastigheter med utförlig skogsbruksplan kan förekomma betydande fel i beräkningen av virkesförrådets storlek.

Trädslagsklass och barrskogens grovskogsprocent

Kommittén anser inte att någon ändring bör göras i de regler som gällde vid 1975 års taxering för värdefaktorerna trädslagsklass och grovskogsprocent.

14 kap. 3 § FTL föreslås innehålla en uppräkning och definition av de olika värdefaktorerna. I paragrafen bör även anges eventuella föreskrifter om klassindelning av värdefaktorerna.

20.2.5.3 Skogsimpediment

Värdet av skogsimpediment bör inte överstiga värdet av skogsmark med lägsta godhets- och kostnadsklass. Värdet bör som tidigare nämnts anges som ett genomsnittligt värde i kronor per hektar.

Inom varje värdeområde bör riktvärdet för skogsimpediment bestämmas för skilda förhållanden för värdefaktorns beskaffenhet. Detta bör föreskrivas i 14 kap. 5 § FTL. Däri bör även anges att med beskaffenhet avses främst slag av förekommande vegetation samt förutsättningar för ökad produktion.

20.2.6 Säregna förhållanden

Det vanligaste säregna förhållandet för skog vid 1975 års taxering var naturreservatsbestämmelser. Detta torde bli den vanligaste anledningen till justering av riktvärdet även vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1981. Det finns en stor mängd bestämmelser som reglerar fastighetsägarens förfoganderätt över marken och som har en varierande inverkan på marknadsvärdet. Det kan t.ex. vara frågan om naturvårdsbestämmelser från vilkas marknadsvärdepåverkan man helt kan bortse i taxeringssammanhang eller det kan vara urskogsreservat vars marknadsvärde torde vara kraftigt reducerat. Nationalparker skall enligt 3 kap. 2 § FTL vara skattefria och skall därför inte åsättas värde. Kommittén anser att justering för säregna förhållanden kan komma i fråga när område är belagt med naturreservatsbestämmelser. Eftersom dessa kan påverka marknadsvärdet mycket olika kan dock någon generell anvisning inte ges.

Vid 1975 års taxering togs möjligheter till särskilt god jakt upp som särskild tillgång. Sådan jakt värderades för sig enligt speciella anvisningar. Enligt kommitténs förslag bör värde av särskilda tillgångar inte åsättas vid den allmänna fastighetstaxeringen 1981. Genom den metod för marknadsanpassning av riktvärdena för skogsmark och skogsimpediment som föreslås kommer värdet av normal jakt att ligga i dessa riktvärden. Då jaktmöjligheterna inte ingår bland värdefaktorerna kan det eventuellt bli aktuellt med justering för säregna förhållanden vid extremt goda eller extremt dåliga möjligheter till jakt. Att märka här är att utgående arrende för jakt är en privaträttslig förpliktelse som inte direkt kan läggas till grund för en bedömning av om jaktmöjligheterna är bättre eller sämre än normalt. Det förhållandet att jakten faktiskt inte är utarrenderad bör heller inte påverka frågan om det är aktuellt med justering av riktvärdet eller ej. Till grund för bedömningen av frågan om justering är aktuell eller ej bör ligga en jämförelse mellan vilka jaktarrenden som är normala inom värdeområdet och det jaktarrende som bedöms marknadsmässigt för taxeringsenheten ifråga.

En annan särskild tillgång som blir aktuell att redovisa som säregna förhållanden på skogen är andel i marksamfällighet. Detta bör ske när marksamfälligheten består av skog (gemensamhetsskog). Även andra särskilda tillgångar såsom exempelvis fiske kan bli aktuella att i vissa fall redovisa som säregna förhållanden på skogen.

Genom den minskning av antalet kostnads- och kvalitetsfaktorer som föreslås kan det i undantagsfall bli aktuellt att justera skogsmarks- och/eller skogsbruksvärdet för sådana kostnads- eller kvalitetsfaktorer som inte beaktats vid bestämmandet kostnadsklass.

21 VÄRDERING AV VATTENFALLSENHETER

21.1 Gällande ordning

Förutom de allmänna värderingsregler som gäller även för vattenfallsfastigheter ges i punkt 3 av anvisningarna till 9 § KL speciella regler för uppskattning av marknadsvärdet av vattenfallsfastigheter, dvs. vattenfall, vattenkraftverk och regleringsdammar.

Detta lagrum har följande lydelse:

3. Till ledning vid bestämmandet av marknadsvärdet av vattenfall med tillhörande byggnader skola gälla de grunder som angivas i denna punkt.

Marknadsvärdet av outbyggt vattenfall (fallvärde) uppskattas efter storleken av en beräknad, hela vattenkraften i fallet motsvarande effekt (taxeringseffekt) och ett beräknat värde per effektenhet.

Taxeringseffekten beräknas efter en på grundval av medelvattenföringen bestämd vattenföring (taxeringsvattenföring) samt efter bruttofallhöjden vid medelvattenföring. Taxeringsvattenföringen skall bestämmas så, att en däremot svarande, året runt tillgänglig effekt kan anses likvärdig med hela den i vattenfallet ekonomiskt uttagbara vattenkraften. Vid bestämmande av taxeringsvattenföringen skall hänsyn tagas dels till vattenföringens växlingar under året, oavsett om dessa bero enbart på naturliga förhållanden i vattendraget eller äro påverkade av genomförd årsreglering, dels till sådan framtida årsreglering som med sannolikhet väntas bliva genomförd dels ock till möjligheten att efter vattenfallets utbyggnad där anordna korttidsreglering eller tillgodogöra sig en reglering av dylikt slag, vilken annat uppströms liggande kraftverk anordnat. Vatten, som på grund av förpliktelse, vilken åvilar fastigheten såsom sådan, måste avstås till samfärdsel och andra behov, medräknas ej i den

mån vattenkraftens värde därigenom påtagligt minskas. Vid beräkning av bruttofallhöjden för vattenfall, vars fallhöjd till en del ingår i ett årsregleringsmagasin, skall nämnda del av fallhöjden upptagas med ett i skälig mån nedsatt värde.

Vid uppskattning av värdet per effektenhet fastställdes för olika flodområden ett normalvärde på grundval av kostnaderna för produktion av elektrisk kraft inom landet och flodområdets belägenhet. Normalvärdet jämkas uppåt eller nedåt i den mån så är påkallat av hänsyn dels till överföringsavstånd och avsättningsförhållanden, dels ock till utbyggnadsförhållandena vid fallet samt kostnaderna för anordnandet av sådan årsreglering, som beaktats vid beräkning av taxeringseffekten. Därjämte vidtages den nedsättning av normalvärdet, som betingas av den tid, vilken väntas förflyta innan fallet blir utbyggt. Vattenfall och fallälar, som ej kunna förväntas bliva utbyggda inom överskådlig framtid, kunna anses sakna särskilt värde.

Marknadsvärdet av vattenkraftverk, varmed avses såväl kraftverk för elektrisk kraftproduktion som kraftverk till direkt drivna anläggningar, kan uppskattas med utgångspunkt i avkastningen därav under beaktande av dels anläggningens påräkneliga varaktighetstid och dels att viss del av det enligt denna metod uppskattade värdet kan belöpa på regleringsdamm, som enligt vad nedan sägs skall taxeras särskilt.

Då emellertid tillfredsställande uppgifter för tillämpning av den i föregående stycke angivna värderingsmetoden vanligen ej torde stå till förfogande, bör marknadsvärdet av vattenkraftverk i regel uppskattas enligt nedan angivna metod.

Vattenfallet uppskattas såsom om det vore outbyggt. Finnes grundad anledning att antaga, att vattenkraften i fallet inte kommer att tillgodogöras efter det att det befintliga kraftverket blivit nedslitet och tagits ur drift, vidtages dock sådan ytterligare jämkning av normalvärdet per effektenhet att värdet av vattenfallet kommer att avse endast kraftverkets återstående drifttid.

Den kraftsverksägaren tillhöriga mark å land, som tages i anspråk för anläggningen med bostadshus, upptages till skäligt värde (utmålsvärde). Till mark, som nu nämnts, må ej hänföras mark, som användes för jordbruk eller skogsbruk eller eljest för annat ändamål än det som med anläggningen avses.

Marknadsvärdet av kraftverket i övrigt (värde av byggnader) bestämmes med ledning av kostnaderna för anläggandet av kraftverket. Samtliga dessa kostnader

skola medräknas i den mån ej annat följer av vad som sägs i nästföljande stycke. Sålunda skola medräknas bland annat kostnader för skadeförebyggande åtgärder, ersättningar för skada eller intrång samt kostnader för provisoriska åtgärder i samband med anläggandet av kraftverket. Den omständigheten att kostnaderna avse fastighet, som ej ingår i den taxeringsenhet på vilken kraftverket är beläget, utgör ej hinder mot att kostnaderna medräknas.

Till kostnader, som påverka värdet av kraftverket, räknas icke kostnader för förvärv av sådan rätt till vattenfall och utmål, till vilken hänsyn skall tagas vid fallvärdets och utmålsvärdets bestämmande, samt kostnader för byggnader eller arbeten, till vilkas värden hänsyn skall tagas vid taxering av annan taxeringsenhet än den, på vilken kraftverket är beläget.

Det sammanlagda beloppet av de kostnader, som enligt nästföregående båda stycken skola upptagas såsom kostnader för anläggande av kraftverket, beräknas utgöra den faktiska anskaffningskostnaden för kraftverkets byggnader med vad därtill hör. Denna anskaffningskostnad, fördelad på det antal kostnadsgrupper som finnes erforderligt, omräknas till värdet vid ingången av året före taxeringsåret. Omräkningen skall ske under hänsynstagande till dels prisändringar, som ägt rum sedan de tidpunkter, då anskaffning skett, arbeten utförts eller ersättningsbelopp utgivits, dels ock erforderlig avskrivning. Avskrivning får ej beräknas för kostnad, som avser ersättningar för skada eller intrång, eller för därmed sammanhängande utrednings- och rättegångskostnader.

Den enligt nästföregående stycke omräknade anskaffningskostnaden jämkas uppåt i den mån så finnes skäligt med hänsyn till, å ena sidan, kraftverkets produktionsförmåga och dess läge i förhållanden till betydelsefulla avsättningsområden och, å andra sidan, kostnaderna för kraftverket och för däri nyttiggjorda regleringar.

I fråga om vattenkraftverk till direkt drivna anläggningar - till övervägande delen bestående av kvarnar, sågar och liknande smärre anläggningar - gäller vidare att, om anläggningen lämpligen kan i sin helhet uppskattas enligt de för taxering av fastighet i allmänhet gällande grunderna, reglerna i denna anvisningspunkt icke böra tillämpas.

Vid uppskattning av vattenkraftverks marknadsvärde må - oavsett vilkendera av de i denna anvisningspunkt angivna värderingsmetoderna, som användes - avdrag ske för skyldighet att leverera andelskraft som avses i 2 kap. 6 § vattenlagen (1918:523) och ersättningskraft enligt vattenlagen i dess lydelse närmast före

den 1 juli 1974; rättighet att utfå dylik kraft skall, i den mån rättigheten kan utnyttjas av den fastighet, varmed den är förenad, tagas i betraktande vid dess taxering. Värdet av andelskraft skall bestämmas med utgångspunkt i kraftverkets värde före avdrag för skyldighet att leverera andelskraft och motsvara andelskrafttagarens del i den vattenkraft som skall tillgodogöras i anläggningen. Vid bestämmandet av värdet av skyldighet att leverera ersättningskraft och rättighet att utfå dylik kraft skall, då uttagningskostnaden gäldas i penningar, hänsyn tagas dels till den del av nämnda kostnad, som utgör underhålls- och driftkostnad, dels ock till den del av den uttagningskostnaden ingående anläggningskostnaden, som vid ingången av året före taxeringsåret ännu icke erlagts.

Vad ovan sägs angående ersättningskraft enligt vattenlagen (1918:523) skall äga motsvarande tillämpning i fråga om ersättningskraft, som enligt avtal utgår såsom vederlag för ägande- eller servitutsrätt till i kraftverket tillgodogjord vattenkraft, under förutsättning att skyldigheten att tillhandahålla ersättningskraften är knuten till kraftverket och rätten till kraften knuten till i avtalet angiven fastighet samt att kraftleveransen icke begränsats till att avse endast viss tid.

Vid uppskattning av marknadsvärdet av regleringsdamm med tillhörande mark skola i tillämpliga delar gälla de regler, som enligt vad ovan stadgats gälla i fråga om vattenkraftverk vid uppskattning av utmålsvärde samt värde av byggnader.

Till komplettering av bestämmelserna i nyssnämnda anvisningspunkt har RSV utarbetat detaljanvisningar. I det följande lämnas en redogörelse för gällande bestämmelser om hur taxering av vattenfallsfastigheter skall ske.

21.1.1 Uppskattning av marknadsvärdet av outbyggt vattenfall (fallvärde)

Vanligtvis ingår större oubyggda vattenfall - liksom utbyggda vattenfall - i taxeringsenhet som taxeras som annan fastighet. Det förekommer emellertid även att jordbruksfastighet åsätts särskilt tillgångsvärde för outbyggt vattenfall eller del av sådant.

Värdet av mindre outbyggda vattenfall som inte ingår i ett fallkomplex som kan förväntas bli utbyggt kommer i framtiden att minska med hänsyn till kostnaderna för att bygga ut dem. Särskilt tillgångsvärde för sådant vattenfall bör därför endast undantagsvis åsättas vid taxering av jordbruksfastighet.

Vattenfall anses sakna värde, där hinder för utbyggnad föreligger på grund av naturvårdsintressen o.d. Detsamma gäller vattenfall som inte kan förväntas bli utbyggda inom överskådlig framtid.

Fallvärdet uppskattas efter storleken av taxeringseffekten och ett beräknat värde per effektenhet.

Utgångspunkt för beräkning av taxeringseffekten är medelvattenföringen i vattendraget. Efter justering av medelvattenföringen med hänsyn till vattendragets hydrologiska karaktär och föreliggande årsregleringsmöjligheter erhålls den normerande vattenföringen vid fallet. Sedan denna i sin tur har justerats med hänsyn till föreliggande möjligheter till korttidsreglering erhålls taxeringsvattenföringen. Taxeringseffekten räknas därefter ut på grundval av taxeringsvattenföringen och bruttofallhöjden vid medelvattenföring.

Värdet per effektenhet bestäms på grundval av ett

normalvärde, olika för olika flodområden. Sedan detta normalvärde har justerats med hänsyn till olika på värdet inverkande omständigheter, erhålls fallvärdet genom att taxeringseffekten multipliceras med det justerade värdet per effektenhet.

De olika leden behandlas i det följande var för sig.

21.1.1.1 Beräkning av normerande vattenföring (Qnorm)

Normerande vattenföring (Qnorm) erhålls sedan medelvattenföringen har justerats med hänsyn till vattendragets hydrologiska karaktär och föreliggande årsregleringsmöjligheter. Undersökningen har visat att justeringen med hänsyn till årsregleringsmöjligheterna bestäms av förhållandet mellan årsregleringsmagasinets storlek och den normala årsvattenmängden i vattenfallet. Storleken av den faktor varmed medelvattenföringen skall multipliceras med hänsyn till årsregleringsmöjligheterna kan därför anges i tabellform. Tabellvärdena delas upp i grupper med hänsyn till vattenföringens hydrologiska karaktär. Vid beräkning av årsregleringsmagasinets storlek skall hänsyn tas även till regleringar som sannolikt väntas bli genomförda inom den närmaste tioårsperioden. Magasinsvolymen reduceras med hänsyn till den tid som återstår innan regleringen genomförs. Regleringar som inte kan förväntas komma till stånd inom den närmaste tioårsperioden beaktas endast om det är känt att regleringen planeras. Vatten som måste avstås till samfärdsel och andra behov skall inte medräknas i den mån vattenkraftens värde därigenom påtagligt minskas (tidigare främst för flottningsändamål). Minskning av normerande vattenföring på denna grund sker efter en skönsmässig bedömning. Den sålunda minskade normerande vattenföringen betecknas Q_{norm}^{a}.

21.1.1.2 Beräkning av taxeringsvattenföring (Qtax.)

Taxeringsvattenföringen erhålls sedan den normerande vattenföringen har justerats med hänsyn till föreliggande möjligheter till korttidsreglering vid vattenfallet eller vid annat uppströms liggande kraftverk.

Faktorn för korttidsreglering anges i tabellform. Faktorn har graderats efter förhållandet mellan utbyggnadsvattenmängden och medelvattenföringen vid platsen för vattenfallet. Vid utarbetandet av tabellen har beaktats att högre utbyggnadseffekt medför ökade överföringsförluster och överföringskostnader. Vid bestämmandet av utbyggnadsvattenmängden skall hänsyn tas även till framtida korttidsreglering och den tid inom vilken denna kan förväntas vara genomförd. Regleringar som inte väntas vara genomförda inom tio år beaktas inte. Har vattendomstol meddelat vattenhushållningsbestämmelser, som innebär att regleringsnyttan avsevärt reduceras, skall faktorn jämkas nedåt i skälig mån.

21.1.1.3 Beräkning av taxeringseffekt (Etax)

Taxeringseffekten uttryckt i naturkilowatt (nkW) utgör produkten av taxeringsvattenföringen i m^3, bruttofallhöjden i m och jordaccelerationen, dvs. Etax = Qtax x H x 9,82.

Fallhöjden skall motsvara bruttofallhöjden vid medelvattenföring, dvs. hela den fallhöjd som ingår i taxeringsenheten. Höjden är således inte detsamma som skillnaden mellan dämningsgräns och vattenstånd i turbinavlopp.

Ingår fallhöjden till en del i ett årsregleringsmaga-

sin skall denna del tas upp med ett i skälig mån nedsatt värde. Nedsättningen avpassas efter längden av de tider under vilka den i magasinet ingående fallhöjden kan nyttiggöras i vattenfallet.

21.1.1.4 Beräkning av värde per effektenhet

Värdet per effektenhet (per naturkilowatt) bestäms på grundval av ett normalvärde (Vn) för flodområdet i fråga. Normalvärdet skall jämkas uppåt eller nedåt med hänsyn till

a) överföringsavstånd och avsättningsförhållanden (faktorn c_1)
b) utbyggnadsförhållandena och kostnader för reglering som medräknats vid beräkning av taxeringseffekten (faktorn c_2)
c) tiden innan fallet blir utbyggt (faktorn c_3)

Jämkningsfaktorn c_1

Viss hänsyn till överföringsavstånd och avsättningsförhållanden har tagits vid bestämmandet av normalvärdet. Detta värde har nämligen bestämts under antagande att utvunnen kraft överförs till stamlinjenätet eller förbrukningsorten på en ledning med viss längd och spänning. Vidare har normalvärdet graderats med lägre värden ju längre norrut fallet ligger. Genom jämkningsfaktorn c_1 skall man vidta de ytterligare justeringar som kan vara motiverade på grund av de närmare omständigheterna i fråga om läge och avsättningsförhållanden. Hänsyn skall bl.a. tas till närheten till folkrika områden och industricentra. Mindre avvikelser från förhållandena som har legat till grund för normalvärdet skall inte beaktas.

Jämkningsfaktorn c_2

För att åstadkomma den åsyftade justeringen skall utbyggnadskostnaderna jämkas uppåt eller nedåt med hänsyn till anläggningskostnaderna inom flodområdet. Anläggningskostnaderna antas vara lika med anläggningskostnaderna för ett kraftverk jämte dess andel i anläggningskostnader för reglering i båda fallen för avskrivning som beaktas vid beräkning av taxeringseffekten. Faktorn c_2 anges i tabellform, där anläggningskostnaden i förhållande till kraftens bruttovärde ligger till grund för ett godhetstal, som är bestämmande för storleken av faktorn c_2. Kraftens bruttovärde anses utgöra den efter 6 % kapitaliserade produkten av taxeringseffekten och det med faktorn c_1 justerade normalvärdet ($\text{Etax} \times \frac{c_1 \times \text{Vn}}{0,06}$).

För outbyggda, oprojekterade vattenfall där man inte har någon faktisk eller projekterad anläggningskostnad får godhetstalet bestämmas skönsmässigt med ledning av närliggande kraftverk. Kostnader för kraftverksdamm till den del som den utnyttjas som regleringsdamm skall som regel inte inräknas i anläggningskostnaden. Å andra sidan skall kostnader för regleringsdamm som används som kraftverksdamm medräknas.

Jämkningsfaktorn c_3

Tiden vilken väntas förflyta innan fallet blir utbyggt omfattar även tiden för utbyggnad. Om fallet inte kan förväntas bli utbyggt inom tio år bör faktorn i allmänhet sättas till noll, om det inte är känt att utbyggnad planeras, fastän först efter mer än tio år.

21.1.1.5 Uppskattning av utmålsvärde

Utmålsvärde skall redovisas om det till outbyggt vattenfall - taxerat som annan fastighet - har hänförts viss mark på land avsedd att användas för blivande vattenkraftverk. De nedan under 21.1.3.2 angivna reglerna skall därvid tillämpas.

21.1.2 Uppskattning av marknadsvärdet av vattenkraftverk

Med vattenkraftverk avses, förutom vattenkraftverk för elproduktion, även den kraftproducerande delen av en direktdriven anläggning. Om den kraftproducerande delen är obetydlig i förhållande till anläggningen i övrigt, t.ex. kvarnar och sågar, bör hela anläggningen värderas enligt ortsprismetoden.

Värdet av vattenkraftverk kan uppskattas enligt avkastningsmetoden. Därvid skall beaktas anläggningens påräkneliga varaktighetstid och att viss del av värdet kan belöpa på regleringsdamm, vilken skall taxeras särskilt. Vanligtvis har man emellertid inte tillgång till de uppgifter som erfordras för tillämpning av avkastningsmetoden. Marknadsvärdet får därför i regel uppskattas enligt produktionskostnadsmetoden. Denna metod är således den primära, medan avkastningsmetoden mer får karaktär av kontrollmetod.

Värdet enligt produktionskostnadsmetoden utgör summan av

a) värdet av vattenfallet (fallvärde)
b) värdet av mark på land (utmålsvärde)
c) värdet av kraftverket i övrigt (värdet av byggnader)

Summan av dessa värden skall minskas resp. ökas med

d) skyldigheten att leverera ersättningskraft resp.

rätt till sådan kraft.

21.1.2.1 Uppskattning av fallvärde

Vattenfallet uppskattas som om det vore outbyggt enligt de regler som har angetts i det föregående. Därvid skall iakttas att faktorn för korttidsreglering skall beräknas på grundval av den faktiska utbyggnadsvattenmängden eller den mängd som beräknas föreligga efter genomförandet av planerad korttidsreglering.

Vattenfallets värde beräknat enligt den angivna metoden skall jämkas nedåt om det finns anledning att anta att vattenkraften inte kommer att utnyttjas efter det att det befintliga kraftverket blivit nedslitet och tagits ur drift. Jämkning bör ske så att värdet av vattenfallet kommer att avse endast kraftverkets återstående drifttid. Jämkningsfaktorn, c_4, anges i tabellform.

21.1.2.2 Uppskattning av utmålsvärde

Utmålet utgörs av den mark på land, som tas i anspråk för anläggningen med tillhörande personalbostäder. Utmålet värderas enligt ortsprismetoden.

21.1.2.3 Uppskattning av värde av byggnader

Kraftverkets värde utöver fallvärde och utmålsvärde redovisas såsom värde av byggnader. Detta värde bestäms med ledning av kostnaderna för anläggandet av kraftverket. Kostnaderna omräknas enligt prisindex till värdetidpunkten och nedskrivs med hänsyn till den värdeminskning som har inträtt fram till nämnda dag. I vissa fall sker ytterligare justering av värdet.

Kostnader som skall medräknas

Samtliga kostnader för anläggandet av kraftverket skall medräknas om ej annat anges i det följande. De kostnader som skall medräknas är bl.a. projekteringskostnader, kostnader för förebyggande åtgärder, ersättningar för skada eller intrång, kostnader för uppförande av olika byggnader i förekommande fall med maskinell, till fastighet hänförlig utrustning, kostnader för vägar och broar som tjänar kraftverkets behov, tunnlar m.m. Vidare skall medräknas kostnader som avser provisoriska anordningar för kraftverksbygget samt kostnader för sjukvård, semester, renhållning m.m. Kostnaderna skall medräknas även om de avser fastighet som ej ingår i den taxeringsenhet på vilken kraftverket är beläget.

I anläggningskostnaden skall även räknas in en uppskattad kostnad för ränteförlust under byggnadstiden intill det år då kraftverket tas i bruk.

Kostnader som inte skall medräknas

I anläggningskostnaden skall inte medräknas kostnader för förvärv av sådan rätt till vattenfall och utmål, till vilken hänsyn skall tas vid fallvärdets och utmålsvärdets bestämmande. Inte heller skall man räkna med kostnader för byggnader eller arbeten, vilkas värden beaktas vid taxering av annan taxeringsenhet än den på vilken kraftverket är beläget.

Taxeringsvärde skall inte åsättas de på kraftöverförings- eller kraftdistributionsnätet befintliga ställverken och transformatorerna. Till dessa anläggningar bör även hänföras sådana utomhus stående ställverk och transformatorer som betjänar även andra kraftverk.

Industritillbehör ingår inte i taxeringsvärdet och

skall sålunda inte medräknas.

Endast de anläggningsdelar som ingår i anläggningen vid taxeringsårets ingång skall medräknas. Sådana anläggningsdelar som inte används, t.ex. flottningsanordning i nedlagd flottled, skall inte medräknas.

Omräkning av faktisk anläggningskostnad enligt index

Den enligt föregående avsnitt bestämda anläggningskostnaden skall omräknas till värdet vid värdetidpunkten, dvs. 1 januari året före taxeringsåret. Omräkning sker med hjälp av index.

Avskrivning av anläggningskostnad

Avskrivning skall ske på det till värdetidpunkten omräknade nyanläggningsvärdet. Anläggningskostnaden indelas i följande grupper

a) kostnader för skada eller intrång och därmed sammanhängande kostnader. Får inte avskrivas
b) kostnader för vatten- och husbyggnader (grävning, sprängning, fyllningar, vattenbyggnader för kraftverk och dammar m.m. samt kraftstationsbyggnader och övriga hus). Avskrivs med 2 % per år
c) kostnader för maskinutrustning (turbiner, generatorer, luckor, ställverk, transformatorer, traverser och bockkranar samt hjälpmaskiner till dessa maskiner). Avskrivs med 4 % per år.

Om anläggningskostnaderna inte kan delas på de nämnda kostnadsgrupperna får avskrivning ske på hela det sammanlagda beloppet med 2,5 % per år. Föreligger särskilda omständigheter kan de angivna procenttalen höjas.

Spärr för avskrivning

För att motverka att vissa äldre kraftverk i fullt

bruk får ett oskäligt lågt "värde av byggnader" bör tillämpas en spärr för värdenedsättning genom avskrivning. Denna spärr innebär att kostnaderna för vatten- och husbyggnader samt maskinutrustning inte får avskrivas till lägre värde än 35 % av nyanläggningsvärdet. Denna spärr kan underskridas om det föreligger omständigheter av beskaffenhet att med sannolikhet minska marknadsvärdet, t.ex. kort återstående varaktighetstid, onormalt stora underhålls- eller personalkostnader, orationell konstruktion på kraftverket.

Jämkning av beräknat "värde av byggnader"

Det enligt ovan framräknade värdet av byggnader skall justeras (med faktorn c_5) med hänsyn till den vinst som kan vara att påräkna vid en försäljning. Faktorn c_5 bestäms av anläggningskostnadens storlek i förhållande till kraftens bruttovärde efter avdrag av fall- och utmålsvärden. Om kraftverksdammen utnyttjas även som regleringsdamm skall faktorn c_5 justeras med hänsyn härtill.

21.1.3 Beaktande av skyldighet att leverera ersättningskraft

Vid uppskattning av ett kraftverks värde skall avdrag i vissa fall ske för skyldighet att leverera ersättningskraft. Detta gäller om skyldigheten grundar sig på vattenlagen eller om kraften enligt avtal utgår som vederlag för rätt till i kraftverket tillgodogjord vattenkraft. Har avtalet inte fastställts av vattendomstol får avdrag ske endast om rättigheten och skyldigheten är knutna till kraftverket resp. viss fastighet och att leveransen inte är tidsbegränsad.

Utgår ersättningskraften som nettokraft (frikraft),

dvs. efter det uttagningskostnaden avdragits från kraftbeloppet, är kraftens värde lika med bruttovärdet av det utgående kraftbeloppet. Utgår kraften som bruttokraft erhålls kraftens värde sedan från bruttovärdet avdrag har gjorts för uttagningskostnaden. Kraftens bruttovärde för ersättningsgivaren är dess pris vid leveranspunkten. Detta värde beräknas med utgående från värdet vid stamlinjespänning i Mellansverige med beaktande av kostnader och förluster vid överföring av kraften till Mellansverige. I fråga om uttagningskostnader gäller vad som har bestämts av domstol eller i avtal.

Andelskrafts bruttovärde utgör en mot andelstagarens fallhöjd svarande andel i kraftverkets nuvärde. Andelskraftens nettovärde erhålls sedan från bruttovärdet avdrag har skett med det bidrag till kostnaderna som andelstagaren har att utge.

Förekommande kapitaliseringar bör ske efter en räntesats av 5 %. Värdet av kraften dras av från "värde av byggnader".

Vid taxering av ersättningstagarens fastighet skall tillägg göras för rätten till ersättningskraft resp. andelskraft. Tillägg bör i regel göras med det belopp som ersättningsgivaren avdragit. Om värdet av kraften är avsevärt lägre eller högre för ersättningstagaren än för ersättningsgivaren skall värdet jämkas nedåt resp. uppåt.

Värdet av ersättnings- resp. andelskraften redovisas i fråga om jordbruksfastighet såsom värde av särskilda tillgångar. Beträffande annan fastighet räknas värdet in i markvärdet. Är rätten till ersättnings- och/eller andelskraft förenad med strömfallsfastighet eller annan fastighet, som i sin helhet ingår i kraftverksanläggningen, skall värdet av kraften tilläggas markvärdet.

21.1.4 Uppskattning av marknadsvärdet av regleringsdamm

De regler som enligt ovan gäller i fråga om uppskattning av utmålsvärde och "värde av byggnader" äger motsvarande tillämpning vid uppskattning av marknadsvärde av regleringsdamm. Bestämmelserna om jämkning med hänsyn till vinst vid försäljning (faktorn c_5) är dock inte tillämpliga.

21.1.5 Sammanfattning

Vid taxering av vattenfallsfastigheter skall enligt gällande regler marknadsvärdet bestämmas som summa av

Fallvärde
Markvärde (Utmålsvärde)
Värde av byggnader

I förekommande fall göres härutöver tillägg för rätt till ersättningskraft eller avdrag för skyldighet att leverera ersättningskraft.

Om fallet är outbyggt bestäms marknadsvärdet som summan av fallvärde och markvärde. Utgörs vattenfallsfastigheten av en regleringsläggning bestäms marknadsvärdet som summan av markvärde och värde av byggnader.

Fallvärdet bestäms i princip på samma sätt som fallet är outbyggt eller utbyggt. Vattenkrafttillgången i fallet omräknas till och anges i s.k. taxeringseffekt. Denna utgör ett mått på tillgången av prima kraft i fallet och erhålles genom att vattentillgången i fallet på sätt närmare anges i anvisningarna evalueras med hänsyn till vattendragets hydrologiska karak-

tär, genomförda och planerade årsregleringar samt föreliggande möjligheter till korttidsreglering.

Fallvärdet bestäms sedan genom att taxeringseffekten åsätts ett visst värde. Härvid utgår man från ett normalvärde per effektenhet, som fastställs för olika flodområden inom landet. Detta normalvärde skall sedan jämkas med hänsyn till

1. Om läge och avsättningsförhållanden väsentligt avviker från det normala inom resp. flodområde. (Jämkningsfaktor c_1.) Faktorn bör i regel inte överstiga 1,1 eller understiga 0,9.

2. Utbyggnadsförhållandena vid fallet. (Jämkningsfaktor c_2.) Faktorn som kan variera mellan 1,8 och 0,5 är direkt beroende av hur anläggningskostnaden förhåller sig till kraftens bruttovärde, dvs. ju ekonomiskt gynnsammare det är att bygga ut ett fall desto högre värde på c_2 och därmed högre fallvärde.
3. Den tid som kan förväntas förflyta innan fallet utbygges. (Jämkningsfaktor c_3.) Faktorn, som endast kommer till användning vid outbyggda fall, motsvarar en ren diskonteringsfaktor.

Markvärde (utmålsvärde), skall uppskattas enligt de för taxering av fastighet i allmänhet gällande grunderna dvs. enligt ortsprismetoden.

Värde av byggnader bestäms enligt produktionskostnadsmetoden. De faktiskt nedlagda kostnaderna skall uppräknas till värdet vid värdetidpunkten dvs. 1 januari året för taxeringsåret i nyanskaffningsvärdet. Detta värde får sedan avskrivas för vattenkraftbyggnader m.m. med 2 % per år och för maskinutrustning med 4 % per år. Avskrivning får dock ej ske till lägre värde än 35 % av det sammantagna nyanskaffningsvärdet för ovannämnda anläggningsdelar. Med hänsyn till att det

sålunda framtagna värdet på byggnader inte inbegriper - såsom fallet är med ett enligt ortsprismetoden beräknat marknadsvärde - den vinst, som kan vara att påräkna vid en försäljning av anläggningen, skall värdet av byggnader enligt anvisningarna jämkas uppåt. (Jämkningsfaktor c_5.) Faktorn som kan variera mellan 1,0 och 1,6 är direkt beroende på hur anläggningskostnaden förhåller sig till kraftens bruttovärde efter avdrag av fall- och utmålsvärden.

Värde av ersättningskraft beräknas utifrån det värde kraften har för ersättningstagaren efter en ren avkastningsmetod.

Det totala marknadsvärdet för ett vattenkraftverk utgör enligt ovan en blandning av avkastningsmetod, ortsprismetod och produktionskostnadsmetod. Fallvärdet bygger på en form av avkastningsmetod där utgångsvärdet är direkt proportionellt mot avkastningens bruttovärde men där utgångsvärdet sedan kan relativt kraftigt korrigeras (jämkningsfaktor c_2 1,8 - 0,5) med hänsyn till bra eller dåliga utbyggnadsförhållanden. Markvärdet (utmålsvärdet) erhålles enligt ortsprismetoden. Värdet av byggnader erhålles primärt genom produktionskostnadsmetoden, men här görs ett påslag för vinst vid försäljning (jämkningsfaktorn c_5 1,6 - 1,0) dvs. närmast tillämpning av någon form av ortsprismetod.

Utfallet vid taxeringen år 1975 visar att värde av byggnader blir den största och i allmänhet den helt dominerande posten vid bestämning av marknadsvärdet. Fallvärdet varierar kraftigt och uppgår som lägst till mindre än 5 % av totala marknadsvärdet - gäller för dyra och nya ej avskrivna kraftverk - och högst till ca 40 % av samma värde - gäller för billiga och avskrivna kraftverk. Härvid har bortsetts från hur eventuell ersättningskraft inverkar på marknadsvärdet. Markvärdet (utmålsvärdet) synes regelmässigt

uppgå till helt försumbar storlek, oftast till mindre än en promille av totala marknadsvärdet.

En undersökning visar vidare att utfallet vid 1975 års taxering medfört att marknadsvärdet per taxeringseffekt är högst för de sämsta kraftverken och lägst för de bästa. Detta visar att de införda jämkningsfaktorerna c_2 och c_5 ej har varit tillräckliga för att vrida till rätta det dominerande inflytandet på marknadsvärdet, som uppskattningen av byggnadernas värde enligt produktionskostnadsmetoden har.

21.2 Synpunkter och förslag

21.2.1 Allmänt om förslag till ny värderingsmetodik

21.2.1.1 Behov av och förutsättningar för ny metodik

I direktiven anges särskilt att frågan om taxering av vattenfallsfastigheter bör tas upp av kommittén. Det hänvisas till följande uttalande av skatteutskottet (SkU 1974:35 s. 10) rörande värderingsmetod i fråga om sådana fastigheter.

"I avsaknad av såväl vägledande bestämmelser som erfarenheter från den praktiska tillämpningen av avkastningsmetoden är utskottet för sin del inte berett förorda, att denna värderingsmetod i första hand tillämpas vid 1975 års allmänna fastighetstaxering, även om utskottet anser att den såvitt möjligt bör tillämpas i ökad omfattning. Utskottet vill emellertid framhålla angelägenheten av att en övergång till en värderingsmetod, som är mer grundad på avkastningen än på anläggningskostnaderna, övervägs inför senare allmänna fastighetstaxeringar. Frågan bör således utredas med beaktande av erfarenheterna från 1975 års allmänna fastighetstaxering".

Vidare sägs i direktiven att kommittén i detta sammanhang bör söka komma fram till förenklade regler för åsättande av värden vid fastighetstaxeringen främst när det gäller industri- och vattenfallsfastigheter.

De för 1975 års allmänna fastighetstaxering utfärdade anvisningarna för taxering av vattenfallsfastigheter har visat sig vara onödigt komplicerade och detaljrika. Inför 1981 års allmänna fastighetstaxering är

det enligt kommitténs uppfattning möjligt att genom schematisering av förfarandet genomföra en genomgripande förenkling av reglerna för taxeringen och samtidigt få en metod vars resultat bättre motsvarar marknadsvärdet än den hittills tillämpade.

Kritik har riktats emot att det nuvarande systemet innebär, att dyra kraftverk får höga taxeringsvärden och billiga och lönsamma kraftverk får låga värden. I 1975 års fastighetstaxering sökte man komma till rätta med detta genom att inom ramen för den gällande principuppläggningen ge större tyngd åt avkastningsaspekterna - genom att införa koefficienterna c_2 för fallvärdet och c_5 för byggnadsvärdet. Trots detta visar utfallet av 1975 års taxering att värdet per producerad kraftenhet fortfarande vanligen är högst för de sämsta och lägst för de bästa kraftstationerna.

Beträffande de allmänna förutsättningarna för användande av en avkastningsmetod får kommittén framföra följande. Produktionskostnaderna vid en vattenkraftstation består till övervägande del av kapitalkostnader och till mindre del av kostnader såsom drift och underhåll. Det torde komma att råda en ständigt ökad efterfrågan på elektrisk energi och effekt. Vattenkraften kan därför anses vara en i hög grad realsäker tillgång. En vattenkraftstation består av anläggningsdelar med varierande livslängd. Vattenvägar som tunnlar och kanaler har t.ex. i allmänhet en i det närmaste obegränsad livslängd under det viss mekanisk och elektrisk utrustning kan ha en förhållandevis kort livslängd. Vissa delar av anläggningarna förnyas efter hand som de förslits. Man kan därför i allmänhet inte tala om en kraftstations återstående livslängd utan bör anknyta bedömningar av livslängden till olika delar av en kraftstation. Normalårsproduktionen är vidare i stort sett oberoende av kraftstationens ålder. Ovan angivna omständigheter medför att en ren avkastningsmetod, som bygger på kapitali-

sering av den framtida produktionens nettovärde är väl lämpad för värdering av en vattenkraftstation.

I produktionsvärdet för en kraftstation ingår även den nytta som tillförs kraftstationen från genomförda regleringar. Som nedan närmare visas har kommittén funnit att det genom enkla schablonregler är möjligt att ur kraftstationens produktionsvärde avskilja de värden som faller på regleringarna och sedan fördela dessa värden på de olika regleringsanläggningarna. Föreslagen metod medger sålunda även värdering av regleringsanläggningarna med hänsyn till avkastningen.

Genom att kommittén nu föreslår införandet av en avkastningsmetod kommer den revidering som påbörjades vid 1975 års taxering att fullföljas. Härigenom kan emellertid uppkomma stora förändringar i taxeringsvärdet för de enskilda kraftstationerna genom att stationer dyra i anläggning får relativt sett betydligt lägre värden och billiga stationer högre värden än tidigare. Detta är i första hand en konsekvens av att man vid 1975 års taxering endast i begränsad omfattning lyckades beakta avkastningsaspekterna. Även om här föreslagen metod enligt kommittén på ett riktigare och rättvisare sätt än 1975 års taxeringsförfarande återspeglar vattenfallsfastigheternas marknadsvärde kan stora kastningar i taxeringsvärdena möjligen framstå som betänkliga. Inom de s.k. kraftverkskommunerna - framför allt kommuner i Norrlands inland - där vattenfallsfastigheterna utgör betydande skatteunderlag torde man kunna räkna med att det sker en utjämning genom att det inom kommunen finns både "dyra" och "billiga" vattenkraftanläggningar. Den betydande höjning av taxeringsnivån som förslaget innebär, medför att det endast blir graden av höjning som kan komma att variera mellan olika kommuner. Ett kraftföretag torde i allmänhet vara ägare av både "dyra" och "billiga" kraftanläggningar varför även här sker en utjämning. I de ytterst få fall någon

kraftverksägare endast innehar goda kraftanläggningar och härigenom får höjning av taxeringsvärdena som avsevärt överstiger den genomsnittliga nivåhöjningen för vattenfallsfastigheter är detta ett utslag av att han innehar förmånliga kraftanläggninar med god avkastning vilka enligt tidigare taxeringsförfarande blivit för lågt värderade. Om det skulle befinnas lämpligt att införa någon spärr mot stora höjningar bör det dock inte ske genom en förändring av den föreslagna värderingsmetodiken utan genom en tillfällig begränsning av de verkningar, som de höjda taxeringsvärdena medför. Kommittén återkommer till denna fråga i samband med ett slutligt ställningstagande till val av räntefot vid bestämningen av riktvärden. Detta avses ske i betänkande som redovisas i slutet av år 1979.

21.2.1.2 Översiktlig redovisning av föreslagen värderingsmetodik.

Den föreslagna värderingsmetoden innebär att värderingen av kraftstationer och regleringsanläggningar samordnas. Båda dessa typer av taxeringsenheter föreslås få beteckningen vattenfallsenheter. Vattenfall föreslås bli föremål för taxering endast om det med säkerhet kan bebyggas och bör därför ej taxeras förrän byggnadstillstånd enligt vattenlagen föreligger.

15 kapitlet i förslaget till FTL inleds med en definition av vad som skall avses med vattenfallsenhet. I första paragrafen har också intagits en kort beskrivning av det föreslagna värderingsförfarandet, eftersom detta skiljer sig helt från vad som föreslås för andra fastigheter.

Först bestäms det totala värdet (T) för en nybyggd vattenfallsenhet med ledning av avkastningen. Detta sker genom att enhetens taxeringseffekt multipliceras med ett för enheten tillämpligt riktvärde.

Därefter fastställes återanskaffningskostnaden (Å) för den nyanlagda kraftstationen eller regleringsanläggningen efter i princip samma grunder som vid 1975 års fastighetstaxering. Beräkningen av återanskaffningskostnaderna förutsätts följa de generella reglerna för bestämmande av återanskaffningskostnad som återfinns i 5 kap. 6 §. För vattenfallsenheterna synes detta inte innebära någon skillnad i förhållande till 1975 års taxering mer än i ett avseende. De ersättningar som har utbetalats till fastighetsägare, som har åsamkats intrång och skada genom vattenfallets utbyggnad, kan nämligen inte anses utgöra del av tidigare nedlagda byggnadskostnader. De bör således fortsättningsvis - som gäller för andra fastighetstyper - påverka markvärdet och inte byggnadsvärdet. Vissa rationaliseringar vid beräknandet av återanskaffningskostnaden har övervägts av den referensgrupp för vattenfallsenheter, som tillsatts av riksskatteverket för att förbereda utarbetandet av de föreskrifter och anvisningar, som kan komma att aktualiseras.

Vattenfallsenhetens markvärde erhålles som skillnaden mellan totala värdet (T) och återanskaffningskostnaden (Å), dvs. markvärdet = T - Å. Markvärdet kommer att innefatta vad som tidigare betecknats som fallvärde och utmålsvärde. Någon uppdelning mellan dessa värdeslag föreslås inte ske fortsättningsvis.

Är byggnaden ny sätts vattenfallsenhetens byggnadsvärde (B) lika med dess återanskaffningskostnad. För äldre anläggningar bestäms byggnadsvärdet (B) efter en

nedskrivning av återanskaffningskostnaden. Denna nedskrivning förutsättes ske efter i huvudsak de grunder som tillämpades vid 1975 års fastighetstaxering, men med vissa förenklingar.

Totala värdet för taxeringsenheten erhålls som summan av markvärdet och byggnadsvärdet, dvs. totala värdet = (T - Å) + B. Detta uttryck kan också skrivas T - (Å - B), där Å - B är lika med summan av de årliga nedskrivningarna med hänsyn till ålder och bruk.

För mindre lönsamma vattenfallsenheter, där Å är större än T bestäms Å = T, dvs. dessa fastigheter får inget markvärde utan endast ett byggnadsvärde.

Som tidigare nämnts skall kommittén i sitt fortsatta utredningsarbete utreda om och i vad mån det föreslagna värderingsförfarandet kan tillämpas även för andra anläggningar för elkraftproduktion.

21.2.2 Bestämmande av en vattenfallsenhets taxeringseffekt

21.2.2.1 Taxeringseffekt

Kommittén har funnit det lämpligt att man vid värderingen utgår från kraftstationens utbyggnadseffekt. För att kunna värdesättas måste denna effekt omräknas till likvärda eller ekvivalenta effektenheter. I taxeringssammanhang synes tillräckligt att beakta hur den utbyggda effektens värde påverkas av utnyttjandetid, regleringsmöjlighet och belägenhet.

Som benämning på en ekvivalent effekt införs beteckningen taxeringseffekt, varmed avses en under årets alla timmar i Mellansverige tillgänglig effekt. Taxe-

ringseffekten bestäms genom att den utbyggda effekten multipliceras med tre faktorer, som beaktar skilda förhållanden beträffande utnyttjandetid, regleringsmöjlighet resp. belägenhet.

Utnyttjandetiden för en kraftstation erhålls som kvoten mellan normalårsproduktion, uttryckt i kilowatttimmar och den utbyggda effekten uttryckt i kilowatt.

Effektens relativa värde vid utnyttjandetider lägre än 8 760 timmar kan beräknas ur Vattenfalls normaltariffer för mellansvenska området. 1978 års tariff ger följande värden.

Utnyttjandetid	kr/kW o. år	Rel. kal.
1 000 h/år	219 "	0,31
2 000 "	283 "	0,40
3 000 "	347 "	0,48
4 000 "	411 "	0,57
5 000 "	475 "	0,66
6 000 "	539 "	0,75
7 000 "	603 "	0,84
8 000 "	667 "	0,93
8 760 "	716 "	1,00

Efter avrundningar skulle en klassindelning, där utnyttjandefaktorn erhålles med en noggrannhet av en decimal, kunna ges följande utseende.

Utnyttjandetid h/år	Faktor
0 - 1 000	0,2
1 000 - 2 000	0,3
2 000 - 3 000	0,4
3 000 - 4 000	0,5
4 000 - 5 000	0,6
5 000 - 6 000	0,7
6 000 - 7 000	0,8
7 000 - 8 000	0,9
8 000 - 8 760	1,0

Med hänsyn härtill synes lämpligt att i lagen föreskriva att antalet klasser bör vara minst nio.

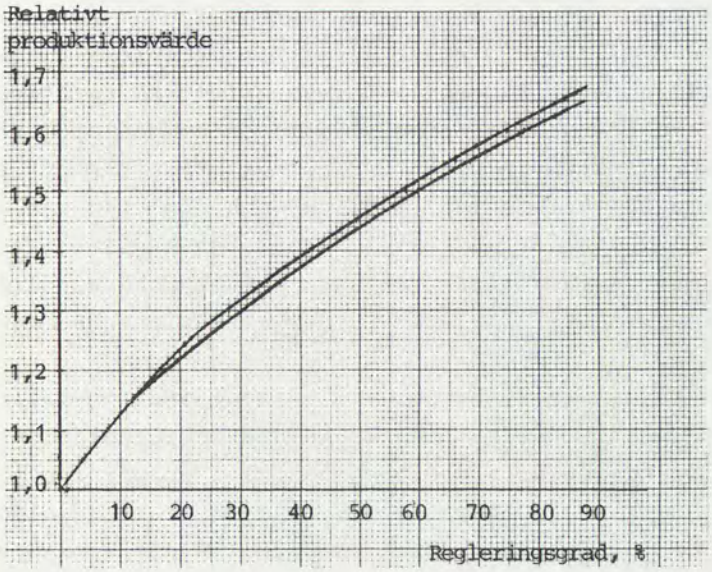
Skulle korttidsregleringsmöjligheterna vara så begränsade att stationens utbyggnadseffekt ej kan utnyttjas får utbyggnadseffekten i skälig mån jämkas nedåt. Denna jämkning bör ske i form av justering för säregna förhållanden.

Regleringsmöjligheten för en kraftstation anger den utbyggda effektens relativa värde med hänsyn till möjligheterna till årsregleringar. Med ledning av det samband som råder mellan regleringsgraden, dvs. årsmagasinsvolymen i procent av vattenflödet vid kraftstationen under normalår, och det relativa produktionsvärdet kan relationstal bestämmas för olika regleringsgrad. Sambandet kan illustreras genom den kurva som utarbetats av företrädare för vattenregleringsföreningarna, se fig. 1. Efter avrundningar skulle en klassindelning kunna ges följande utseende. Härvid har faktorn 1.0 satts vid den regleringsgrad där vattenföringen i stort sett blir jämnt fördelad under året.

Regleringsgrad %	Faktor
71 -	1.2
46 - 70	1.1
26 - 45	1.0
11 - 25	0.9
0 - 10	0.8

Med hänsyn härtill synes lämpligt att i lagen föreskriva att antalet klasser bör vara minst fem.

Produktionens relativa värde som funktion av regleringsgraden



Belägenheten anger den utbyggda effektens värde vid kraftstationen i förhållande till dess värde i Mellan-Sverige. Vid 1975 års taxering fanns normalvärden per naturkilowatt angivna för olika flodområden. Vid differentieringen av dessa värden togs hänsyn till överföringsavstånd och avsättningsförhållanden. Bestämningen av faktorerna för belägenhet torde böra bestämmas på motsvarande sätt. För Syd- och Mellansverige bör faktorn sättas till 1.0 och för nordligaste Sverige till 0.6. Detta innebär att minst fem klasser bör finnas.

21.2.2.2 Uppdelning av taxeringseffekt mellan kraftstation och tillhörande regleringsanläggningar

I den taxeringseffekt för en kraftstation som erhålles enligt 21.2.2.1 ingår även det nyttotillskott som uppströms belägna regleringsanläggningar bidrar

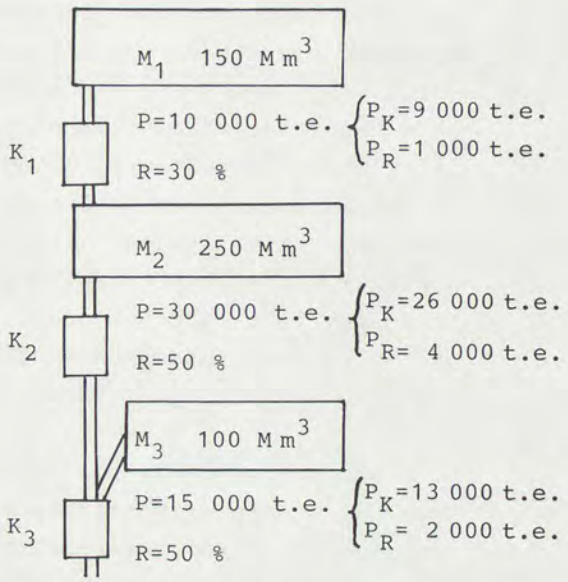
med. Enligt 21.2.2.1 erhållen taxeringseffekt skall därför delas upp i en del som avser kraftstationen och i en del som avser andelarna i regleringsanläggningarna. Fördelningstalen bör anges i förhållande till regleringsgraden vid respektive kraftstation. Vidare bör de bestämmas så att den sammanlagda taxeringseffekten inom ett avrinningsområde i stort sett fördelas mellan kraftstationer och regleringsanläggningar i förhållande till investerat kapital i respektive anläggningar. Det kan därför behövas olika fördelningstal för olika typer av avrinningsområden.

Den taxeringseffekt som vid en kraftstation faller på andelarna i regleringsanläggningarna fördelas mellan de olika regleringsanläggningarna i proportion till anläggningarnas magasinsvolym. En regleringsanläggnings totala taxeringseffekt erhålls som summan av de taxeringseffekter som fås för anläggningen vid dessa uppdelningar. Normalt bör med magasinsvolymen avses bruttovolymen. I den mån bruttovolymen genom begränsningar av olika slag, t.ex. flerårsmagasinering inte tillnärmelsevis årligen kan tillgodogöras, bör detta beaktas genom att volymen jämkas nedåt. Exempel på fördelning visas i fig. 2.

Exempel på fördelning av taxeringseffekten inom ett flodområde på kraftstationer och regleringsmagasin

$P = P_U \times f_u \times f_r \times f_b$

$P = P_K + P_R$



$$M_1 = 1\,000 + \frac{4\,000 \times 150}{150 + 250} + \frac{2\,000 \times 150}{150 + 250 + 100} = 3\,100 \text{ t.e.}$$

$$M_2 = \frac{4\,000 \times 250}{150 + 250} + \frac{2\,000 \times 250}{150 + 250 + 100} = 3\,500 \text{ t.e.}$$

$$M_3 = \frac{2\,000 \times 100}{150 + 250 + 100} = 400 \text{ t.e.}$$

$$\sum 7\,000 \text{ t.e.}$$

Beteckningar

K_1, K_2 etc. = kraftstationer

M_1, M_2 etc. = regleringsanläggningar

P = totala produktionen i taxeringseffekt (t.e.) i en kraftstation inkl. produktion från tillhörande regleringsanläggning

R = regleringsgrad vid resp. kraftstation

P_R = den taxeringseffekt som vid en viss station faller på regleringsanläggningarna

P_K = $P - P_R$ = den enbart på stationen fallande taxeringseffekten

P_U = utbyggnadseffekt

f_u = faktor för utnyttjandetid

f_r = faktor för regleringsmöjlighet

f_b = faktor för belägenhet

P erhålles som $P_U \times f_u \times f_r \times f_b$

21.2.3 Bestämmande av riktvärde vid olika godhet

Som tidigare redovisats skall kraftstationens värde beräknas genom att dess taxeringseffekt (t.e.) multipliceras med ett värde, uttryckt i kr/kW t.e. Detta värde skall bestämmas genom en kapitalisering av 75 % av nettovärdet för en taxeringseffekt om en kilowatt under andra året före taxeringsåret. Nettovärdet bör därvid bestämmas som skillnaden mellan avkastningen, beräknad enligt statens vattenfallsverks högspänningstariffer för mellansvenska området och normala årskostnaden för kraftstationen. I årskostnaden skall även inräknas stationens andel i årskostnaderna för regleringsanläggningar inom avrinningsområdet.

Eftersom årskostnader per taxeringseffekt och därmed också värdet/taxeringseffekt kan förutsättas komma att variera vid olika återanskaffningskostnad bör värdet anges för olika förutsättningar i fråga om återanskaffningskostnad/taxeringseffekt. Det synes emellertid tillräckligt att ange ett antal klasser med varierande återanskaffningskostnad per taxeringseffekt. Dessa klasser föreslås benämnas godhetsklasser för att därigenom hålla möjligheten uppe att även beakta annan olikhet i fråga om årskostnaderna. Det synes nödvändigt med minst tre klasser. För regleringsanläggningarna torde det vara tillräckligt att räkna med ett enda värde per taxeringseffekt. Detta värde bör bestämmas så att det i stort sett motsvarar det genomsnittliga värdet för kraftstationerna inom landet.

Storleken av de värden per taxeringseffekt som på detta sätt bestäms för olika godhetsklasser bör föreskrivas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer och således behandlas som riktvärde.

Beräkningen av bruttoavkastningen med ledning av tarifferna synes inte bereda några praktiska svårigheter. Uppskattningsvis torde avkastningens storlek under 1979 komma att bli ca 840 kr/kW t.e.

De kostnadsposter som skall dras ifrån bruttointäkten före en kapitalisering är drifts- och underhållskostnader, avskrivning av byggnadskapital samt effektiv fastighetsbeskattning. Kostnaderna skall avse såväl själva kraftstationen som dess andelar i regleringsanläggningar inom avrinningsområdet. Storleksordningen av dessa kostnadsposter torde under normala betingelser utgöra ca 25 % av bruttoavkastningen.

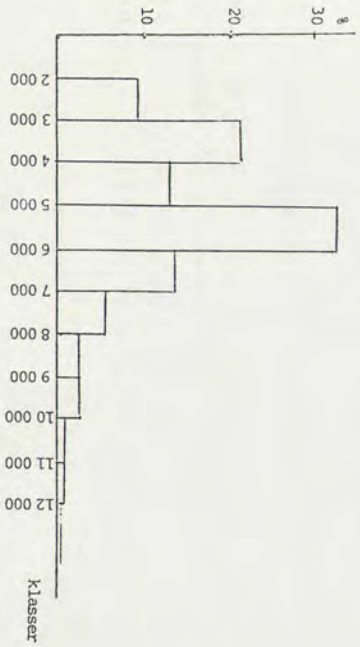
Den genomsnittliga återanskaffningskostnaden synes som framgår av tabell A utgöra ca 5 000 - 6 000 kr/kW t.e. Återanskaffningskostnaden varierar emellertid starkt och överstiger för ett flertal relativt sent utbyggda kraftstationer 10 000 kr/kW t.e. eller i taxeringsnivå 7 500 kr/kW t.e.

Det årsnetto som genomsnittligt återstår för kapitalisering utgör således efter en reduktion till 75 % nivå ca 475 m/t.e. (= 0,75 · 0,75 · 840). Detta motsvarar ett genomsnittligt riktvärde av 9 500 kr/kW t.e. vid 5 %, 6 800 kr/kW t.e. vid 7 % och 4 800 kr/kW t.e. vid 10 % kalkylränta.

För att belysa konsekvenserna av olika kalkylräntor har en provvärdering av kraftverken i Luleälven, Umeälven, Indalsälven, Dalälven och Lagan skett. Beräkningarna redovisas i tabell B.

Vid dessa beräkningar har två olika alternativ i fråga om årskostnadernas bestämning prövats. Kostnaderna har dels beräknats till 2 % av återanskaffningskost-

naden plus 100 kr/kW t.e., dels till 4 % av återanskaffningskostnaden i kr/kW te. Beräkningsresultaten är beroende förutom av valet av kalkylränta och bestämningen av årsnettot även av den nedskrivning av återanskaffningskostnaden som tillämpas. Nedskrivningen har i tabellen beräknats del som 2 % per år, dock maximalt med 80 %, dels som 2,5 % per år dock maximalt med 75 %. Slutlig ställning till vilka nedskrivningstal som skall föreskrivas bör inte tagas förrän motsvarande frågor beträffande industribyggnader utretts färdigt.



Tabell A. Uppskattning av återanskaffningskostnad (kW t.e.) år 1979 inom olika avrinningsområden.

(I nedanstående siffror ingår ej kostnader för regleringsanläggningar. För de undersökta avrinningsområdena med undantag för Lagan torde dessa kostnader uppgå till 10-15 % av de för kraftstationerna redovisade kostnaderna).

Klasser för återansk. kostnad 1979 i kronor/kW t.e.	Taxeringseffekt											
	Ume älv		Lule älv		Indals-älven		Dalälven		Lagan		Σ	
	MW t.e.	%	MW t.e.	%	MW t.e.	%	MW t.e.	%	MW t.e.	%	MW t.e.	%
≤ 2 000									1.9	3.0	1.9	-
2 001 - 3 000			98.7	8.3	141.9	19.2	37.5	8.2			278.1	9.0
3 001 - 4 000	158.1	25.0	254.8	21.4	144.4	19.5	71.5	15.7	5.4	8.5	634.2	20.6
4 001 - 5 000			179.3	15.0	149.6	20.2	41.8	9.2	21.1	33.2	391.8	12.7
5 001 - 6 000	242.1	38.4	640.5	53.7	41.7	5.6	57.9	12.7			982.2	31.9
6 001 - 7 000	63.3	10.0			147.5	19.9	180.5	39.7	15.4	24.2	406.7	13.2
7 001 - 8 000	62.5	9.9			93.0	12.6	4.9	1.1	8.2	12.9	168.6	5.5
8 001 - 9 000	36.6	5.8			3.6	0.5	31.2	6.9	5.1	8.0	76.5	2.5
9 001 - 10 000	50.0	7.9	20.0	1.7			9.4	2.1	0.3	0.5	79.7	2.6
10 001 - 11 000	18.6	2.9					3.6	0.8	1.0	1.6	23.2	0.8
11 001 - 12 000					16.7	2.3	6.6	1.5	2.2	3.5	25.5	0.8
>12 000					1.4	1.9	10.2	2.2	3.0	4.7	14.6	0.5
	631.2		1193.3		739.8		455.1		63.6		3083.0	

* Uppskattningen bygger på att den vid 1975 års taxering använda indexen för anläggningskostnad för vattenkraftstationer antas ha stigit från 245 år 1973 till 500 år 1979.

Tabell B. Sammanställning rörande förväntad höjning av taxeringsvärdena (antal gånger) med föreslagen metod vid varierande kalkylränta.

Avrinningsområde	Taxeringseffekt	Kalkylränta 5 %			7 %			10 %		
	MW	Alt. A	Alt. B	Alt. C	Alt. A	Alt. B	Alt. C	Alt. A	Alt. B	Alt C
Luleälven	1192	4.3	4.4	4.2	2.9	2.9	2.7	1.8	1.9	1.7
Umeälven	631	3.4	3.3	3.2	2.2	2.1	2.0	1.2	1.1	1.0
Indalsälven	739	4.4	4.4	4.2	2.8	2.7	2.6	1.4	1.4	1.3
Dalälven	455	4.1	4.0	4.0	2.5	2.5	2.4	1.4	1.3	1.3
Lagan	63	3.3	3.2	3.4	1.8	1.8	1.9	0.8	0.8	0.8
Medel	3081	4.1			2.6			1.5		

Alt. A Årskostnad: 0.02 A + 100 kr./kW t.e.
Avskrivning: 2 % per år, spärr 20 %

Alt. B Årskostnad: 0.04 A kr./kW t.e.
Avskrivning: 2 % per år, spärr 20 %

Alt. C Årskostnad: 0.02 A + 100 kr./kW t.e.
Avskrivning: 2.5 % per år, spärr 25 %

A = återanskaffningskostnad

Kommittén har vid sina bedömningar beträffande kalkylräntefot i första hand utgått från att nedskrivning sker med 2,5 %/år, dock maximalt med 75 % och att årsnettot i genomsnitt uppskattas till 75 % av bruttoavkastningen.

I genomsnitt för samtliga kraftverk och regleringsanläggningar i de fem undersökta avrinningsområdena skulle en kalkylränta på 5 % medföra en höjning av 1975 års taxeringsvärden med ca 300 %, en kalkylränta på 7 % en höjning med ca 150 % och en kalkylränta på 10 % en höjning med ca 50 %. Maximalt torde dubbelt så höga höjningar som de i genomsnitt angivna kunna uppkomma för vissa extremfall.

Värdeförändringarna för vattenfallsenheterna under tiden 1973-1979 bör bedömas mot bakgrund av att anläggningskostnadsindex för vattenfallsanläggningar kan beräknas öka med 110 % och tariffnivån med 150 %. Kraftpriserna har således stigit snabbare än kostnaderna. Detta innebär att avkastningsvärdet har stigit mer än kraftpriserna, vilket i sig talar för en höjningsprocent med mer än 150 %.

Det synes ej möjligt att få någon ledning vid bestämmandet av värdenivån genom köpeskillingar som erlagts för kraftstationer. Kalkylräntan måste därför bestämmas med utgångspunkt i jämförelser med val av kalkylränta vid avkastningskalkyler för andra fastighetstyper och i mera allmänna skälighetsöverväganden.

En jämförelse med de kalkylräntor, som tillämpas vid andra fastighetstyper blir av nödvändighet mycket osäker. Detta beror främst på att de årsnetton, som tas fram i kalkylerna, inte kan förutsättas vara jämförbara på grund av olikheter i pris- och kostnadsutvecklingen inom olika områden. För skogsfastigheter anses vanligen en räntefot mellan 4,5-5,5 % bäst återge marknadsvärdenivån. För hyresfastigheter torde en genomsnittlig räntefot på 6,5-7,5 % bäst svara mot marknadsvärdenivån. Vid kalkyler för grustäkter re-

kommenderas i regel 5 %. Men hänsyn till att vattenfallsfastigheter torde ha en gynnsammare prognos beträffande pris- och kostnadsutvecklingen i framtiden än i varje fall hyresfastigheterna synes en jämförelse med andra fastighetstyper där avkastningsvärdering förekommer närmast tyda på en kalkylränta omkring 5 %.

Ett slutligt ställningstagande från kommitténs sida till valet av kalkylräntefot synes dock böra anstå till dess det klarlagts om den för vattenfallsenheterna föreslagna värderingsmetodiken bör användas även för andra anläggningar för elkraftproduktion.

21.2.4 Andels- och ersättningskraft

Liksom tidigare skett får vid uppskattning av en kraftstations värde avdrag göras dels för skyldighet att leverera andelskraft och ersättningskraft grundad enligt vattenlagen dels ock ersättningskraft enligt avtal om enligt avtalet kraften är knuten till kraftstation och rätten till kraften knuten till i avtalet angiven fastighet samt om kraftleveransen inte begränsats att avse endast viss tid.

Andelskraft är så konstruerad att den är bestämd till en viss andel av kraftstationens produktion mot att andelsägaren deltar med samma andel i kostnaderna för kraftstationen. Härav följer att värdet av andelskraften bör bestämmas till så stor del av vattenfallsfastighetens värde som motsvarar andelen. Belastningen av andelskraft skall dras från såväl kraftstationens markvärde som dess byggnadsvärde i den omfattning andelen anger. Förmånen av andelskraft skall - uppdelad på mark- och byggnadsvärde - läggas till den taxeringsenhet till vilken förmånen hör.

Värdering av ersättningskraft sker genom att den omräknas till taxeringseffekt. I det fall ersättningstagaren i årskostnader har att betala självkostnaderna för kraften åsättes taxeringseffekten det riktvärde som gäller för kraftstationen i fråga. Har årskostnaden bestämts på annat sätt eller inga kostnader alls utgår, s.k. frikraft, får riktvärdet per taxeringseffekt bestämmas med hänsyn till omständigheterna i de särskilda fallen. För den mottagande fastigheten skall värdet per taxeringseffekt bestämmas utifrån det värde ersättningskraften har för den mottagande fastigheten.

Belastningen av ersättningskraft skall dras från kraftstationens markvärde så långt är möjligt, i övrigt från byggnadsvärdet. Förmånen av ersättningskraft skall läggas till markvärdet av den taxeringsenhet till vilken förmånen hör.

22 SAMORDNING AV 1981 ÅRS ALLMÄNNA FASTIGHETSTAXERING OCH FOLK- OCH BOSTADSRÄKNINGEN 1980

22.1 Inledning

Med stöd av regeringens bemyndigande den 11 november 1976 tillkallade chefen för ekonomidepartementet en kommitté för att utreda behovet av framtida folk- och bostadsräkningar. Kommittén antog namnet FoB-utredningen.

FoB-utredningen avlämnade den 1 december 1978 betänkandet (SOU 1978:79) Förslag till undersökning om hushåll, bostäder och sysselsättning 1980.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av bl.a. RSV och fastighetstaxeringskommittén.

På grundval av betänkandet har i prop. 1978/79:128 föreslagits att en ny allmän folk- och bostadsräkning (FoB) genomförs under år 1980.

22.2 Utredningsdirektiven

FoB-utredningens huvuduppgift angavs i direktiven vara att undersöka behovet av kommande folk- och bostadsräkningar och visa hur samhällsplaneringens framtida behov av befolknings-, hushålls- och bostadsdata skall kunna tillgodoses. Som huvudalternativ till särskilda FoB-undersökningar pekades på möjligheterna att utnyttja uppgifter som samlas in i olika administrativa verksamheter, bl.a. skatteadministra-

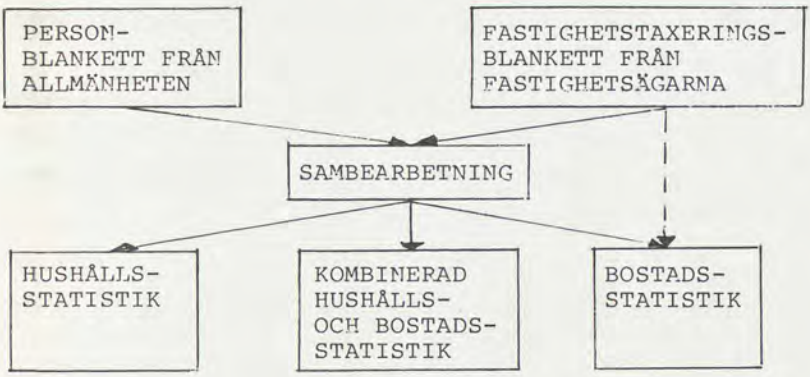
tionen och fastighetsregistreringen. Särskilt borde kommittén närmare pröva vilka förutsättningar som fanns att samordna uppgiftslämnandet för statistikändamål med den allmänna fastighetstaxeringen. Ett av syftena med att använda uppgifter som samlas in i skilda administrativa verksamheter var att i möjligaste mån begränsa allmänhetens uppgiftsskyldighet. Det underströks att statistikens innehåll och utformning så långt som möjligt borde anpassas till rimliga användarönskemål, som närmare borde kartläggas. Vidare angavs kostnadssidan vara en viktig faktor vid ställningstagande till framtida undersökningar. I kommitténs uppdrag ingick att om möjligt göra en avvägning mellan å ena sidan kostnaderna, å andra sidan värdet av den statistik som kommer fram vid framtida folk- och bostadsräkningar med nuvarande eller annan utformning.

22.3 Utredningsförslaget

FoB-utredningen redovisade i december 1978 resultatet av sitt arbete i betänkandet (SOU 1978:79) Förslag till undersökning om hushåll, bostäder och sysselsättning 1980.

Den undersökning om hushåll, bostäder och sysselsättning, HBS 80, som FoB-utredningen förordar kan delas i två avsnitt, en sysselsättningsdel samt en hushålls- och bostadsdel. Kommittén kommer i den fortsatta framställningen enbart att beröra de delar som har betydelse för fastighetstaxeringen, nämligen hushålls- och bostadsdelen. Denna del grundas på uppgifter från allmänheten genom blankett och från fastighetsägarna i samband med den allmänna fastighetstaxeringen.

Schematiskt kan hushålls- och bostadsdelen enligt utredningsförslaget beskrivas på följande sätt:



Uppgifter om hushållens storlek och sammansättning föreslås insamlas med hjälp av blankett från allmänheten. En något utbyggd uppgiftsinsamling i den allmänna fastighetstaxeringen jämfört med föregående taxering avses ge efterfrågade bostadsuppgifter. Hushållsstatistik och kombinerad statistik över hushåll och bostäder föreslås framtagen genom sambearbetning av hushålls- och bostadsuppgifter.

Statens och kommunernas kostnader för HBS 80 beräknas av utredningen i pris- och löneläge den 1 juli 1977 till ca 73 milj. kr., varav ca 51 milj. kr. avser hushållsstatistik och kombinerad statistik över hushåll och bostäder. Statens del av totalkostnaden skulle bli ca 50 milj. kr.

För att utreda möjligheterna till en samordning av uppgiftsinsamlingen till en eventuell FoB 80 och den allmänna fastighetstaxeringen 1981 (AFT 81) tillsattes en expertgrupp inom FoB-utredningen.

Expertgruppens förslag redovisades i en bilaga till betänkandet. I det följande återges en sammanfattning av expertgruppens förslag.

Blankettutformning och innehåll i blanketten

Ett principförslag till blankett framgår av underbilaga. För annan fastighet innebär förslaget att två separata blankettyper skapas nämligen för

- tomtmark och småhusfastighet
- hyresfastighet och industrifastighet m.fl.

Uppgifter om jordbruksfastighet redovisas såsom tidigare, på en särskild blankett. Som bilaga till samtliga blankettyper medföljer en lägenhetsförteckning som skall ifyllas av fastighetsägaren till hus med bostadslägenheter utom i de fall det på fastigheten endast finns ett enfamiljshus som bebos av ägaren.

Expertgruppen föreslår ingen ändring i användningen av fastighetstaxeringsavier. Dessa utnyttjas av taxeringsnämnderna för registrering av data. En nyhet skulle dock vara att vid samtaxerade fastigheter påförs byggnadsdata på den taxeringsavi som avser den fastighet på vilken byggnaden är belägen.

Innehållet i blanketten

Expertgruppen föreslår efter samråd med fastighetstaxeringskommittén och SCB vissa ändringar i de benämningar, definitioner och klassificeringar som använts i FoB 75 resp. AFT 75. En anpassning till dessa förslag utgör en av förutsättningarna för att HBS skall kunna utnyttja material från allmänna fastighetstaxeringen 1981.

I flertalet fall rör det sig om relativt små ändringar. Mestadels har SCB kunnat anpassa sig till de begrepp, definitioner etc., som tidigare använts vid fastighetstaxeringen.

Följande begreppsförändringar föreslås bl.a.

- hustyp bör benämnas husform
- enfamiljsvilla bör benämnas friliggande enbostadshus
- tvåfamiljsvilla bör benämnas friliggande tvåbostadshus
- husnummer bör benämnas byggnadsnummer

I bl.a. följande fall ändras definitionerna. Inom parentes anges om det är i HBS och/eller i fastighetstaxeringen (AFT) som ändringarna sker:

- ägarkategorin stat inkl. ej statliga AB (HBS)
- ägarkategorin kommun inkl. ej kommunala AB (HBS)
- byggnadsår (HBS)
- radhus tilldelas egen typkod (HBS och AFT)
- kedjehus tilldelas egen typkod (HBS och AFT)
- hustypen definieras efter om huset är inrättat för en, två eller flera familjer (HBS).

Klassificeringen ändras för följande variabel

- byggnadsår

Bland övriga ändringar som behöver genomföras vid en samordning kan nämnas att

- deklarationerna för ej skattepliktiga fastigheter skall innehålla data om ev. bostadsbyggnader och byggnadernas bostadsutrymmen. Dataregistreringen av dessa uppgifter sker hos de kommunala granskningsorganen (GO) och vid SCB
- byggnaderna skall hänföras till viss fastighet och numreras.

Granskningsorganisation

Expertgruppen har studerat alternativa möjligheter att bygga upp en granskningsorganisation som svarar mot såväl fastighetstaxeringens som statistikanvändarnas krav. En utgångspunkt har därvid varit att den gemensamma blanketten skall innehålla de variabler som återfinns i expertgruppens förslag. Vidare förutsätts att de granskningsorgan som fanns vid FoB 75 och den allmänna taxeringen 1975 i stort kommer att byggas upp även för 1981 års taxering och 1980 års HBS. I korthet innebär förslaget att de av uppgiftslämnarna ifyllda blanketterna sänds till ett gemensamt insamlingsorgan.

Deklarationsmaterialet behandlas hos fastighetstaxeringsnämnderna (FTN) enligt samma rutiner som vid tidigare allmänna taxeringar varefter det återsänds till lokal skattemyndighet (LSM). Efter registrering på databand hos länsstyrelser (LS) genomgår materialet vissa granskningstester, innan det preliminära taxeringsregistret är upprättat. Granskningsorganisationen (GO) i HBS får som huvuduppgift att granska lägenhetsförteckningarna, registrera lägenhetsdata och påföra personblanketterna hus- och lägenhetsnummer. Ef-

ter registrering sker en samkörning av fastighetstaxeringsregister och personregister.

För att tillgodose bl.a. statistikanvändarnas krav på kvalitet i materialet och i möjligaste mån ej belasta fastighetstaxeringens granskningsorganisation med uppgifter som ej direkt har anknytning till taxeringen, föreslår expertgruppen att extra personal tillhörig granskningsorganisation tillförs LSM dels i samband med att deklarationerna inkommer från uppgiftslämnarna dels i samband med eftergranskning av materialet.

Uppgiftslämnarna kommer vid en samordning endast att behöva besvara ett frågeformulär med bostadsuppgifter. Detta skedde tidigare vid två tillfällen (FoB resp. AFT). Expertgruppens förslag innebär också att uppgiftslämnarna i relativt liten utsträckning utsätts för ett flertal förfrågningar i samband med granskningsarbetet. Dessutom bör FTNs arbetsbörda öka i relativt liten grad. Granskningsinsatserna i HBS 80 skulle om förslaget genomförs minska jämfört med tidigare FoB:ar. Med de föreslagna rutinerna för granskning ges förutsättningar till bättre utnyttjande av fastighetstaxeringsregistret även i andra statistiksammanhang. Genom kopplingen till den kyrkobokförda befolkningen kan t.ex. också en förbättrad information om användning av fritidshus och "ödegårdar" erhållas.

Jämförbarheten med tidigare FoB:ar betonas ofta vid upplägggning av en ny undersökning. En samordning enligt föreslagen modell innebär en del förändringar som medför att möjligheter till jämförelser med föregående räkning kan försämras. Förändringarna kan påverka såväl lägenhetsstocken (täckningsfel) som kvaliteten i insamlade uppgifter (mätfel). Möjligheter att erhålla mindre täckningsfel i expertgruppens förslag än tidi-

gare folk- och bostadsräkningar är goda. Anledningen till detta är att fastighetstaxeringen innehåller samtliga fastigheter (med eller utan byggnad) och därmed är det lättare att avgränsa t.ex. beståndet av obebodda lägenheter. Mot detta talar dock att såväl lägenhetsbeståndet som lägenhetsuppgifter i fastighetstaxeringen avser förhållandena den 31 december medan HBS 80 planeras avse förhållandena i september. Expertgruppen föreslår en rutin för reducering av effekterna av denna skillnad vilken torde medföra att denna felorsak blir relativt betydelselös. Vad förändringen i bl.a. granskningsrutiner kan innebära är svårt att förutsäga men även detta kan ha betydelse för jämförbarheten.

En samordning av detta slag innehåller en del osäkra faktorer. Eftersom förslaget innebär bl.a. gemensam information, organisation och utbildning och detta inte prövats kan svårigheter uppstå. Dessutom måste ett informationsutbyte fungera mellan HBS och AFT. Expertgruppen har dock bedömt att fördelarna, särskilt på sikt, är sådana att en samordning kan förordas.

22.4 Förslag i propositionen

I propositionen 1978/79:128 framhåller föredragande departementschefen bl.a.:

> En samordning av inhämtandet av bostadsuppgifter för FoB 80 med uppgiftsinhämtandet för den allmänna fastighetstaxeringen 1981 i enlighet med utredningsförslaget innebär enligt min mening avsevärda förenklingar. Förslaget innebär att sådana uppgifter som efterfrågas för båda ändamålen - vilka klart bör anges - endast behöver lämnas vid ett och samma tillfälle och inte som tidigare vid två. Fördelarna i form av minskad uppgiftslämnarbörda för allmänheten är således mycket påtagliga. De samhällsekonomiska vinster som följer av en minskad blankettmängd och en samordnad hantering väger enligt min mening tyngre än de av några remissinstanser påpekade nackdelarna i form av delvis minskade möjligheter till jämförelse med uppgifter som samlats in vid tidigare folk- och bostadsräkningar. Utredningens förslag i detta avseende bör därför enligt min mening genomföras.

Departementschefen framhåller vidare:

I likhet med vad som gjordes vid den senaste folk- och bostadsräkningen bör reglerna för undersökningen föras samman i en lag. Det av mig förordade lagförslaget bygger på lagen (1975:55) om folk- och bostadsräkning år 1975. Detta innebär bl.a. att organisationen och förfarandet i allt väsentligt följer den ordning som gällde för 1975 års undersökning. De justeringar som har gjorts föranleds i huvudsak av att bostadsuppgifterna enligt mitt förslag skall inhämtas i samband med den allmänna fastighetstaxeringen.

Enligt lagförslaget, 8 §, åligger det kommun att lämna information om folk- och bostadsräkningen. Kommunen skall också biträda vid distributionen av blanketterna för personuppgift och bostadsuppgift samt vid upprättandet och insamlingen av dessa uppgifter. Vidare skall kommunen svara för att de insamlade uppgifterna granskas och i berett skick överlämnas för fortsatt bearbetning till SCB. Kommunen skall uppdra åt särskilt granskningsorgan att handha de göromål som avses i denna paragraf.

Enligt 15 § lagförslaget skall anvisningar om förfarandet vid folk- och bostadsräkningen lämnas av RSV och SCB i vad anvisningarna rör länsstyrelserna, de lokala skattemyndigheterna och pastorsämbetena samt i övrigt av SCB.

22.5 Kommitténs synpunkter

Kommittén lämnar i detta avsnitt synpunkter på det förslag som har lagts fram i propositionen på grundval av FoB-utredningens betänkande.

FoB-utredningen har under utredningsarbetet haft ett flertal överläggningar och underhandskontakter med fastighetstaxeringskommittén. Kommittén har därvid ställt sig positiv till ett gemensamt uppgiftslämnan-

de med hänsyn till de fördelar en sådan samordning måste innebära. En utgångspunkt för kommitténs bedömning har emellertid varit att samordningen sker så att några mer påtagliga negativa konsekvenser för fastighetstaxeringen inte uppkommer. Kommittén berör i det följande de frågor som kan komma att medföra förändringar för fastighetstaxeringen och kräva en anpassning av fastighetstaxeringsreglerna till FoB 80.

22.5.1 Deklarationsblankettens utformning

Kommittén har inte några principiella invändningar mot det föreslagna alternativet till blankettutformning. Det ankommer emellertid inte på kommittén att lägga fram förslag om hur blanketten närmare bör utformas. Denna uppgift åvilar RSV, som med utgångspunkt i de regler som kommer att gälla vid 1981 års allmänna fastighetstaxering har att i detalj utforma erforderliga fastighetsdeklarationsblanketter. Kommitténs synpunkter på blankettutformningen sker därför mot bakgrund av de regler kommittén avser att föreslå för denna taxering.

Beträffande innehållet i blanketten kan innebörden i de föreslagna gemensamma definitionerna i allt väsentligt accepteras.

I de olika detaljfrågorna vill kommittén endast framhålla följande.

Beträffande byggnadsår föreslås inte några förändringar för fastighetstaxeringens del. FoB 75 s klassindelning av byggnadsår skiljer sig emellertid från den som används vid fastighetstaxeringen. FoB:s klassindelning omfattar exempelvis perioderna 1931-1940, 1941-1950 etc. medan motsvarande klassindelning vid fastighetstaxeringen är 1930-1939, 1940-1949 etc.

Kommittén föreslår att redovisning av nybyggnadsår sker på sådant sätt att FoB:s önskemål kan tillgodoses.

Kommittén godtar att begreppet hustyp förbehålls klassificering efter användning - dvs. om huset används för en, två eller flera familjer - och att fastighetstaxeringens hustypsbegrepp ges en annan benämning.

I FoB medräknas inte hus som enbart utnyttjas för fritidsboende. Däremot medräknas fritidshus med permanentboende.

Kommittén utgår från att gemensamma byggnadsvärdetabeller för permanent- och fritidshus upprättas inför 1981 års fastighetstaxering. Klassificeringen av fritidshus kommer därför att sakna betydelse för fastighetstaxeringen. Under förutsättning att det inte kommer att medföra något merarbete för fastighetstaxeringsnämnderna har dock kommittén inte någon erinran mot att det i deklarationsblanketten begärs uppgift om byggnaden används som fritidshus eller ej.

Beträffande begreppet hyreshus påpekas i betänkandet att detta begrepp sedan gammalt i dagligt tal används om flerbostadshus. På hyresblanketten vid 1975 års allmänna fastighetstaxering redovisas inte bara flerbostadshus utan även småhus för uthyrning. Dessutom skulle denna blankett användas för fastigheter med uthyrningslokaler och för fastighet med byggnad för egen rörelse. I betänkandet föreslås därför att termen hyreshus som blankettbenämning ersätts av hyreshus m.fl. Kommittén kan godta denna benämning.

För FoBen krävs vissa uppgifter om dispositions- och upplåtelseform, köksinnehav samt wc, bad eller dusch-

rum. Dessa täcks av den föreslagna lägenhetsförteckningen. Viss komplettering och registrering av sistnämnda förhållanden accepteras av kommittén.

Uppgifter om antal rum/lägenheter kan komma att fordras för både FoBen och fastighetstaxeringen. Några större skiljaktigheter föreligger i praktiken inte i definitionen av rum. En ev. gemensam blankett innebär att definitionen skall vara lika. Den slutliga utformningen av blanketten bör göras gemensamt av SCB och RSV.

Enligt betänkandet måste i HBS varje byggnad kunna knytas till en registerfastighet, vilket enligt förslaget skulle uppnås om uppgiftslämnaren redovisar på vilken fastighet viss byggnad är belägen genom att för varje byggnad ange det förtryckta ordningsnumret för fastigheten. I vissa fall kan det bli problem för en fastighetsägare att hänföra byggnad till rätt fastighet. Detta gäller framför allt jordbruksfastigheter, där en taxeringsenhet kan bestå av flera fastigheter eller fastighetsdelar. Att i dessa fall undantagslöst fordra att fastighetsägaren skall kunna hänföra varje bostadsbyggnad till rätt fastighet torde vara att uppställa alltför stora krav på ägaren. Även om särskilda kontrollinsatser görs av granskaren i detta avseende ställer kommittén sig tveksam till om uppgiften alltid är möjlig att inhämta med rimliga ansträngningar. De framhållna svårigheterna torde dock endast komma att gälla i undantagsfall. Med hänsyn härtill och under förutsättning att fastighetstaxeringsnämnderna ej åläggs extra arbetsuppgifter vill kommittén inte motsätta sig att uppgiften inhämtas från fastighetsägaren.

För ej skattepliktiga fastigheter krävs enligt utredningen uppgifter om dessa fastigheters bostadsbyggnader samt byggnadernas bostadsutrymmen. Detta innebär att mer detaljerade uppgifter än tidigare kommer att behöva införas för ej skattepliktiga fastigheter. Fastighetstaxeringskommittén godtar att dessa uppgifter inhämtas under förutsättning att granskning och registrering av uppgifterna ej medför något väsentligt merarbete för taxeringsorganisationen. Kommittén föreslår en viss utvidgning av skattefriheten. Detta gäller dock endast i obetydlig utsträckning bostäder. Beträffande dessa föreslås i stället i många fall en utökad skatteplikt.

22.5.2 Distribution och insamling

I propositionen berörs inte närmare hur distributionen och insamlingen skall ske. Det framlagda lagförslaget upptar i denna del endast en bestämmelse om att kommunen skall biträda vid distributionen av blanketterna för personuppgift och bostadsuppgift samt vid upprättandet och insamlingen av dessa uppgifter. Vidare skall kommunen uppdra åt särskilt granskningsorgan att handha bl.a. dessa göromål. I övrigt överlåtes åt RSV och SCB att lämna anvisningar om förfarandet.

Kommittén vill till ledning för utformandet av dessa anvisningar framhålla följande. FoB-utredningen har övervägt en gemensam distribution och insamling av personblanketten och fastighetstaxeringsblanketten för småhusägare. Detta skulle innebära minsta möjliga blankettbehandling för såväl uppgiftlämnare som myndigheter.

Som villkor härför krävs dock enligt utredningen att fastighetstaxeringsblanketten för småhusägare får portofritt samdistribueras med personblanketten i HBS 80.

Vidare krävs att ett gemensamt insamlingsställe inrättas där taxeringsmaterialet skiljs från de uppgifter som insamlas direkt till FoB 80.

Fastighetstaxeringskommittén har inte något att erinra mot en portofri samdistribution av personblanketten och fastighetstaxeringsblanketten för småhusägare och har för egen del uttalat att alla fastighetsdeklarationer bör få sändas in portofritt.

Enligt FoB-utredningen krävs att ett gemensamt insamlingsställe inrättas där taxeringsmaterialet skiljs från de uppgifter som insamlas direkt till FoB 80. Vid det gemensamma insamlingsstället skall enligt FoB-utredningen genomföras en kontroll av att lägenhetsförteckningarna har lämnats och att numrering av byggnader har skett på samma sätt i fastighetsdeklarationerna och lägenhetsförteckningarna. Fastighetstaxeringsblanketterna skickas vidare till lokal skattemyndighet, medan lägenhetsförteckningarna för flerfamiljshus och personblanketterna sänds till de kommunala granskningsorganen. Om lägenhetsförteckningarna ej kan avvaras i taxeringsarbetet blir kopiering aktuellt.

Fastighetstaxeringskommittén anser att åtskilliga fördelar står att vinna med att materialet till 1981 års allmänna fastighetstaxering och FoB 80 insamlas i samma ställe. Däremot ställer kommittén sig tveksam till att ett gemensamt insamlingsställe upprättas särskilt för detta ändamål. Kommittén anser i stället att det insamlingsställe för fastighetsdeklarationer som redan finns, lokal skattemyndighet, bör kunna utnyttjas

även för insamling av uppgifterna till FoB 80. De uppgifter som skall lämnas på personblanketten angående hushållens storlek och sammansättning kan knappast från integritetssynpunkt vara av så känslig natur att det enbart av denna anledning är motiverat att inrätta ett särskilt insamlingsställe. Därtill kommer att sorteringsarbetet under alla omständigheter måste utföras av personal från lokal skattemyndighet, vilket även förutsätts av utredningen. Ett gemensamt insamlingsställe medför även att fastighetstaxeringsnämnderna får deklarationsmaterial något senare än om lokal skattemyndighet är insamlingsställe. Detta utgör en påtaglig nackdel från skattesynpunkt med hänsyn till den korta tiden för taxeringsarbetet.

Vad gäller lägenhetsförteckningarna vill kommittén framhålla att det kan bli aktuellt att ur dessa hämta för taxeringen nödvändiga uppgifter. För att undvika onödiga störningar i taxeringsarbetet bör alla uppgifter som erfordras för taxeringen finnas tillgängliga vid arbetets början. Kommittén anser därför att lägenhetsförteckningarna eller kopior av dessa alltid bör bifogas det material som översänds till fastighetstaxeringsnämnderna.

22.5.3 Organisationen m.m.

Inte heller beträffande organisationen föreslås några mer detaljerade regler i propositionen.

Enligt 8 § i lagtextförslaget skall som nämnts kommunen svara för att de insamlade uppgifterna granskas och i berett skick överlämnas för fortsatt bearbetning till SCB. Dessa göromål skall handhas av det särskilda granskningsorganet. Den närmare regleringen angående förfarandet förutsätts ske genom anvisningar lämnade av RSV och SCB.

FoB-utredningens förslag innebär i korthet följande.

Deklarationsblanketter inkl. lägenhetsförteckningar samt personblanketter lämnas som nämnts till gemensamt insamlingsställe med anknytning till lokal skattemyndighet. På myndigheten sorteras lägenhetsförteckningar och personblanketter ut och sänds vidare till ett särskilt granskningsorgan för FoB. Dessförinnan kontrolleras om numreringen av hus och lägenheter skett på samma sätt i deklarationer och lägenhetsförteckningar. Deklarationerna granskas avseende uppgifterna till HBS. Iakttagna brister markeras till ledning för fastighetstaxeringsnämndernas arbete med kompletteringar och rättelser. Sortering av deklarationer, fastighetstaxeringsavier och andra handlingar sker därefter enligt nu gällande rutiner. Deklarationerna sänds sedan ut till nämnderna. För att klara av detta merarbete får lokal skattemyndighet viss förstärkning från granskningsorganet för FoB.

Utredningens organisationsförslag bygger på att insamlade data i möjlig mån registreras av fastighetstaxeringsorganisationen samt att FoB-data i deklarationen granskas och kompletteras utöver vad som tidigare ansetts behövas i taxeringen. Härigenom skulle bl.a. uppgiftslämnarna i flertalet fall ej behöva belastas med ett flertal förfrågningar för komplettering. Utredningen tar inte slutlig ställning till utformningen av den med fastighetstaxeringen samordnade granskningsorganisationen utan detta föreslås ske i samarbete mellan kommunerna, SCB och RSV.

Enligt kommitténs bedömning kommer en samordnad uppgiftsinsamling enligt utredningsförslaget att försena utsändandet av deklarationsmaterialet till fastighetstaxeringsnämnderna. Förseningen innebär att nämnderna får en minskad arbetsperiod. Förslaget innebär dessutom

att de får ett inte obetydligt merarbete jämfört med 1975 års taxering. Bl.a. skall nämnderna kontrollera att uppgifter, som inte är nödvändiga för fastighetstaxeringen men som behövs för FoB, är ifyllda. Vidare kommer de uppgifter som registreras på fastighetstaxeringsavierna genom samordningen att vara betydligt fler än de var vid 1975 års fastighetstaxering.

Enligt utredningen har vid tidigare FoB relativt liten del av granskningsorganens arbete för att komplettera uppgifter som ej är tillfredsställande redovisade. Inte heller vid fastighetstaxeringen inhämtas kompletterande uppgifter från fastighetsägarna i någon större utsträckning. De fall där såväl HBS- som fastighetstaxeringsuppgifter kan behöva kompletteras torde därför bli relativt sällsynta.

Mot bakgrund härav ifrågasätter kommittén om fördelen med att nästan all kompletterande information kan insamlas vid ett tillfälle är så stor att den uppväger den betydande nackdel en försening av fastighetstaxeringsnämndernas arbete innebär. Kommittén föreslår i stället att deklarationsmaterialet sänds direkt till nämnderna utan förhandsgranskning av FoB-uppgifterna. Det kan eventuellt övervägas om nämnderna i de fall kompletterande uppgifter för fastighetstaxeringen måste inhämtas från fastighetsägaren även åläggs att granska lämnade FoB-uppgifter och i förekommande fall informera felande sådana. Härigenom uppnås för FoB:ens del samma resultat i fråga om komplettering av uppgifter som om FoB-uppgifterna granskas innan materialet sänds till fastighetstaxeringsnämnderna.

De ytterligare arbetsuppgifter som läggs på taxeringsorganisationen måste uppvägas antingen av ytterligare personal eller en förlängning av taxerings-

perioden. Enligt utredningen kan det vara lämpligt att knyta personal från granskningsorganen till visst arbete vid de lokala skattemyndigheterna. Med hänsyn till de särskilda krav på utbildning och kompetens som måste uppställas för åtskilliga av arbetsuppgifterna vid fastighetstaxeringen är det enligt kommitténs mening tveksamt om tillskottet av personal från granskningsorganen kan kompensera den ytterligare arbetsbelastning som uppstår för taxeringsorganisationen. Kommittén har i avsnitt 26.2.3 föreslagit en viss förlängning av taxeringsperioden bl.a. för att tillgodose de krav som uppställs för att en samordning med granskningen av FoB-uppgifterna skall kunna genomföras.

I övrigt kan kommittén i princip godta det organisationsförslag som har framlagts av FoB-utredningen.

22.5.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis ställer kommittén sig positiv till den föreslagna samordningen av FoB 80 och den allmänna fastighetstaxeringen 1981. De samhällsekonomiska fördelar som kan uppnås härigenom, bl.a. i fråga om gemensam informationsverksamhet, gemensam mottagning och sortering av blanketter, begränsning av fastighetsägarnas uppgiftstillfällen, minskad blankettmängd samt möjligheterna att bygga upp ett byggnads- och lägenhetsregister, är så betydande att de bör tillvaratas. Såsom kommittén påpekat återstår dock framför allt vad gäller organisationen, åtskilliga detaljfrågor att lösa. Den närmare utformningen av dessa detaljer bör dock kunna ske i det samarbete mellan kommunerna, SCB och RSV som föreslås skall äga rum.

23 ORGANISATIONEN VID FASTIGHETSTAXERINGEN

23.1 Gällande ordning

23.1.1 Indelning i fastighetstaxeringsdistrikt

Enligt 131 § TL gäller följande. För allmän fastighetstaxering finns i varje län lokala och gemensamma fastighetstaxeringsdistrikt. Lokalt fastighetstaxeringsdistrikt utgörs av församling eller del av församling. Flera församlingar inom samma kommun kan sammanföras till ett lokalt fastighetstaxeringsdistrikt. För varje lokalt distrikt finns en lokal fastighetstaxeringsnämnd.

I varje län finns dessutom ett eller flera gemensamma fastighetstaxeringsdistrikt. I sådant distrikt verkställer gemensam fastighetstaxeringsnämnd taxering av större industrifastigheter och därmed jämförliga fastigheter, kraftverk, outbyggda vattenfall och regleringsdammar samt andra slag av fastigheter för vilka det från värderingssynpunkt råder speciella förhållanden.

Länsstyrelsen beslutar om antalet gemensamma fastighetstaxeringsdistrikt, distriktens omfattning och de slag av fastigheter, som skall taxeras i varje distrikt. De lokala skattemyndigheterna skall höras innan länsstyrelsen fattar sitt beslut.

Lokal skattemyndighet väljer efter anvisningar från skattechefen ut de fastigheter som skall taxeras i gemensamt distrikt.

För varje gemensamt distrikt finns det en gemensam fastighetstaxeringsnämnd.

Länsstyrelsen verkställer indelning i fastighetstaxeringsdistrikt senast den 1 mars året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum.

23.1.2 Förordnande och val av fastighetstaxeringsnämndens ledamöter

Enligt 133 § 1 mom. TL gäller följande i fråga om allmän fastighetstaxering. Ordförande och ytterligare en ledamot i fastighetstaxeringsnämnd förordnas av länsstyrelsen i samband med indelningen i fastighetstaxeringsdistrikt. Utöver dessa två utgörs nämnden av lägst tre och högst sex valda ledamöter. Antalet ledamöter bestäms av länsstyrelsen. Ledamöter till lokal nämnd väljs av kommunfullmäktige och till gemensam nämnd av landstingskommunens förvaltningsutskott. Omfattar gemensamt distrikt endast en kommun väljs dock ledamöterna av kommunfullmäktige. Val av ledamöter jämte suppleanter, en för varje ledamot, skall ske senast den 31 mars året före taxeringsåret. En av ledamöterna i varje lokal fastighetstaxeringsnämnd utses att medverka i förberedelsearbetet. Han skall bl.a. ingå i den arbetsgrupp som utför den s.k. provtaxeringen. Vidare skall han - tillsammans med ordförandena, fastighetstaxeringsombuden och konsulenterna för fastighetstaxering - delta i sammanträde inför skattechefen. I varje gemensam nämnd skall en av ledamöterna utses att medverka vid sammanträdet inför skattechefen.

Underrättelse om valen sänds till länsstyrelsen, ordföranden i fastighetstaxeringsnämnden och de valda.

23.1.3 Valbarhets- och behörighetsvillkor m.m.

Valbarhets- och behörighetsreglerna ges i 133 § 2 mom. TL och i 13 § TL i den lydelse denna paragraf hade före RS-reformen 1979 av taxeringen i första instans. Enligt dessa bestämmelser gäller i huvudsak följande.

Till ledamöter och suppleanter i lokal fastighetstaxeringsnämnd skall utses redliga och allmänt aktade personer, som kan antas besitta nödig insikt och erfarenhet. Enbart svensk medborgare kan utses. Uppdrag får inte utövas av den som är omyndig eller i konkurstillstånd.

För val av ledamöter och suppleanter gäller att kommun får välja endast den, som är mantalsskriven inom kommunen, och landstingskommunens förvaltningsutskott endast den, som är mantalsskriven inom taxeringsdistriktet. Vid val till lokal fastighetstaxeringsnämnd skall tillses, att kännedom om olika slag av fastigheter inom distriktet och om distriktets olika delar om möjligt kommer att finnas inom nämnden. Till ledamöter och suppleanter i gemensam fastighetstaxeringsnämnd skall utses personer, som besitter särskild insikt och erfarenhet i de taxeringsfrågor, som ankommer på nämnden. Vidare bör vid val till gemensam nämnd tillses, att kännedom om möjligt kommer att finnas om olika delar av distriktet.

Kommer ledamot eller suppleant efter det att han har utsetts i den ställning, att han inte längre är behörig utöva uppdraget, skall han omedelbart frånträda detsamma. Den som har fyllt sextio år får avsäga sig

uppdrag att vara ledamot eller suppleant. I övrigt får inte någon avsäga sig sådant uppdrag om han inte uppger hinder, som godkänns av den som har utsett honom.

Enligt 14 § i sin lydelse före RS-reformen kan förordnande som ordförande eller ledamot återkallas när synnerliga skäl föreligger. Vidare anges hur efterträdare skall utses i det fall en ledamot eller suppleant avgått före tjänstgöringstidens slut. Bestämmelserna om besvär över kommunfullmäktiges val av ledamöter och suppleanter finns i 133 § 3 mom.

23.1.4 Konsulenter för fastighetstaxering

Enligt 135 § 2 mom. TL får länsstyrelsen förordna person med sakkunskap om fastighetsvärdering (konsulent för fastighetstaxering) att biträda gemensam fastighetstaxeringsnämnd. Konsulent får inte vara ledamot av fastighetstaxeringsnämnd i länet. Förordnande för konsulent skall meddelas senast den 1 mars året före taxeringsåret.

Regeringen meddelar med stöd av 155 § de närmare föreskrifter om konsulents arbete, som behövs utöver övriga bestämmelser i TL.

Konsulentens uppgift är att granska deklarationer och andra handlingar, som nämnden lämnar över till honom. Han skall efter utredning avge skriftliga utlåtanden till ledning vid taxeringen. Vidare skall han föredra ärende, i vilket han avgivit utlåtande, i den omfattning ordföranden bestämmer. Vanligen behandlar konsulenten 400-500 deklarationer. Konsulent får delta i nämndens överläggningar beträffande de deklarationer han granskat. Däremot får han inte delta i nämndens beslut. Han får enligt 151 § sjätte

stycket TL anteckna särskild mening till nämndens protokoll i de ärenden han har behandlat.

23.1.5 Sakkunniga vid fastighetstaxering

Enligt 135 § 3 mom. TL får fastighetstaxeringsnämnd efter samråd med skattechefen anlita biträde av sakkunnig om behov föreligger av särskild sakkunskap. Sådant samråd skall även ske vid behov av tolk.

23.1.6 Ordförandens uppgifter

Enligt 147 § TL ligger arbetet med deklarationsgranskning och föredragning i första hand på fastighetstaxeringsnämndsordföranden. Han skall vidare bl.a. tillhandahålla deklarationsblanketter, lämna deklarationsupplysningar, ta emot deklarationer, expediera beslut och avge yttranden i besvärsmål. Ordföranden biträds i detta arbete ibland av den av länsstyrelsen förordnade ledamoten.

Ordföranden får rådgöra med ledamot av nämnden i samband med att han skall lämna yttrande över besvärsmål. Han får även för detta ändamål kalla ledamöterna till sammanträde, trots att nämndens arbete i övrigt är avslutat.

23.1.7 Lokala skattemyndighetens uppgifter

Enligt 135 a § TL skall lokal skattemyndighet sortera inkomna deklarationer och andra uppgifter. Vidare skall myndigheten svara för längdföring av fastighetstaxeringsnämnds beslut, ombesörja att anmäld eller på annat sätt känd förändring i äganderätten till fastighet införs i fastighetslängd, samt i övrigt medverka vid taxeringsarbetet i den omfattning regeringen eller länsstyrelsen föreskriver.

Lokal skattemyndighet skall vidare enligt 152 och 154 §§ TL underrätta fastighetsägarna om innehållet i fastighetstaxeringsnämndens beslut.

23.1.8 Ansvarsfördelning - skattechefens ställning

Länsstyrelsen skall enligt 147 § TL vaka över att fastighetstaxeringsarbetet inom länet ordnas och bedrivs ändamålsenligt. Skattechefen skall bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor och verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa. Han skall i erforderlig omfattning granska taxeringarna och särskilt uppmärksamma ojämnheter mellan olika taxeringsdistrikt. Vidare får han anlita sakkunnig för utredning av taxeringsfrågor, som kräver särskild sakkunskap. När så anses erforderligt får skattechefen kalla nämndledamot för att erhålla upplysningar. Han får även kalla fastighetstaxeringsombud, konsulent och andra i fastighetsvärdering kunniga och erfarna personer för att erhålla upplysningar av dem.

23.2 Synpunkter och förslag

23.2.1 Indelning i fastighetstaxeringsdistrikt

23.2.1.1 Erfarenheter av indelningen i fastighetstaxeringsdistrikt

Efter 1975 års allmänna fastighetstaxering redovisades synpunkter på distriktsindelningen till RSV. Synpunkterna lämnades av vissa taxeringsnämndsordförande och fastighetstaxeringsombud, av representanter för lokala skattemyndigheter och länsstyrelser samt av vissa fastighetstaxeringsspecialister.

Vad först gäller de lokala fastighetstaxeringsdistrikten taxerades i dessa i stor utsträckning fastigheter av samma slag, antingen jordbruk, småhus eller hyreshus. I områden med blandad bebyggelse taxerades både jordbruk och småhus i ett distrikt. I vissa fall omfattade distrikten alla tre fastighetsslagen.

Erfarenheterna från 1975 års fastighetstaxering var överlag goda såvitt gällde de lokala distrikten. Särskilt gäller detta de distrikt som taxerade i huvudsak en typ av fastighet.

Vad därefter gäller de för varje län gemensamma taxeringsdistrikten har erfarenheterna varit både positiva och negativa. De gemensamma nämnderna för industrier, större hyreshus m.fl. svårvärderade fastigheter anses genomgående ha fungerat förhållandevis väl. Från många håll framhålls att det blivit en mycket enhetligare bedömning av de svårvärderade taxeringsenheterna. Likformigheten sägs ha blivit större vid 1975 års allmänna fastighetstaxering än vid 1970 års.

De gemensamma distrikten för jordbruksfastigheter har däremot i många fall gett negativa erfarenheter. I dessa distrikt taxerades fastigheter med stor areal eller med många och stora ekonomibyggnader eller med svårvärderade bostadsbyggnader, t.ex. slotts- och herrgårdsbyggnader.

Taxeringen av större jordbruk torde i regel inte anses svårare än den som gäller medelstora och mindre. Den är emellertid mer tidskrävande på grund av det ofta mycket omfattande byggnadsbeståndet. Vidare kan det för de större jordbruken finnas vissa svårigheter förknippade med uppdelningen av åkerarealen i lämpliga värderingsenheter. Den lokalkännedom som finns i lokal nämnd har oftast saknats i gemensam nämnd för jordbruk.

I många fall har därför enheter som gränsade till varandra blivit behandlade olika enbart därför att den ena enheten taxerats av lokal nämnd och den andra av gemensam nämnd. Det är speciellt vid klassificeringen av åkermark som ojämnheter i taxeringen framträder.

23.2.1.2 Regler för distriktsindelning

Indelningen i taxeringsdistrikt har stor betydelse för möjligheterna att nå en rättvis och likformig fastighetstaxering. Principerna för distriktsindelningen har växlat under senare års allmänna fastighetstaxeringar. Det finns därför omfattande praktiska erfarenheter att lägga till grund för bedömningen av hur distriktsindelningen bör göras. Kommittén anser att dessa erfarenheter bör tillmätas stor vikt då man prövar frågan om taxeringsdistriktens utformning.

Kommittén har kunnat konstatera att den nuvarande distriktsindelningen fungerat bäst i de lokala distrikt där taxeringsnämnden haft i huvudsak en fastighetstyp att bedöma. Även i distrikt som omfattat jordbruk och småhus har arbetet gått bra under förutsättning att nämnden har haft lokalkännedom. I fråga om de gemensamma distrikten har de som omfattat industrier och liknande svårvärderade och svårbedömbara fastigheter gett positiva erfarenheter. Taxeringen av jordbruksfastigheter i gemensam nämnd där verksamhetsområdet ofta var stort synes däremot i många fall inte ha varit tillfredsställande i fråga om rättvisa och likformighet.

Vid distriktsindelningen bör man enligt kommitténs uppfattning eftersträva en ordning som tillgodoser kraven på både särskild sakkunskap om den fastighetstyp som skall värderas och den lokalkännedom inom

distriktet som behövs. Härtill kommer att varje distrikt bör omfatta ett antal fastigheter som ger taxeringsnämnden en lagom mängd arbete.

Ett system med indelning i distrikt efter taxeringsenheternas kategoritillhörighet ger enligt kommittén uppfattning fördelar framför allt från värderingsteknisk synpunkt. Särskilt vad gäller de mer svårvärderade fastighetstyperna blir bedömningen säkrare och enhetligare om jämförelser kan göras mellan ett större antal enheter av samma kategori. Även vid taxering av övriga enheter ger en distriktsindelning efter enhetstyp motsvarande fördelar.

För nämndledamöternas del innebär en sådan distriktsindelning att de blir särskilt sakkunniga på en typ av taxeringsenheter. Det är ägnat att öka de förtroendevalda ledamöternas inflytande.

Även på andra områden ger en distriktsindelning efter fastighetskategori fördelar. Utbildningen av deklarationsgranskare kan bli djupare. Beslutsredovisningen som i många fall är komplicerad kan lättare behärskas om taxeringsfunktionären bara behöver behandla en kategori av enheter.

Lokalkännedomen är särskilt viktig vid taxering av jordbruksfastigheter och småhus där de lokala förhållandena kan påverka värderingen i större utsträckning. Kommittén anser det därför väsentligt att distrikten för dessa fastigheter inte görs större än att lokalkännedomen blir god hos nämndens ledamöter. Vid värderingen av industrifastigheter och liknande liksom av hyresfastigheter har de lokala förhållandena mindre betydelse. Kravet på lokalkännedom är därför i dessa fall mindre framträdande.

Kommittén har funnit det möjligt att utforma reglerna om distriktsindelning så att kraven på både specialkunskap hos nämnden och lokalkännedom tillgodoses. För att så långt möjligt tillförsäkra nämnderna specialkunskap bör distrikten indelas efter fastighetskategori. För att nämnderna skall kunna ha lokalkännedom bör indelningen göras så att distrikten såvitt gäller lantbruks- och småhusenheter får en begränsad geografisk omfattning. I vissa fall där antalet fastigheter av visst slag inom ett område är lågt bör distriktet omfatta även fastigheter av annan kategori. Det är främst lantbruk och småhus som på detta sätt kan få föras samman i ett distrikt.

Kommittén föreslår alltså att taxeringsdistrikten delas in efter fastighetskategori där det samtidigt är möjligt att få en lämplig geografisk omfattning av distriktet med hänsyn till kravet på lokalkännedom. Distrikt bör sålunda inrättas för taxering av småhusenheter, lantbruksenheter, hyreshusenheter och industrienheter. I distrikten för industrienheter bör taxeras också special- och exploateringsenheter. Där det behövs, t.ex. för att göra det möjligt att inom taxeringsnämnden få erforderlig lokalkännedom, eller eljest med hänsyn till taxeringsarbetet, bör fastigheter av flera kategorier föras samman till ett distrikt. Främst kommer här i fråga att till distrikt för taxering av lantbruksenheter föra ett lämpligt antal småhusenheter. Det geografiska området för ett distrikt för taxering av lantbruks-, hyreshus- och industrienheter bör omfatta kommun, del av kommun eller flera kommuner. Beträffande lantbruksenheter bör dock distrikt som omfattar två eller flera kommuner förekomma bara i undantagsfall. I fråga om småhusenheter bör det geografiska området begränsas till kommun eller del av kommun. Bestämmelserna bör

tas in i 17 kap. 2-4 §§ FTL. Den närmare innebörden av förslaget anges i det följande.

Småhusenheter

Kommitténs förslag innebär att distriktsindelningen för småhusenheter i storstadsregionerna i stort sett kan bli densamma år 1981 som vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

En nämnd för taxering av småhusenheter bör enligt kommitténs uppfattning kunna behandla 1 000-1 800 deklarationer. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering behandlade sådana nämnder normalt 1 000-1 500 deklarationer. Det geografiska området för småhusenheter bör - som tidigare föreslagits - omfatta kommun eller del av kommun. I Solna och Sundbyberg fanns vid 1975 års allmänna fastighetstaxering endast 491 resp. 809 småhusenheter (Sveriges officiella statistik, Allmän fastighetstaxering 1975). Övriga kommuner hade minst 1 000 småhusenheter. Vid 1981 års taxering bör kommun, som har mindre än 1 000 småhusenheter, kunna få utgöra eget fastighetstaxeringsdistrikt.

I sammanhanget bör erinras om att regeringen i prop. 1978/79:128 har föreslagit en samordnad uppgiftsinsamling för fastighetstaxering och folk- och bostadsräkning (se 22 kap.). Det antal deklarationer som lämpligen kan behandlas av en taxeringsnämnd kan behöva justeras beroende på den närmare utformningen av samordningen.

Lantbruksenheter

Kommitténs förslag innebär att alla jordbruk inom ett visst geografiskt område taxeras av samma nämnd.

En nämnd för lantbruksenheter bör kunna behandla 200-600 fastigheter under taxeringsperioden. Vid 1975 års taxering fanns det 60 kommuner som hade mindre än 400 jordbruksfastigheter. Ett distrikt för lantbruk bör på grund av kravet på lokalkännedom endast i undantagsfall omfatta mer än en kommun.

Som har framgått av det föregående anser kommittén att även småhusenheter bör kunna taxeras i lantbruksdistrikt. Detta bör dock inte medföra att man bryter den naturliga samhörighet som småhusområdena bildar i de större tätorterna. För dessa områden bör normalt inrättas småhusdistrikt. Utanför de större tätorterna bör däremot småhus med fördel kunna bilda distrikt tillsammans med lantbruk. Sådana distrikt bör omfatta ett sammanhängande geografiskt område.

Hyreshusenheter

En nämnd för hyreshusenheter bör enligt kommitténs uppfattning behandla 600-1 200 hyreshusenheter under taxeringsperioden. För att få ett tillräckligt underlag för arbetet i en nämnd bör ett distrikt för hyreshus kunna omfatta flera kommuner.

Industrienheter

Som tidigare har nämnts fungerade de gemensamma nämnderna för industrier väl vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Kommittén har därför inte föreslagit någon ändring av principerna för distriktsindelningen för denna fastighetskategori. I distrikt för industrienheter bör även special- och exploateringsenheter taxeras. I denna typ av distrikt avses nämnderna få biträde av konsulenter. En nämnd bör kunna behandla 300-1 000 enheter.

23.2.1.3 Val av deklarationer

Urvalet av fastighetsdeklarationer som skulle handläggas i de gemensamma distrikten beredde svårigheter vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Om man i princip utgår från gällande uppdelning på olika typer av taxeringsenheter bortfaller emellertid svårigheterna i huvudsak. Man kan då på ett enkelt sätt välja ut de enskilda enheterna till olika distrikt. Enligt kommitténs uppfattning bör indelningen i distrikt preliminärt göras med ledning av fastigheternas indelning vid senaste särskilda fastighetstaxering. Härvid bör man enligt kommitténs uppfattning utgå ifrån den indelning i taxeringsenheter som sker i 4 kap. 5 § FTL. Följande riktlinjer anser kommittén böra gälla.

Indelningen bör ske med utgångspunkt i kod för beskattningsnatur och typkod. Koden för beskattningsnatur är antingen J (jordbruksfastighet) eller A (annan fastighet). Typkoden anger närmare taxeringsenhetens karaktär såsom obebyggd tomt, enfamiljsvilla, hyreshus, byggnad för tillverkningsindustri etc. Typkoden anges med två siffror.

Vid indelningen bör taxeringsenheter med beskattningsnaturkoden J räknas till distrikt för lantbruksenheter. För enheter med beskattningsnaturkoden A avgör typkoden indelningen i olika distrikt. Småhus av olika slag och tomter för sådana byggnader hänförs till småhusdistrikt. I de fall det behövs för att åstadkomma distrikt med geografiskt lämplig omfattning bör de emellertid, enligt vad kommittén tidigare har angett, räknas till distrikt för lantbruksenheter. Hyreshus och tomter härför räknas till hyreshusdistrikt. Övriga slags fastigheter räknas till distrikt för industrienheter. Beträffande fastigheter med

typkod för industrifastighet (inkl. special- och exploateringsfastighet) kan det i vissa fall vara lämpligt att göra en ytterligare uppdelning.

När det gäller att slutligt bestämma vilka taxeringsenheter som skall taxeras i de olika distrikten bör detta enligt kommitténs uppfattning ske med ledning av 1980 års särskilda fastighetstaxering.

En särskild fråga uppkommer då en registerfastighet är uppdelad på flera taxeringsenheter. För att taxeringsnämnderna skall kunna avgöra om sådana uppdelningar är riktiga måste samtliga enheter hänföras till ett distrikt. Det är dessutom, med hänsyn till vad kommittén tidigare har anfört om lokalkännedomens betydelse för ett riktigt taxeringsresultat, lämpligt att en nämnd kan göra en helhetsbedömning av registerfastigheten. Kommittén föreslår därför att en fastighets alla taxeringsenheter hänförs till samma distrikt. Bestämmelsen bör tas in i 17 kap. 2 § tredje stycket FTL. Det bör av praktiska skäl även i andra fall vara möjligt att i en nämnd för visst slag av taxeringsenheter taxera enstaka enheter av annat slag. Detta följer av det föreslagna 17 kap. 2 § andra stycket FTL där det anges att det till distrikt får hänföras andra typer av enheter om det är påkallat med hänsyn till taxeringsarbetet.

Närmare anvisningar om hur fastigheterna skall indelas i taxeringsdistrikt bör utfärdas av RSV.

23.2.1.4 Övrigt

Beslut om distriktsindelning bör fattas tidigare än nu med hänsyn till kommitténs förslag om förberedelsearbetet. Tidpunkten bör vara densamma som för förordnande av ordförandena i fastighetstaxeringsnämnderna

(se avsnitt 23.2.2.2). Lämplig tidpunkt anser kommittén vara senast den 15 september två år före taxeringsåret mot f.n. 1 mars året före taxeringsåret. Eftersom den föreslagna lagstiftningen inte kan beräknas vara beslutad av statsmakterna den 15 september 1979 bör dock tidpunkten i fråga om 1981 års taxering vara den 1 december 1979. Bestämmelser härom bör meddelas i verkställighetsföreskrifter som framgår av det följande. En preliminär distriktsindelning bör dock finnas den 15 september 1979. Länsstyrelserna bör då även ha vidtalat personer som kan utses till ordförande. Förordnandet av ordförande kan sedan ske i samband med beslutet om distriktsindelning.

Beslut om distriktsindelning torde vara ett normbeslut i den nya RF:s mening. Det skall därför ges i författningsform. Beslutanderätten, som liksom hittills bör ligga hos länsstyrelsen, kan inte tilläggas denna myndighet direkt i FTL. Kommittén föreslår därför att i 17 kap. 5 § föreskrivs att regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer beslutar om indelning i fastighetstaxeringsdistrikt. Delegering av beslutanderätten kan sedan ske i administrativ ordning. Beslut om distriktsindelning och nämndernas verksamhetsområden bör inte kunna överklagas i enlighet med motsvarande reglering i fråga om inkomsttaxeringen. Bestämmelser härom bör tas in i 17 kap. 14 §.

23.2.2 Förordnande och val av fastighetstaxeringsnämndens ledamöter

23.2.2.1 Inledning

En översyn av reglerna om fastighetstaxeringsnämndens ledamöter är påkallad med anledning av dels kommitténs tidigare förslag angående distriktsindelningen, dels de nya regler som gäller för taxeringsorganisationen

i första instans fr.o.m. 1979 års taxering, RS-reformen. Vid RS-reformen lämnades fastighetstaxeringens organisation oförändrad med hänsyn till den översyn som pågick genom kommittén. Enligt direktiven har kommittén att på lämpligt sätt anpassa fastighetstaxeringens organisation till RS-reformen (prop. 1977/78:181, SkU 1977/78:55, SFS 1978:316-322).

23.2.2.2 Ordförande

I den nya taxeringsorganisationen förordnas taxeringsnämndens ordförande liksom hittills av länsstyrelsen. Detsamma bör därför gälla fastighetstaxeringen.

Enligt nuvarande regler förordnas ordföranden i samband med indelningen i fastighetstaxeringsdistrikt. Denna bestämmelse bör emellertid utgå eftersom distriktsindelningen förutsätts bli beslutad av länsstyrelsen efter delegation från regeringen. I FTL bör i stället anges att förordnandet skall göras före den 15 september två år före taxeringsåret. Härigenom åstadkommer man att länsstyrelsen kan fatta beslutet om distriktsindelning senast vid den tidpunkt då ordförande förordnas. Besluten om distriktsindelning och förordnande av ordförande kan därmed samordnas på samma sätt som enligt nuvarande ordning. Som har angetts i avsnitt 23.2.1.4 bör dock förordnanden i samband med 1981 års taxering ske senast den 1 december 1979. Detta bör anges i en övergångsbestämmelse.

I den nya taxeringsorganisationen är det möjligt att förordna ersättare för ordföranden i inkomsttaxeringsnämnd när denne är förhindrad tjänstgöra. Samma möjlighet bör finnas vid fastighetstaxeringen. Kommittén föreslår att bestämmelserna om förordnande av ordförande utformas på nyss angivet sätt och tas in i 17 kap. 6 § och övergångsbestämmelserna till FTL.

Förordnande av ersättare för ordförande bör regleras i 13 §.

23.2.2.3 Av länsstyrelsen förordnad ledamot

I den nya taxeringsorganisationen förordnas vid inkomsttaxeringen inte längre kronoombud eller taxeringskonsulent. Båda dessa befattningshavare har i praktiken fungerat som medhjälpare åt och i viss mån kontrollgranskare vid sidan av ordföranden. Eftersom tjänstemän skall utföra granskningen åt taxeringsnämnden behövs emellertid dessa ledamöter inte längre. Övergångsvis gäller emellertid att kronoombud och taxeringskonsulent får förordnas om inte nämnden erhåller erforderligt biträde av tjänsteman hos länsstyrelsen eller lokal skattemyndighet.

Vid fastighetstaxeringen har den ledamot som länsstyrelsen förordnar generellt sett inte haft samma ställning som kronoombud eller taxeringskonsulent. I vissa nämnder har han biträtt ordföranden med de administrativa göromålen. I andra nämnder har han fungerat som sakkunnig i taxeringsnämnden. Enligt kommitténs mening är det inte längre nödvändigt att länsstyrelsen utser en särskild ledamot i nämnden. Härför talar bl.a. att fastighetstaxeringsnämnderna enligt kommitténs förslag kommer att få betydligt ökat administrativt stöd av de lokala skattemyndigheterna och i viss utsträckning biträdas av tjänstemän vid länsstyrelse eller lokal skattemyndighet och av konsulenter.

I den mån ordföranden behöver biträde vid taxeringen utöver vad som lämnas av lokal skattemyndighet, tjänstemannagranskare eller konsulent bör han enligt kommitténs uppfattning i första hand söka få det av de förtroendevalda ledamöterna. Dessa har enligt nu-

varande ordning rätt att delta i granskningen av fastighetsdeklarationer (172 § TL). Någon ändring av denna bestämmelse bör inte ske. Genom de förtroendevaldas granskning av deklarationer kan också deras inflytande i taxeringsnämnderna öka.

23.2.2.4 Förtroendevalda ledamöter

I fråga om de förtroendevalda ledamöterna bör bestämmelserna vid fastighetstaxeringen självfallet vara desamma som vid inkomsttaxeringen så långt det är möjligt. I den nya taxeringsorganisationen gäller i detta hänseende följande. Ledamöter och suppleanter i taxeringsnämnden väljs av kommunfullmäktige. Ingår mer än en kommun i ett distrikt väljs ledamöterna av landstinget. Landstinget eller kommunfullmäktige bestämmer det antal ledamöter som skall ingå i viss nämnd. I den mån distriktet omfattar flera kommuner varav en står utanför landstingskommun väljer såväl denna kommun som landstinget ledamöter till nämnden. För detta fall bestämmer länsstyrelsen antalet ledamöter och hur många av dem som skall väljas av varje organ. Ledamöterna skall fördelas på de olika organen efter befolkningstalen. Möjlighet finns att begära proportionellt valsätt. Antalet valda ledamöter är minst fem och högst åtta. Valet skall ske i anslutning till de allmänna valen av kommunfullmäktige och gäller fr.o.m. den 1 januari året efter det år då allmänna val av kommunfullmäktige ägt rum.

Kommittén föreslår att denna ordning överförs också till fastighetstaxeringen. Genom att antalet förtroendevalda ledamöter ökas från 3-6 till 5-8 erhålls en värdefull förstärkning av lekmannainflytandet. Tiden för vilka ledamöterna väljs bör dock vid fastighetstaxeringen vara fr.o.m. den 15 december två år före taxeringsåret, närmast nu den 15 december 1979. Detta

behövs för att förberedelsearbetet för fastighetstaxeringen skall kunna genomföras utan alltför stor tidspress. Huruvida tiden för förordnande bör omprövas om någon form av rullande taxering införs efter år 1981, får bedömas i samband med att man tar ställning till denna form för fastighetstaxering. Bestämmelser om val av förtroendevalda ledamöter bör tas in i 17 kap. 7 och 8 §§.

23.2.3 Valbarhets- och behörighetsvillkor

Valbarhets- och behörighetsreglerna för taxeringsnämndens förtroendevalda ledamöter och suppleanter har nyligen ändrats genom RS-reformen såvitt gäller inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Även beträffande ordföranden har reglerna justerats. Kommittén anser att fastighetstaxeringsreglerna bör anpassas till RS-reformen även på denna punkt. I enlighet härmed föreslår kommittén följande.

Ledamot i fastighetstaxeringsnämnd skall vara myndig svensk medborgare och får ej ha fyllt sjuttio år. Ordförande får inte vara i konkurstillstånd. Den som väljs till ledamot i fastighetstaxeringsnämnd skall vara mantalsskriven i kommun som helt eller delvis ingår i distriktet. Fastighetstaxeringsnämnden prövar självmant den valdes behörighet. Till ledamöter och suppleanter skall utses personer som har insikt i de fastighetstaxeringsfrågor som ankommer på nämnden. Den som har fyllt sextio år eller uppger annat giltigt hinder är inte skyldig att ta emot uppdrag som ledamot eller suppleant. Föreskrifter härom bör tas in i 17 kap. 9-11 §§ FTL. Bestämmelserna i 9 § TL om rätten att avsäga sig uppdrag som ledamot eller suppleant bör tas in i 17 kap. 12 § FTL. Där bör också anges att uppdraget förfaller om ledamoten eller suppleanten upphör att vara valbar eller behörig.

Vidare bör i 12 § tas in bestämmelser om utseende av ny ledamot eller suppleant när ledighet uppkommer. I 13 § bör tas in föreskrifter om länsstyrelsens rätt att återkalla förordnande som ordförande. Där bör, som tidigare nämnts, även tas in bestämmelser om förordnande av ersättare för ordföranden.

Bestämmelserna om besvär över val av ledamöter och suppleanter bör tas in i 17 kap. 14 § FTL. Bestämmelserna om förfarandet när kännedom om olika grupper av skattskyldiga inte blivit företrädd vid valet har genom RS-reformen utmönstrats. Vid fastighetstaxeringen finns f.n. motsvarande regler med den skillnaden att i fråga om fastighetstaxeringen talas om olika slag av fastigheter i stället för om olika grupper av skattskyldiga. Kommittén föreslår att dessa regler utgår. Enligt RS-reformen får besvär inte anföras mot länsstyrelsens beslut om antalet ledamöter och fördelningen av dem när olika organ förrättar valet samt förordnande av ordförande och ersättare. Motsvarande regler bör tas in i 17 kap. 14 §.

23.2.4 Konsulenter för fastighetstaxering

23.2.4.1 Förordnande av konsulent

Erfarenheterna från 1975 års fastighetstaxering visar att systemet med konsulenter fungerat i stort sett väl. Kommittén anser att konsulenter för fastighetstaxering även i fortsättningen bör finnas för att biträda fastighetstaxeringsnämnderna. Bestämmelserna måste emellertid anpassas till de förslag i övrigt som kommittén lägger fram.

Indelningen i taxeringsdistrikt skall enligt kommittén ske efter fastighetskategori och så att kravet på erforderlig lokalkännedom hos nämndens förtroendevalda

ledamöter samtidigt kan tillgodoses. Härigenom blir det möjligt att förordna konsulent som har särskild sakkunskap beträffande viss typ av taxeringsenhet att biträda taxeringsnämnd för sådana enheter. I vissa fall kommer emellertid en nämnd att få taxera annan enhetstyp än den som avses enligt distriktsindelningen. Det gäller t.ex. då en nämnd för småhusenheter får taxera t.ex. en industrienhet eller hyreshusenhet. I dessa fall kan nämnden behöva hjälp av en konsulent med annan inriktning än den som i övrigt biträder nämnden. Enligt kommitténs uppfattning bör därför konsulent normalt inte förordnas att biträda enbart viss nämnd. Han bör i stället förordnas att biträda nämnderna inom ett visst geografiskt område.

Vid inkomsttaxeringen gällde tidigare att taxeringsinspektör förordnades för att biträda vissa särskilt angivna taxeringsnämnder. Enligt RS-reformen skall sådant biträde i princip ges åt alla nämnder. Det ges emellertid inte individuella förordnanden för tjänstemän att biträda viss nämnd. I stället har skyldigheten att biträda nämnderna lagts på länsstyrelse och lokal skattemyndighet som myndighetsuppgift. Dessa myndigheter skall granska deklarationer och i övrigt bereda ärenden och ombesörja göromål av expeditionell art åt taxeringsnämnd. Länsstyrelsen eller lokal skattemyndighet skall dessutom tillhandahålla föredragande i ärende, som myndigheten berett. Eftersom uppgiften som konsulent vid fastighetstaxering enligt kommitténs uppfattning inte lämpligen kan läggas på någon myndighet måste man även i fortsättningen förordna konsulent särskilt. Denne bör redan före taxeringsperioden förordnas som biträde åt nämnderna inom ett visst geografiskt område. Liksom vid 1975 års taxering bör konsulenter förordnas för olika slag av värderingsobjekt som t.ex. för industri, skog, åker, täkt och

vattenfall. Skattechefen bör bestämma vilka konsulenter och områden som kommer i fråga.

Systemet med konsulenter bör enligt kommitténs mening i stort sett fungera på samma sätt som vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Konsulenter för vattenfall bör utses för ett helt avrinningsområde. Eftersom ett sådant område kan sträcka sig över flera län måste samråd ske mellan berörda skattechefer. Samma person kan enligt kommitténs uppfattning med fördel förordnas som konsulent i flera län. Det torde i hög grad öka likformigheten om alla deklarationer som berörs av reglerna om taxering av vattenfall inom ett avrinningsområde granskas av samma person.

Vid taxering av skog tillämpas f.n. den ordningen att en särskild skogssakkunnig förordnas att biträda fastighetstaxeringsnämnden. Hans arbetsuppgifter är i stort sett desamma som en konsulents. Kommittén anser därför att sådan person i stället bör förordnas som konsulent för fastighetstaxering. Denne bör då ha den skogliga sakkunskap som behövs. Arbetets karaktär avses dock inte ändras. Den höjda ambitionsnivå som kommittén förordar vid förberedelsearbetet torde emellertid - som framgår av nästa avsnitt - minska arbetets omfattning under själva taxeringen och ge konsulenten bättre tid för detta arbete. Enligt kommitténs uppfattning bör alltså inte skogssakkunniga förordnas på samma sätt som gäller nu. Någon uttrycklig föreskrift härom synes inte behövas.

Kommittén vill i detta sammanhang ta upp frågan om arbetet som konsulent för skog vid taxeringen skall utföras såsom en myndighetsuppgift för skogsstyrelsen resp. skogsvårdsstyrelserna eller såsom ett personligt

uppdrag för de tjänstemän hos dessa myndigheter som utför arbetet. Övervägande skäl talar dock enligt kommittén för att man såsom hittills betraktar denna verksamhet som ett personligt uppdrag. I vilken utsträckning arbetet bör utföras under tjänstetid och vilken ersättning som bör lämnas får prövas i särskild ordning.

Kommittén föreslår i ett senare avsnitt att skogsstyrelsen skall medverka i förberedelsearbetet inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Skogsstyrelsen avser att anlita skogsvårdsstyrelserna för olika uppgifter i samband med detta arbete. Enligt kommitténs mening bör de tjänstemän som deltar i förberedelsearbetet med skogstaxeringen vara väl lämpade att ta uppdrag som konsulenter. Beträffande värdering av åker och ekonomibyggnader bör lämpliga konsulenter kunna rekryteras hos lantbruksnämnderna. I fråga om täkter kan det i vissa län finnas personer på länsstyrelsens naturvårdsenhet som bör kunna komma i fråga som konsulent. LMV och dess underorganisationer bör vara en lämplig rekryteringsbas för konsulenter för exploateringsenheter. Länsstyrelsen bör förordna konsulenter senast den 15 september två år före taxeringsåret. En särskild övergångsregel föreslås dock beträffande 1981 års taxering.

Kommittén föreslår att reglerna om konsulenter vid fastighetstaxeringen och deras verksamhet utformas enligt vad som nu har angetts. De grundläggande bestämmelserna bör tas in i 17 kap. 15 § FTL. De ytterligare föreskrifter som kan behövas bör utfärdas i administrativ ordning.

23.2.4.2 Konsulentens arbetsuppgifter

F.n. gäller att konsulents huvudsakliga arbetsuppgift

är att granska deklarationer och andra handlingar. Han skall vidare föredra ärenden inför nämnden och göra utredningar.

En konsulent bör enligt kommitténs förslag vid behov arbeta åt flera nämnder samtidigt. För att på bästa sätt utnyttja konsulentens tid bör hans föredragningsskyldighet i nämnden begränsas till sådana deklarationer som nämndens ordförande bedömer som särskilt svåra. Nämnden bör enligt kommitténs uppfattning i större utsträckning än tidigare själv klara av granskningen av enklare deklarationer som enligt nuvarande ordning skulle ha granskats av konsulent eller skogssakkunnig. Detta blir möjligt genom kommitténs förslag om betydande förbättringar i fråga om förberedelsearbetet och de hjälpmedel, tabeller, riktvärdekarta m.m., som nämnderna skall använda vid taxeringen. För skogen skall t.ex. det genomsnittliga skogstillståndet beskrivas inom jämförelsevis små anvisningsområden. För åkermark skall områdesvis anges den huvudsakliga godhetsklassen. Konsulenten kan härigenom avlastas de små enheterna och i stället ägna mer tid åt de större och komplicerade objekten.

När det gäller urvalet av de deklarationer, som skall granskas av konsulent, är det viktigt att reglerna är lätta att tillämpa. För skogsfastigheter anser kommittén att deklarationerna kan väljas ut med hänsyn till arealstorleken. Lämplig arealgräns bör avpassas efter förhållandena i olika län med hänsyn tagen till bl.a. antalet fastighetstaxeringsnämnder och tillgången till konsulenter. RSV bör här utfärda rekommendationer. Naturligtvis bör nämnderna då så erfordras kunna avvika från rekommenderade arealgränser.

För åkermark kan det likaledes vara lämpligt att lägga arealen till grund för valet av deklarationer till konsulenterna. Arealgränsen för åkermark bör dock sättas betydligt högre än den för skogsmark. I övrigt bör principerna vara desamma. Hänsyn bör alltså tas till förhållandena i olika län. I fråga om ekonomibyggnader på lantbruksenhet bör valet av deklarationer göras med hänsyn till storleken av byggnadsvärdet. Värderingen av ekonomibyggnader kan emellertid vara komplicerad även om värdet är begränsat. Nämnderna bör därför ha möjlighet att anlita konsulent i de mera svårbedömbara fallen.

Beträffande industrifastigheter gäller att kommitténs förslag till värderingsregler kommer att redovisas i nästa betänkande. Avsikten är att undersöka om man kan lämna riktvärden även för denna fastighetskategori. Om så blir fallet torde nämnderna i större utsträckning än hittills kunna granska industrifastigheter utan biträde av konsulent. De deklarationer som alltjämt skall granskas av konsulent bör enligt kommitténs uppfattning väljas ut med hänsyn till värdet och typen av industrifastighet.

Konsulenterna bör enligt kommitténs uppfattning medverka redan under förberedelsearbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen. Bl.a. bör de med fördel kunna delta i granskningen av de köp, som ingår i erforderlig köpeskillingsstatistik. Vidare torde deras sakkunskap kunna utnyttjas när det gäller att bestämma gränserna för olika slag av värdeområden. Arbetet med att ta fram och exemplifiera de genomsnittsbelopp och huvudsaklighetstal som skall anges för skogs- resp. åkermark är också en uppgift, som konsulenten bör delta i.

Konsulent bör inte få vara ledamot av den nämnd som han biträder.

Bestämmelser om konsulentens arbetsuppgifter bör tas in i 17 kap. 17 § FTL.

23.2.5 Sakkunniga vid fastighetstaxering

Enligt kommitténs mening bör skogssakkunniga med de uppgifter som berörts i föregående avsnitt i fortsättningen förordnas som konsulenter. I vissa fall kan det emellertid behövas skogssakkunnig i inskränkt bemärkelse. Länsstyrelsen bör därför även i fortsättningen kunna förordna bl.a. länsskogssakkunnig. Föreskrifter om sakkunnig bör tas in i 17 kap. 21 § FTL.

23.2.6 Ordförandens uppgifter

Genom RS-reformen har nya arbetsformer införts vid inkomsttaxeringen i första instans. Kommitténs förslag syftar till att så långt möjligt anpassa fastighetstaxeringsnämndernas arbete till vad som nu gäller vid inkomsttaxeringen.

Kommittén anser sålunda att man i den mån resurser finns bör låta granskningen av deklarationer handhas av tjänstemän. Med hänsyn bl.a. till att man inte nu överblickar utvecklingen i fråga om fastighetstaxeringen - kommittén erinrar om att möjligheterna att införa en s.k. rullande taxering kommer att övervägas under kommitténs fortsatta arbete - vill kommittén emellertid nu förorda bara en mera begränsad övergång till tjänstemannagranskning vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. De närmare detaljerna i förslaget redovisas i ett följande avsnitt. Kommitténs ställningstagande innebär att det vid 1981 års allmänna fastighetstaxering avses komma att finnas både nämnder med tjänstemannagranskare och nämnder utan sådant granskningsbiträde.

I taxeringsnämnder som inte biträds av tjänstemän bör enligt kommittén uppfattning granskningen och föredragningen inför nämnden liksom nu huvudsakligen ligga på ordföranden såvida inte denne vill överlåta föredragningen till konsulent eller sakkunnig. Ordförandens uppgifter blir alltså i stort sett desamma som nu. Han bör dock inte tillhandahålla och ta emot deklarationsblanketter av skäl som redovisas i avsnitt 24.2.2.

I taxeringsnämnder som biträds av tjänstemän bör ordförandens uppgifter liksom vid inkomsttaxeringen främst vara att planera och leda nämndens arbete. Han bör, om han finner det lämpligt, själv få föredra ärenden i nämnden. Vidare bör han granska deklarationer i den utsträckning som behövs för en noggrann och tillförlitlig taxering. Han bör också vid behov kunna begära eller själv företa ytterligare utredning. I fråga om de närmare detaljerna i detta hänseende bör vid fastighetstaxeringen gälla detsamma som vid inkomsttaxeringen. Kommittén vill här hänvisa till framställningen i prop. 1977/78:181 s. 201-202.

I författningstekniskt hänseende gäller att TL f.n. reglerar fastighetstaxeringsnämndsordförandens arbetsuppgifter tämligen detaljerat. Enligt kommittén uppfattning bör i den nya FTL anges enbart ordförandens huvudsakliga arbetsuppgifter. I den mån ytterligare föreskrifter behövs kan sådana utfärdas i administrativ ordning. Den nuvarande regeln om att ordföranden kan avge yttrande i besvärsmål bör behållas såvitt gäller fastighetstaxeringen eftersom hela nämnden är verksam bara en mindre del av året.

Kommittén föreslår att ordförandens uppgifter i fastighetstaxeringsnämnden får den innebörd som nu har

angetts. Bestämmelser härom bör tas in i 17 kap. 16 § FTL.

23.2.7 Skattemyndigheternas uppgifter

Tjänstemannagranskningen vid inkomsttaxeringen utförs av personal vid lokal skattemyndighet och länsstyrelse. Sålunda föreskrivs i 12 § TL att nämnda myndigheter skall granska deklarationer och i övrigt åt taxeringsnämnden bereda ärenden och ombesörja ärenden av expeditionell art. Tjänstemannagranskning bör som kommittén förut har sagt införas även vid 1981 års fastighetstaxering i viss utsträckning.

Flera skäl talar emellertid för att tills vidare ha en tjänstemannagranskning av rätt begränsad omfattning. Till en början gäller att det inte är möjligt att till den närmaste allmänna fastighetstaxeringen anställa och utbilda tillräckligt antal personer. Vidare blir en organisation, som kan utföra hela granskningen vid allmän fastighetstaxering, alltför stor de år allmän fastighetstaxering i hittillsvarande omfattning inte äger rum. Slutligen kan man inte nu ange den mera långsiktiga utvecklingen av fastighetstaxeringen och möjligheterna att övergå till ett förenklat förfarande med rullande taxering.

Kommittén anser att en lämplig avvägning är att nu ge tjänstemannagranskningen en omfattning som svarar mot arbetet vid särskild fastighetstaxering, dvs. en värdering av ca 10 % av fastighetsbeståndet. En individuell fastighetsvärdering av denna storleksordning torde få utföras årligen oavsett om någon form av rullande taxering införs.

För att tjänstemannagranskningen skall ge bästa möjliga utbyte bör den enligt kommitténs mening

inriktas på huvudsakligen en fastighetstyp. Endast härigenom blir det möjligt att ge den utbildning i materiella regler och beslutsredovisning som behövs för att tjänstemannagranskarna skall kunna fullgöra sina arbetsuppgifter. Lämpligen bör granskningen avse småhus.

Vid 1979 års särskilda fastighetstaxering bedrivs försöksverksamhet med tjänstemannamedverkan under RSV:s ledning. Verket avser att följa upp verksamheten såväl under som efter taxeringsperioden. Syftet med försöket är i första hand att undersöka de praktiska förutsättningarna för en utökad medverkan av lokal skattemyndighet vid fastighetstaxeringen. Bl.a. vill man undersöka tidsåtgången vid granskning av fastighetsdeklarationer. Vidare vill man få kännedom om kommande utbildningsbehov och utbildningsinnehåll. Även behovet och utformningen av handläggningsrutiner för granskning av fastighetsdeklarationer vill man söka klargöra. De erfarenheter som vinns genom försöket bör enligt kommitténs mening kunna läggas till grund för detaljplaneringen av tjänstemannamedverkan vid 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Kommittén vill med utgångspunkt i nu kända förhållanden framhålla följande om tjänstemannagranskning.

RS-projektet, som har utfört utredningsarbetet i fråga om den nya organisationen för inkomsttaxeringen, har i sin delrapport 1978:1 behandlat bemanning och inre organisation vid lokal skattemyndighet. De framförda förslagen beräknas genomföras under budgetåret 1979/80. Förslagen medför bl.a. ett visst överskott av assistent- och biträdespersonal på de lokala skattemyndigheterna. Projektet konstaterar att personalsituationen kommer att variera myndigheterna emellan. Ett stort antal myndigheter kommer

emellertid att få övertalig personal. Särskilda åtgärder förutsätts därför vidtas för att lösa detta problem.

I den mån överskott av assistent- och biträdespersonal uppkommer på de lokala skattemyndigheterna innebär det enligt kommitténs uppfattning en möjlighet att få viss tjänstemannamedverkan vid 1981 års allmänna fastighetstaxering, utan att de lokala skattemyndigheterna behöver tillföras några ytterligare resurser. I stället medför ett sådant förslag att personalen på de lokala skattemyndigheterna kommer att utnyttjas på ett effektivare och rationellare sätt.

En viktig fråga är vilka kompentenskrav som bör ställas på granskningspersonalen vid fastighetstaxeringen. Arbetsuppgifterna är till viss del av sådan art att de normalt utförs av tjänstemän i handläggarkarriären. Kommittén anser emellertid att det bör skapas möjligheter för biträdes- och assistentpersonal att medverka i granskningsarbetet. Därigenom får denna personal större möjlighet att kvalificera sig till handläggarbefattningar, vilket kommittén anser värdefullt. Den personal, som sysslar med beredningen vid särskild fastighetstaxering och med s.k. favilregisterarbete, torde - efter viss utbildning - i allmänhet vara lämplig för granskning av fastighetsdeklarationer. Arbetet med att bereda och, i fråga om flertalet fastighetstyper, att granska fastighetsdeklarationer, lämpar sig enligt kommittén för assistenter och kvalificerad biträdespersonal som fått utbildning i fastighetstaxering. Inget hindrar självfallet att lokal skattemyndighet dessutom använder annan lämplig personal för granskningen. Taxeringsperioden för inkomstgranskningen slutar den 31 oktober 1980. Efter denna tidpunkt kan det

enligt kommittén mening finnas ett visst utrymme för att använda även löntagar- och rörelsegranskare för granskningen av fastighetsdeklarationer.

Frågan om fördelningen av befintliga granskningsresurser mellan lokala skattemyndigheter inom ett län bör behandlas i det samrådsförfarande som förekommer inom inkomsttaxeringen. Kommittén anser det önskvärt att samtliga lokala skattemyndigheter får tillfälle att bedriva fastighetstaxering med tjänstemannamedverkan vid 1981 års allmänna fastighetstaxering.

De ekonomiska konsekvenserna av tjänstemannamedverkan är f.n. svåra att beräkna. Vad gäller själva granskningsarbetet medför detta inte några extra kostnader, eftersom arbetet kommer att utföras av befintlig personal. I fråga om beredningsarbetet beräknar kommittén att tjänstemannamedverkan medför ekonomiska vinster. Vid 1981 års taxering torde det på grund av det totala överskottet av assistent- och biträdespersonal inte vara nödvändigt att anställa tillfällig personal i samma utsträckning som vid 1975 års taxering. Hur stor denna besparing blir går f.n. inte att beräkna. Kommittén räknar med att fastighetstaxeringen inte kommer att innebära något större intrång på andra arbetsområden inom lokal skattemyndighet. Det gäller i synnerhet den personal på skattemyndigheten som normalt sysslar med fastighetsregistrering och som i stor utsträckning frigörs de år allmän fastighetstaxering genomförs.

Den s.k. FoB-utredningen har bl.a. haft i uppdrag att undersöka möjligheterna av en samordning av uppgiftsinsamlingen för fastighetstaxeringen och folk- och bostadsräkningen. Utredningen har i sitt betänkande (SOU 1978:79) Förslag till undersökning om

hushåll, bostäder och sysselsättning redovisat hur en sådan samordning kan göras. Förslaget ligger till grund för prop. 1978/79:128 som nyligen har förelagts riksdagen.

De nuvarande arbetsuppgifterna för lokal skattemyndighet som sortering av deklarationer och andra handlingar, längdföring m.m. bör finnas kvar och samordnas med granskningen.

Kommittén föreslår att lokal skattemyndighets medverkan i taxeringsarbetet utformas enligt vad som nu har sagts.

I likhet med vad som gäller om ordförandens uppgifter anser kommittén att lokal skattemyndighets uppgifter enbart översiktligt bör anges i FTL. I lagen bör anges att det ankommer på lokal skattemyndighet att granska deklarationer och i övrigt bereda ärenden för fastighetstaxeringsnämnderna. Vidare bör det komma till uttryck att myndigheten skall tillhandahålla föredragande i ärenden som beretts av den. Myndigheten skall också ombesörja göromål av expeditionell art. Bestämmelserna bör tas in i 17 kap. 18 §.

Länsstyrelsens medverkan vid fastighetstaxeringen avser i huvudsak andra uppgifter än de som ankommer på lokal skattemyndighet. Länsstyrelsen handhar bl.a. distriktsindelning, förordnande av ordförande m.fl. befattningshavare, arvodesfrågor m.m. Dessa uppgifter berörs i andra avsnitt i betänkandet.

23.2.8 Ansvarsfördelning - skattechefens ställning

Ansvarsfördelningen mellan olika myndigheter och befattningshavare har reglerats genom RS-reformen. En

motsvarande fördelning bör enligt kommitténs uppfattning gälla vid fastighetstaxeringen. Följande ordning bör sålunda gälla enligt vad som anges i prop. 1977/78:181 (s. 204-206) och SkU 1977/78:55 (s. 55-56).

Den materiella och formella styrningen av såväl det regionala som det lokala taxeringsarbetet vilar på skattechefen. I fråga om ledningen av taxeringsarbetet har skattechefen att självständigt besluta om hur detta arbete skall ordnas och bedrivas inom länsstyrelsen. Hans uppgift att leda taxeringsarbetet innefattar också en möjlighet att ge närmare anvisningar om hur lokal skattemyndighets medverkan skall gå till. Skattechefens ledningsfunktion i fråga om de lokala skattemyndigheternas granskningspersonal kan emellertid inte utövas på samma sätt som i förhållande till personalen på länsstyrelsen. Hans planläggning av arbetet och fördelning av resurserna måste självfallet ske i samråd med de lokala skattemyndigheterna. En lämplig form för denna planläggning och utformning av taxeringsarbetet är det samrådsförfarande som vid inkomsttaxeringen skall ske inom ett särskilt samrådsorgan. Samma samrådsorgan bör enligt kommitténs mening kunna fungera vid fastighetstaxeringen.

Beträffande skattechefens ställning uttalade skatteutskottet (SkU 1977/78:55, s. 56) bl.a. följande. Skattechefens ställning har som skatteutskottet framhållit i realiteten inte genomgått någon förändring. Även om det slutliga ansvaret i många fall kommer att åvila skattechefen, förutsätter utskottet att frågorna generellt kommer att lösas i samförstånd med länsstyrelsen och lokal skattemyndighet.

Kommittén föreslår att i FTL liksom i TL anges att skattechefen skall bevaka det allmännas rätt och verka för likformighet och rättvisa. Vidare bör i FTL anges att han skall leda och ansvara för deklarationsgranskningen och annan kontroll för fastighetstaxeringen.

Bestämmelserna om att skattechefen får kalla nämndledamöter och personer kunniga i fastighetsvärdering bör också tas in i lagen.

Bestämmelsen om att länsstyrelsen skall vaka över att taxeringsarbetet bedrivs ändamålsenligt slopas enligt RS-reformen. Som motiv anfördes (prop. 1977/78:181, s. 206) att länsstyrelsens skyldigheter vid den årliga taxeringen framgår av de paragrafer som reglerar de olika arbetsuppgifterna. Kommittén föreslår av samma skäl att motsvarande bestämmelse vid fastighetstaxeringen slopas.

Bestämmelserna om skattechefen bör ges i 17 kap. 19 och 20 §§ FTL. I 1 § bör tas in bestämmelse som närmare anger vad som avses med skattechef och taxeringsintendent enligt mönster från 3 § TL.

23.2.9 Länsstyrelsens kontaktman för fastighetstaxering

23.2.9.1 Tiden före 1975 års allmänna fastighetstaxering

Länsstyrelserna kunde redan år 1969 förordna tjänstemän för handläggningen av fastighetstaxeringsärenden och vissa andra frågor om fastigheter. Fram till år 1974 kunde länsstyrelserna inom ramen för ordinarie löneanslag ge dessa s.k. fastighetstaxeringsspecialister särskilt arvode.

Fastighetstaxeringsutredningen föreslog i sitt betänkande (SOU 1973:4) Fastighetstaxering att systemet med arvoderade specialister borde behållas som minimiåtgärd. För vissa län fanns det enligt utredningens mening behov av en befattningshavare som fastighetstaxeringsspecialist. Som skäl för att ha särskilda specialister pekade utredningen på de utökade och betydelsefulla arbetsuppgifter, som skulle läggas på skattechefen. Vidare åberopade utredningen de ändringar i fråga om förberedelsearbetet som föreslagits. Det var ett angeläget krav att det på varje länsstyrelse skulle finnas en befattningshavare, som kontinuerligt följde alla frågor som hade samband med fastighetsmarknaden i länet.

Enligt departementschefen (prop. 1973:162) visade remissbehandlingen att det fanns ett klart behov av att ha en tjänsteman vid länsstyrelsen som väsentligen ägnade sig åt fastighetstaxering och därmed sammanhängande frågor. Han ansåg därför att det i många fall kunde vara befogat att inrätta särskild tjänst som fastighetstaxeringsspecialist. Med hänsyn till förberedelsearbetet kunde länsstyrelsen efter framställning tilldelas medel för inrättande av sådan tjänst fr.o.m. den 1 januari 1974.

23.2.9.2 Fastighetstaxeringsspecialisten vid 1975 års allmänna fastighetstaxering

Inledning

Varje länsstyrelse hade under tiden för arbetet med 1975 års allmänna fastighetstaxering en befattningshavare, som tjänstgjorde som fastighetstaxeringsspecialist. Denne började det förberedande arbetet redan under år 1973. Vid årsskiftet 1973/74 hade uppgifterna fått en sådan omfattning att de krävde

en insats på heltid. I flera län var man tvungen att sätta till ytterligare resurser under de mest arbetskrävande perioderna.

Närmare om specialisternas arbetsuppgifter

Arbetet med uppgifter som åvilade länsstyrelsen resp. skattechefen utfördes i praktiken främst av specialisten. Han medverkade t.ex. i arbetet med distriktsindelning och förordnande av olika funktionärer. Vidare såg han till att arbetet under provtaxeringen samordnades på lämpligt sätt. Den undersökning av marknadsvärdet på olika slag av fastigheter inom länet som skattechefen utför leddes av fastighetstaxeringsspecialisten. Han samordnade de förslag till byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor som lämnades av arbetsgrupperna. En betydelsefull uppgift för specialisten var att biträda skattechefen i dennes yttrande över RSV:s förslag till olika slag av anvisningar. Länsstyrelsens skyldighet att vaka över att fastighetstaxeringsarbetet ordnades och bedrevs ändamålsenligt fullgjordes ofta genom specialisten.

Utöver de arbetsuppgifter som var angivna i lag fullgjorde specialisten insatser inom utbildningen av funktionärer. Detta gällde såväl utbildning för provtaxeringen som för själva fastighetstaxeringen. Under hela den beskrivna perioden fick specialisten dessutom svara på frågor från funktionärer och allmänhet. Efter taxeringsperiodens slut gjorde specialisten en betydande insats vid handläggningen av besvär över fastighetstaxeringen.

23.2.9.3 Kontaktman vid 1981 års allmänna fastighetstaxering

Inledning

Det kan konstateras att fastighetstaxeringsspecialisterna vid 1975 års fastighetstaxering gjorde ett värdefullt arbete i fråga om värderingen av fastigheterna. Vidare kan sägas att länsstyrelserna utan specialisten skulle ha haft svårt att fullgöra sina organisatoriska uppgifter.

Erfarenheterna visar sålunda att en särskild tjänsteman som är väl insatt i värderingstekniska och organisatoriska bestämmelser är en viktig förutsättning för att en allmän fastighetstaxering skall kunna genomföras med gott resultat. Kommittén anser att en sådan tjänsteman bör finnas även vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Denne tjänsteman bör emellertid enligt kommitténs uppfattning inte kallas fastighetstaxeringsspecialist. I fråga om t.ex. skattetillägg har varje länsstyrelse utsett en kontaktman. Denne skall representera länsstyrelsen dels gentemot centralmyndigheten (RSV), dels gentemot de lokala skattemyndigheterna. Hans funktion har stora likheter med dem som kommittén här berör beträffande fastighetstaxeringen. Kommittén föreslår därför att fastighetstaxeringsspecialisten i fortsättningen benämns kontaktman för fastighetstaxering.

I prop. 1973:162 inför 1975 års allmänna fastighetstaxering framhölls att det behövdes en tjänsteman vid länsstyrelsen som väsentligen ägnade sig åt fastighetstaxeringsfrågor. Uttalandet gällde såväl allmän som särskild fastighetstaxering. Önskemålet synes dock inte ha fullföljts. Många av de tjänstemän

som vid 1975 års allmänna fastighetstaxering var verksamma som fastighetstaxeringsspecialister har numera erhållit andra arbetsuppgifter. Någon ersättare med specialkunskaper i fastighetstaxering har i regel inte utsetts. Detta har enligt kommitténs uppfattning inneburit en successiv urholkning av den kompetens som behövs vid arbetet med de ofta komplicerade fastighetstaxeringsfrågorna. En kontaktman för fastighetstaxering bör därför enligt kommitténs uppfattning snarast utses vid länsstyrelserna. Någon författningsbestämmelse härom anser kommittén dock inte behövas.

Kontaktmannens arbetsuppgifter

Kommitténs förslag om förberedelsearbetet vid fastighetstaxeringen medför att länsstyrelserna får en större arbetsbörda än de hade vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Genom att de förberedande åtgärderna föreslås ske tidigare kommer emellertid ökningen av uppgifter att slås ut på en längre period. Redan under våren 1979 bör förberedande arbete med indelningen i fastighetstaxeringsdistrikt utföras. Vid samma tid bör även rekryteringen av ordförande börja. Eftersom det är planerat att dessa skall utbildas i provvärdering under slutet av 1979 bör kontakt tas med tänkbara ordförande före halvårsskiftet samma år.

LMV kommer under första hälften av år 1979 att börja arbetet med förslag till riktvärden m.m. För detta arbete behöver verket få information från och i vissa fall hjälp av länsstyrelserna. För sitt arbete med att utforma anvisningsområden, riktvärden m.m. behöver även skogsstyrelsen kontakt med länsstyrelserna.

Under förberedelsearbetet kommer kravet på samordning att vara stort. Visserligen medför LMV:s medverkan en naturlig samordning såväl lokalt som regionalt. Men för att skattechefen skall kunna verka för likformighet och rättvisa och i övrigt leda förberedelsearbetet fordras att han under sig har en befattningshavare som samordnar arbetet inom länet.

I praktiken kommer det att vara kontaktmannen, som närmast får utföra de arbetsuppgifter som åvilar länsstyrelsen och skattechefen. Möjligheten för kontaktmannen att ägna sig åt annan verksamhet än fastighetstaxering blir enligt kommitténs uppfattning därför inte större vid 1981 års taxering än vid 1975 års. Det kan emellertid vara lämpligt att kontaktmannen i viss utsträckning anlitas vid den särskilda fastighetstaxeringen 1980. Under den tid förberedelse- och taxeringsarbetet bedrivs kommer kontaktmannen att delta i av RSV anordnade överläggningar och kurser. Inom länet kommer han att i ganska stor omfattning medverka i utbildningen av olika funktionärer. Det kan f.n. inte exakt anges vilken omfattning samtliga arbetsuppgifter kommer att ha. I de större länen kan arbetsuppgifterna få ett sådant omfång att kontaktmannen under vissa perioder måste få biträde av andra tjänstemän. Även i andra län kan det på grund av speciella förhållanden behövas medverkan från andra än kontaktmannen.

Kontaktmannens placering m.m.

I samband med RS-reformen omorganiserades skatteavdelningen på länsstyrelserna. Före omorganisationen fanns det på taxeringsenheten en speciell tjänst som fastighetstaxeringsspecialist. Många av de som år 1975 fungerade som specialister har emellertid nu övergått till andra arbetsuppgifter. Någon egentlig

ersättare med specialinriktning på fastighetstaxering har inte förordnats. I stället har tjänsten nu ett annat innehåll än förut. Det är naturligt med tanke på att arbetsuppgifterna vid de särskilda fastighetstaxeringarna efter år 1975 krävt betydligt mindre insatser än som erfordras vid den allmänna fastighetstaxeringen. Enligt de bemanningsmodeller som gjordes av RS-projektet fördelades arbetsuppgifterna i samband med fastighetstaxeringen mellan besvärsenheten och den nya taxeringsenheten. Taxeringsenheten tillfördes bl.a. vissa resurser för administration i samband med fastighetstaxeringen medan besvärsenheten tillfördes resurser för yttranden i fastighetstaxeringsmål. Det förefaller emellertid tveksamt om de resurser som beräknats för arbete med fastighetstaxering är dimensionerade för de särskilt omfattande insatser som krävs vid allmän fastighetstaxering. För att länsstyrelserna skall kunna genomföra fastighetstaxeringen i den ordning som föreslås bör de enligt kommitténs mening tillföras förstärkning.

Kommittén vill särskilt betona vikten av att kunskaperna om fastighetstaxering vidmakthålls även efter den allmänna fastighetstaxeringen. Som framgår av vad som nu anförts i avsnitt 23.2.7 anser kommittén att granskningen vid särskild fastighetstaxering normalt bör utföras av tjänstemän vid lokal skattemyndighet och länsstyrelse. På länsstyrelsen bör man granska de svårvärderade fastigheterna. Denna granskning bör utföras av kontaktmannen för fastighetstaxering. Han bör dessutom samordna och vara rådgivande för det granskningsarbete, som skall utföras på de lokala skattemyndigheterna. Den av kommittén föreslagna tjänsten för fastighetstaxering bör därför placeras på länsstyrelsens taxeringsenhet. Placeringen bör dock inte hindra kontaktmannen från att övergångsvis

delta i arbetet med besvär över 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Kommittén kommer i ett senare betänkande att ta upp frågan om rullande fastighetstaxering. Om ett sådant system genomförs blir länsstyrelsens behov av en befattningshavare med kontaktmannens kunskaper än större.

23.2.10 Övrigt

Enligt 16 § 2 mom. TL (i dess lydelse före RS-reformen) får kommun förordna tjänsteman hos kommunen att biträda vid taxeringsarbetet. Denna bestämmelse gäller såväl för inkomsttaxeringen som för fastighetstaxeringen (jfr 172 §). RS-projektet föreslog i sin delrapport 1977:1 att bestämmelsen skulle slopas vid inkomsttaxeringen. Departementschefen däremot ansåg i prop. 1977/78:181 (s. 207) att regeln skulle behållas. Den utgjorde enligt hans mening grundvalen för det arbete som utförs av de kommunala taxeringsrevisorer som finns anställda i vissa kommuner.

Någon motsvarighet till de kommunala taxeringsrevisorerna finns inte för fastighetstaxeringen. Förslag har för övrigt lagts fram för riksdagen om att nuvarande ordning med kommunala taxeringsrevisorer skall slopas (prop. 1978/79:95). Bestämmelsen bör därför inte tas med i FTL.

Ordförande i taxeringsnämnd, som inte biträds av tjänsteman vid lokal skattemyndighet eller länsstyrelse, får anlita skrivbiträde vid inkomsttaxeringen. Enligt kommitténs mening bör - som angetts i ett tidigare avsnitt - första hand de förtroendevalda biträda ordföranden i dennes arbete med fastighetstaxeringen om det behövs. Behovet för

ordföranden att själv anlita ett skrivbiträde bör därför vara mycket ringa. Kommittén har dock inte ansett sig böra föreslå att bestämmelsen om skrivbiträde slopas. En bestämmelse om skrivbiträde bör därför behållas i 17 kap. 16 § FTL.

Vid inkomsttaxeringen skall RSV genom råd och anvisningar främja en riktig och enhetlig tillämpning av taxeringslagen (18 och 172 §§ TL). Motsvarande bestämmelse bör tas in i 17 kap. 22 § FTL.

Enligt 1 § andra stycket förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor har ägare möjlighet att på förhand få besked om viss fråga som avser taxering av fastigheten. I 17 kap. 23 § FTL bör i likhet med 19 § TL därför anges att RSV meddelar sådant förhandsbesked. I övrigt bör i paragrafen hänvisas till den särskilda förordningen om förhandsbesked.

I 17 kap. bör även tas in bestämmelser om arvoden till personer, som deltar i arbetet med den allmänna fastighetstaxeringen. Några större förändringar i förhållande till nuvarande regler som återfinns i 173 § TL, avses inte ske. Kommittén kommer i ett senare avsnitt att föreslå att det möte som hålls inför skattechefen (144 § 1 mom. TL) samt de förberedande överläggningar, som hålls med fastighetstaxeringsnämndens arbetsgrupp strax före taxeringen (145 §) skall slopas. Vidare föreslås att fastighetstaxeringsombudens arbetsuppgifter läggs på LMV samt att kommunerna inte längre skall kunna ställa egna tjänstemän till förfogande vid fastighetstaxeringen. Bestämmelserna om arvoden m.m. bör därför ändras i enlighet härmed.

I fråga om arvode och andra ersättningar till de förtroendevalda ledamöterna bör bestämmelserna hänvisa till de regler som finns i kommunallagen (1977:179) om betalning till ledamöter i kommunala och landstingskommunala nämnder (prop. 1975/76:187, s. 231 f. och KU 1976/77:25). Bestämmelserna om arvoden bör tas in i 17 kap. 24-27 §§ FTL.

Som förut har nämnts kommer besvärsreglerna att behandlas i ett senare betänkande. Någon författningsändring föreslås därför inte i denna del av TL.

24 OM SKYLDIGHET ATT AVLÄMNA ALLMÄN FASTIGHETSDEKLARATION, M.M.

24.1 Gällande ordning

Fastighetsägare är skyldig att utan anmaning lämna deklaration (allmän fastighetsdeklaration) till ledning vid allmän fastighetstaxering. Deklaration behöver dock inte lämnas för staten tillhöriga försvarsfastigheter eller för allmänna kommunikationsanstalter och vissa byggnader, anläggningar och markområden som hör till dem eller för på annans mark uppförd byggnad med värde under 5 000 kr. Allmän fastighetsdeklaration skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär. Den skall innehålla uppgifter om fastighetens areal av olika ägoslag, användning och byggnader, den senast för fastigheten erlagda köpeskillingen, hyror och därmed jämförlig avkastning av fastigheten samt till fastigheten hörande särskilda förmåner.

För jordbruksfastigheter skall även uppgifter lämnas om åkerjordens dränering, kreatursbesättningen och skogen. För vattenfallsfastigheter skall ytterligare uppgifter lämnas om medelvattenföring och bruttofallhöjd vid medelvattenföring. Där så kan ske skall uppgifter lämnas om magasinsvolym för års- och korttidsreglering, som är eller med sannolikhet väntas bli genomförd. Är vattenfallet utbyggt skall uppgifter lämnas om anläggningsår och anskaffningskostnader. Regeringen får föreskriva att andra uppgifter skall lämnas för statistiskt ändamål (136 § 1 mom. TL).

Fastighetsägare är skyldig att efter anmaning lämna uppgifter utöver dem som skall lämnas i deklarationen.

Efter anmaning är ägare skyldig att förete skogsbruksplan eller annan uppskattningshandling som han innehar och som avser skog på fastigheten (136 § 2 mom.).

Deklarationen skall lämnas till länsstyrelse, lokal skattemyndighet eller fastighetstaxeringsnämndens ordförande senast den 15 september året före taxeringsåret. Kommun får i samråd med länsstyrelse ha särskilda uppsamlingsställen för deklarationer (137 §).

Överlåts fastighet efter deklarationstidpunkten men före taxeringsårets ingång är såväl den nya som förutvarande ägaren skyldiga att inom tio dagar meddela detta till ordföranden eller länsstyrelsen. Har fastighet blivit uppdelad i samband med överlåtelse skall överlåtelsehandlingen företes i huvudskrift eller bestyrkt avskrift (138 §).

Byggnadsnämnd skall, med den begränsning som föreskrivs av RSV, lämna den lokala skattemyndigheten uppgift om arten och omfattningen av den byggnadsverksamhet som avses med beviljade byggnadslov. Uppgift skall lämnas för varje fastighet för sig senast två veckor efter utgången av varje kvartal och omfatta de byggnadslov som beviljats under kvartalet (139 §).

Efter anmaning är brandförsäkringsanstalt skyldig att lämna uppgift om försäkringsvärdet på byggnader, som hos anstalten är försäkrade mot brandskada (140 §). Har uppgiftsskyldig inte fullgjort sina skyldigheter får han anmanas att avhjälpa bristen (141 §).

Anmaning får utfärdas av taxeringsintendent, fastighetstaxeringsnämnd och konsulent för fastighetstaxering. Konsulenten får dock inte anmana någon att inkomma med allmän fastighetsdeklaration. Deklaration eller annan uppgift, som skall avges på grund av anmaning skall lämnas inom tid som anges i anmaningen. Det föreligger dock inte skyldighet att lämna deklaration eller annan uppgift före deklarationstidpunkten, dvs. den 15 september. I anmaning, som taxeringsintendent eller fastighetstaxeringsnämnd utfärdar, får i regel vite föreläggas (142 §). Anmaning skall bl.a. innehålla föreläggande för den anmanade att avlämna självdeklaration eller annan uppgift inom viss tid, minst fem dagar efter delfåendet. Anmaning skall i vissa fall delges mottagaren (52, 54 och 55 §§).

Enligt 172 § skall 46-50 §§ samt 123-128 §§ tillämpas även vid fastighetstaxeringen.

Handling eller uppgift som inte särskilt nämns i TL skall tillhandahållas av statligt eller kommunalt verk, allmän inrättning eller överförmyndare när så behövs för taxeringskontroll (46 §).

Bestämmelser om vem som i vissa fall skall deklarera i stället för skattskyldig ges i 47 §. Förmyndare eller god man skall t.ex. deklarera för omyndig.

Blanketter till sådana deklarationer och uppgifter, för vilka formulär fastställs, skall kostnadsfritt tillhandahållas i den ordning RSV föreskriver (48 §). RSV fastställer enligt 128 § formulär till blanketter för taxeringsarbetet.

Upplysningar om förhållanden, som avser tid före beskattningsåret, skall efter anmaning lämnas om de har betydelse för taxeringen (49 §).

Deklarationer får granskas av tjänsteman, som enligt TL skall utföra sådan granskning eller som annars utövar taxerings- och skattekontroll. Vidare får taxeringsnämndsordföranden och de av taxeringsnämnden utsedda ledamöterna granska deklarationer (50 §). Enligt 172 § får dock samtliga ledamöter i fastighetstaxeringsnämnden samt fastighetstaxeringsombud och konsulent för fastighetstaxering delta i granskningen av fastighetsdeklarationer. För innehållet i fastighetsdeklaration får inte inom taxeringsnämnd lämnas vidare redogörelse än som behövs för taxeringen. Fastighetsdeklaration får inte tas in i nämndens protokoll i vidare mån än som oundgängligen behövs. Deklaration skall tillhandahållas bl.a. de myndigheter, vilka i och för sin verksamhet bör få ta del av dem. Regeringen kan förordna att deklarationer får lämnas ut för statistisk bearbetning. Den som skall anföra besvär på kommuns vägnar får också ta del av deklarationer. Då besvär har anförts skall deklarationen i regel biläggas besvärshandlingarna. Handlingarna skall vid delgivningar inneslutas i förseglat konvolut vilket skall förses med påskrift om innehållet och i obrutet skick tillställas mottagaren. I andra fall får inte deklarationer vara tillgängliga för någon, såvida inte den som avgivit deklarationen har lämnat sitt skriftliga medgivande (50 §).

Vite, som föreläggs i samband med taxeringen skall bestämmas till belopp, som med hänsyn till den skattskyldiges eller uppgiftsskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att iaktta föreläggandet. Vite skall tas upp med minst 500 kr. och får inte föreläggas staten, kommun eller ämbets- eller tjänsteman i tjänsten (123 §).

Skatterätten förordnar, efter anmälan av skattechefen eller chef för lokal skattemyndighet, om uttagande av vite. Har ändamålet med vitet förfallit, då skatterätten skall behandla ärendet, får det inte dömas ut. Iakttas föreläggandet först efter det att anmälan gjorts anses ändock inte ändamålet med vitet ha förfallit. Skatterätten skall bedöma huruvida och med vilket belopp vitet hade bort föreläggas (124 §).

24.2 Synpunkter och förslag

24.2.1 Inledning

De nu gällande bestämmelserna om deklarationsskyldighet m.m. finns i 136-142 §§ TL. I 172 § hänvisas därutöver till vissa bestämmelser vid inkomsttaxeringen som även gäller vid allmän fastighetstaxering. Sålunda hänvisas till de bestämmelser om deklarations- och uppgiftsskyldighet samt bestämmelserna om vite m.m. som är intagna i 46-50 och 123-128 §§. Enligt 172 § skall vidare det ägarebegrepp som anges i 47 § KL användas vid fastighetstaxeringen. I 142 § anges att stadgandena i 34 § 4 mom., 52, 54 och 55 §§ om anmaning även skall gälla vid fastighetstaxeringen.

Enligt kommitténs mening bör reglerna som rör deklarations- och uppgiftsskyldighet så långt möjligt finnas i samma kapitel. Detta innebär att i ett kapitel bör tas in bestämmelser om vilka som skall deklarera och vad som skall deklareras. Likaledes bör anges när och till vem deklarationen skall lämnas.

I kapitlet bör också tas in bestämmelserna om byggnadsnämnds skyldighet att lämna uppgift angående byggnadslov och om att fastighetstaxeringsnämnden får begära in uppgifter från brandförsäkringsanstalt, statligt och kommunalt verk m.fl.

Bestämmelser om att nämnden kan begära upplysningar från fastighetsägaren utöver dem som skall lämnas i fastighetsdeklarationer liksom bestämmelser om anmaning och vite bör också tas med i kapitlet. De som får granska inkomna deklarationer bör anges i detta kapitel, liksom vad som gäller om fastighetstaxeringsnämndens tystnadsplikt och den deklarationsskyldiges ansvar för lämnade uppgifter.

Även i förevarande hänseenden bör reglerna vid fastighetstaxeringen enligt kommitténs uppfattning så långt möjligt överensstämma med vad som gäller vid inkomsttaxeringen.

24.2.2 Deklarations- och uppgiftsskyldighet

F.n. skall allmän fastighetsdeklaration lämnas för varje fastighet med undantag för försvarsfastigheter som tillhör staten, kommunikationsanstalter och byggnader på ofri grund vars värde understiger 5 000 kr. De fastigheter för vilka deklaration inte behöver lämnas tillhör alla gruppen skattefria fastigheter.

I fråga om försvarsfastigheter som ägs av staten gäller frihet från deklarationsskyldighet sedan 1970 års allmänna fastighetstaxering. Undantaget från deklarationsskyldighet infördes samtidigt som man från försvarssynpunkt beslöt att inte bestämma några taxeringsvärden för försvarsfastigheterna. En förteckning över fastigheterna lämnas dock i särskild ordning till taxeringsmyndigheterna.

Beträffande kommunikationsanstalter och småbyggnader på annans mark med värde under 5 000 kr. föreligger inte heller skyldighet att lämna fastighetsdeklaration. Någon förteckning eller annan uppgift om kommunikationsanstalterna och småbyggnaderna lämnas

inte till taxeringsmyndigheterna. Denna egendom har ansetts sakna betydelse ur fastighetstaxeringssynpunkt.

Genom avsteget i dessa fall från den generella deklarationsskyldigheten har en del arbete undvikits med deklarationsgranskning som bedömts inte vara nödvändig.

Kommittén anser att man liksom hittills bör ha en generell deklarationsskyldighet beträffande alla fastigheter. Det bör i princip genomgående vara fastighetstaxeringsnämnden som bestämmer om taxeringen på grundval av lämnade uppgifter och inte fastighetsägaren själv som genom att deklarera eller underlåta att deklarera i realiteten avgör om fastigheten skall taxeras. Undantag från denna princip bör liksom gäller f.n. göras endast mycket restriktivt.

När det gäller att avgränsa de deklarationsfria fastigheterna finns det enligt kommitténs uppfattning särskilda skäl för att deklarationsmaterialet vid 1981 års allmänna fastighetstaxering bör bli så komplett som möjligt. Sålunda bör framhållas att nuvarande taxeringar av skattefria fastigheter i åtskilliga fall torde rymma felaktigheter. Kommittén har undersökt de skattefria fastigheterna inom Uppsala kommun och kunnat konstatera ett betydande antal fel, särskilt beträffande kommunikationsfastigheter. Det finns anledning anta att samma förhållande föreligger även för övriga delar av landet. Om dessa fastigheter i större utsträckning redovisas i deklaration ökar möjligheten till riktig bedömning. Korrekta beslut vid 1981 års allmänna fastighetstaxering är en av förutsättningarna för att man för tiden efter år 1981 skall kunna ha ett system med rullande fastighetstaxering.

Vidare gäller att kommittén har föreslagit utvidgad skattefrihet för kommunikationsfastigheter. För de

kommunikationsfastigheter som enligt kommitténs förslag skall undantas från skatteplikt men som tidigare varit skattepliktiga behövs det för avgörande av skattepliktsfrågan i de flesta fall deklaration med uppgift om vissa förhållanden som inte nu finns registrerade. Detsamma gäller en del av de kommunikationsfastigheter som tidigare varit skattefria. Detta förhållande gör det nödvändigt med deklaration i en del fall som inte nu omfattas av deklarationsplikt.

Ytterligare skäl att föreskriva deklarationsplikt är den avsedda samordningen av uppgiftsinsamlingen för folk- och bostadsräkningen 1980 och allmän fastighetstaxering 1981 (prop. 1978/79:128). För samordningen krävs att uppgifter lämnas om alla stadigvarande bebodda bostadsbyggnader, även de som finns på sådana skattefria fastigheter som tidigare inte behövt deklareras, t.ex. småbyggnader på annans mark. Vidare är det av värde för statistikändamål, om man vid fastighetstaxeringen bestämmer typkod och vissa andra för byggnad specifika uppgifter även för byggnad på skattefri fastighet.

Även om deklarationsskyldigheten som förut har sagts i princip bör vara generell kan enligt kommitténs uppfattning undantag motiveras av praktiska skäl. Statens försvarsfastigheter bör enligt kommitténs uppfattning liksom hittills omfattas av deklarationsfrihet. Särskilda förteckningar bör liksom f.n. kunna lämnas till taxeringsmyndigheterna enligt överenskommelse mellan RSV och försvarsmyndigheterna. Försvarsfastigheter som ägs av annan än staten bör däremot deklareras. Särskilda längdföringsregler bör dock gälla för försvarsfastigheter av sekretesskäl.

Beträffande kommunikationsfastigheterna gäller att största intresset från fastighetstaxeringssynpunkt

knyter sig till sådana som är bebyggda. Kommittén anser därför att deklarationsskyldigheten bör omfatta kommunikationsfastigheter bebyggda med husbyggnader i vilka finns utrymme för bostäder liksom husbyggnader som jämte kommunikationsändamål även används för annat ändamål. För övriga kommunikationsfastigheter, främst vägar, skall liksom f.n. deklaration inte behöva lämnas.

Byggnad på annans mark bör som nu inte omfattas av deklarationsplikt om värdet är lågt. Nuvarande gräns på 5 000 kr. bör dock räknas upp till 10 000 kr. För byggnad på annans mark som är avsedd att användas för fritidsändamål bör dock deklarationsplikt föreligga om bostadsytan överstiger tio kvadratmeter.

Frihet från deklarationsplikt bör inte gälla byggnad som utgör stadigvarande bostad.

Deklarationer som avser skattefria fastigheter bör kunna lämnas i förenklad form.

I likhet med vad som gäller vid inkomsttaxeringen bör det finnas möjlighet att genom anmaning ålägga fastighetsägare deklarationsskyldighet även om han inte är skyldig deklarera enligt huvudregeln.

Med försvarsfastighet och kommunikationsfastighet avses här sådan byggnad som anges i 2 kap. 2 § FTL och som enligt 3 kap. 2 § FTL undantas från skatteplikt som specialbyggnad. Vidare avses tomtmark och övrig mark som enligt 3 kap. 2 § är knuten till fastigheten och också är undantagen från skatteplikt. Detta gäller även markanläggning som hör till sådan fastighet.

Kommittén föreslår att deklarationsskyldigheten utformas enligt vad nu har angetts. Bestämmelserna bör tas in i 18 kap. 1 § FTL.

Fastighetsdeklaration skall lämnas av fastighetens ägare. Detta bör anges i 18 kap. 1 § FTL. Med ägare jämställs enligt 1 kap. 5 § den som enligt 47 § KL skall ta upp garantibeloppet till beskattning.

I 47 § TL anges vem som skall lämna deklaration i stället för omyndig. Deklarationsskyldigheten för dödsbon och andra juridiska personer regleras också i paragrafen. Motsvarande bestämmelser bör ges i 18 kap. 2 § FTL. Dock bör inte bestämmelsen om deklarationsskyldigheten för aktiefond tas med, då sådan fond inte avses äga fastighet. I ett senare avsnitt föreslår kommittén att deklarationsskyldig efter anmaning måste lämna uppgifter utöver sådana vilka lämnas i fastighetsdeklarationen. Föreskrifterna enligt 2 § bör även gälla för dessa uppgifter.

Senaste tidpunkt för att lämna allmän fastighetsdeklaration, som skall avges utan anmaning, bör liksom f.n. vara den 15 september året före taxeringsåret. Kommittén motiverar i 26 kap. sitt ställningstagande i fråga om deklarationstidpunkten. Deklarationen bör få lämnas till länsstyrelse eller lokal skattemyndighet. Taxeringsnämndens ordförande bör dock inte längre ta emot deklaration med hänsyn till att i flertalet fall personuppgift till FoB 80 avses vara bifogad fastighetsdeklarationen och att denna uppgift enligt vad som angetts i prop. 1978/79:128 av integritetsskäl inte bör hanteras av ordföranden. Regler som motsvarar 35 § andra stycket TL om särskilda uppsamlingsställen inom kommun bör också tas in i FTL. De nu berörda reglerna har sin plats i 18 kap. 10 § FTL. Fastighetsdeklarationen bör liksom inkomstdeklarationen kunna sändas in med posten protofritt.

Bestämmelserna i 138 § TL om skyldigheten att anmäla ägarförändringar som sker efter deklarationstillfället

men före taxeringsårets ingång bör utan ändring i sak tas in i 18 kap. 11 § FTL.

F.n. gäller att byggnadsnämnd enligt 139 § TL skall lämna uppgift till lokal skattemyndighet om innehållet i beviljade byggnadslov med den begränsning RSV föreskriver. Lantbruksnämnd skall på sätt lantbruksstyrelsen efter samråd med RSV föreskriver lämna lokal skattemyndighet uppgift om sådant beslut av nämnden som är av betydelse för fastighetstaxeringen (69 a § TK). Enligt 140 § är vidare brandförsäkringsanstalt efter anmaning skyldig att lämna uppgifter om brandförsäkringsvärdet på försäkrade byggnader. Uppgifterna i beviljade byggnadslov och uppgifter som lantbruksnämnd lämnar är betydelsefulla vid fastighetstaxeringen. Föreskrifter om skyldigheten att lämna dessa uppgifter bör därför finnas i FTL. Detta gäller även i fråga om brandförsäkringsvärdet, som många gånger används vid värderingen av industrifastigheter. Även bestämmelserna i 46 § TL om att statligt eller kommunalt verk, allmän inrättning eller överförmyndare skall tillhandahålla handlingar eller uppgifter bör tas in i lagen. Nu angivna regler bör tas in i 18 kap. 12-14 §§ FTL.

24.2.3 Innehållet i allmän fastighetsdeklaration, m.m.

När det gäller den allmänna självdeklarationen finns den grundläggande bestämmelsen om uppgiftsplikten i 25 § TL. Där anges att deklarationen förutom uppgift om den skattskyldiges namn m.m. skall ta upp alla förvärvskällor, för vilka skattskyldighet föreligger. Vidare skall redovisas intäkter och avdrag för varje förvärvskälla. Vilka poster som skall anges framgår inte av TL. Däremot finns i KL bestämmelser om de olika förvärvskällorna och om intäkter och avdrag.

Vissa detaljbestämmelser om innehållet i självdeklaration för rörelseidkare och jordbrukare finns i 26 §. Deklarationerna för dessa skall utöver vad som annars föreskrivs i TL bl.a. innehålla uppgift om storleken av omsättningen, uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning, uppgift om kostnader för reklam i vissa fall och uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.

Uppgiftsskyldigheten enligt fastighetsdeklaration anges på liknande sätt som enligt den allmänna självdeklarationen (136 § 1 mom. TL). Det föreskrivs att fastighetsdeklarationen bl.a. skall innehålla uppgift om fastighetens användning och byggnader. För jordbruksfastigheter skall särskilt lämnas uppgift om skogen och kreatursbesättningen. Den närmare omfattningen av uppgiftsskyldigheten framgår av deklarationsblanketten.

En del av de uppgifter som skall lämnas i fastighetsdeklarationen var vid 1975 års allmänna fastighetstaxering förtryckta i de deklarationsblanketter som i förväg sändes ut till fastighetsägarna. Förtryckningen omfattade förutom namn- och registreringsuppgifter bl.a. uppgift om fastighetstyp, arealer för tomtmark och olika ägoslag.

Kommittén konstaterar mot bakgrund av förslagen om regler för klassificering av byggnader och mark i 2 kap. FTL och om värderingsregler i 8-15 kap. FTL att uppgiftsskyldigheten i fastighetsdeklarationen bör vara i stort sett densamma vid 1981 års allmänna fastighetstaxering som vid 1975 års taxering. Uppgiftsskyldigheten bör författningsmässigt regleras i FTL enligt samma metod som användes vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Med hänsyn till nya RF

bör dock skyldigheten preciseras något i FTL jämfört med nuvarande regler i TL. Detaljbestämmelserna bör sedan anges i verkställighetsföreskrifter som utfärdas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. Kommittén föreslår att uppgiftsskyldigheten bestäms enligt följande. Reglerna bör tas in i 18 kap. FTL.

Den allmänna fastighetsdeklarationen bör liksom f.n. avfattas på blankett enligt fastställt formulär. Blanketterna bör tillhandahållas kostnadsfritt. Detta bör anges i 18 kap. 3 §.

Allmän fastighetsdeklaration bör liksom avsikten är med allmän självdeklaration (se prop. 1978/79:111) kunna förekomma i en normal och en förenklad form. I det följande avses om annat inte sägs den normala formen.

Fastighetsdeklarationen bör innehålla uppgift om namn, adress och personnummer för fastighetens ägare. För juridisk person bör i stället för personnummer anges organisationsnummer. Kommun och församling där fastigheten ligger bör anges liksom fastighetens gatuadress eller brukliga benämning på orten samt den officiella beteckningen.

I deklarationen bör vidare liksom nu lämnas uppgifter om fastighetens areal av olika ägoslag, användning och byggnader, hyror och därmed jämförlig avkastning av fastigheten samt särskilda förmåner som hör till fastigheten. Även belastning som vilar på fastigheten bör anges. Det innebär att uppgift skall lämnas om t.ex. storleken av de områden som utgör tomtmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark osv., om hur fastigheten används, hur den är indelad i brukningsenheter, om typ av byggnad på fastigheten och

om byggnadens ålder, storlek och standard, om nedlagda kostnader för om- eller tillbyggnad, om servitut som gäller till förmån eller till nackdel för fastigheten m.m. Dessa uppgifter lämnades också vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

I deklarationen bör också lämnas uppgifter utöver vad som nyss har sagts om sådana förhållanden som behövs för att bestämma de värdefaktorer som taxeringen enligt bl.a. 8-15 kap. FTL skall grunda sig på. Det innebär att uppgift skall lämnas för tomtmark om t.ex. vatten- och avloppsförhållanden, för exploateringsmark om väntetid och exploateringstid enligt 12 kap., för täktmark om arten och omfattningen av brytvärd fyndighet samt om väntetid och brytningstid enligt 12 kap., för åkermark om godhet, brukningsförhållanden och dränering enligt 13 kap., för betesmark om beskaffenheten enligt 13 kap., för skogsmark och växande skog om godhet, kostnadsklass och virkesförråd per hektar, trädslagsklass och barrskogens grovskogsprocent enligt 14 kap., för skogsimpediment om godhet och virkesförråd enligt 14 kap. samt för vattenfallsfastigheter om den utbyggda effekten, utnyttjningstid, regleringsmöjlighet, belägenhet och godhet. Även i nu angivna hänseenden överensstämmer den föreslagna uppgiftsskyldigheten med vad som f.n. gäller.

Uppgifter bör också lämnas om sådana förhållanden, som om fastigheten har olika ägare till skilda delar av marken och om den innehas med tomträtt. Även dessa uppgifter omfattas i huvudsak av nu gällande uppgiftsskyldighet.

Liksom nu bör uppgift lämnas om den senast för fastigheten betalda köpeskillingen. Av praktiska skäl bör regeln gälla endast köpeskillingar som betalts under den senaste tioårsperioden. Denna uppgift skapar möj-

ligheter att kontrollera rimligheten av beräknat taxeringsvärde. Det är således ingen uppgift som behövs för värderingen. Den kontrollmöjlighet köpeskillingen innebär motiverar emellertid att den begärs in även i fortsättningen. Bestämmelserna om innehållet i allmän fastighetsdeklaration bör tas in i 18 kap. 4 § FTL.

I prop. 1978/79:128 föreslås en samordning av uppgiftsinsamlingen för 1981 års allmänna fastighetstaxering och FoB 80. De uppgifter som behövs för FoB 80 har tagits in i ett förslag till lag om allmän folk- och bostadsräkning år 1980. Någon särskild reglering i FTL behövs därför inte för detta ändamål. SCB önskar emellertid att det vid fastighetstaxeringen ges möjlighet att samla in uppgifter för statistiskt ändamål. Dessa uppgifter bör inte räknas upp i FTL. I stället bör liksom f.n. i lag anges att regeringen får bestämma att det i fastighetsdeklarationen skall lämnas uppgifter för statistiskt ändamål. Kommittén har inget att erinra mot att statistiska uppgifter samlas in genom allmän fastighetsdeklaration om ett sådant förfarande medför samhällsekonomiska vinster eller förenklingar av uppgiftslämnandet. Man måste emellertid beakta det merarbete som en ökad uppgiftshantering innebär för taxeringsmyndigheterna. En regel med angiven innebörd bör tas in i 18 kap. 6 § FTL.

Allmän fastighetsdeklaration bör också kunna lämnas i förenklad form. Denna bör användas i fråga om sådana skattefria fastigheter beträffande vilka uppgifter behövs bara i begränsad omfattning. Det bör ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att föreskriva vilka fastigheter som får redovisas på den förenklade blanketten och vilka uppgifter på normalblanketten som bör tas med på den förenklade blanketten. Bestämmelser härom bör tas in i 18 kap. 5 § FTL.

Den allmänna fastighetsdeklarationen var i viss omfattning förtryckt vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Kommittén förutsätter att så blir fallet även vid 1981 års fastighetstaxering. Kommittén anser det angeläget att förtryckning sker i största möjliga utsträckning.

Bestämmelserna i 136 § 2 mom. första stycket om skyldigheten för fastighetsägaren att efter anmaning lämna uppgifter utöver dem som anges i deklarationen bör tas in i 18 kap. 7 § FTL. Sådana uppgifter bör lämnas skriftligen om inte annat sägs i anmaningen. I 7 § bör också, för att få överensstämmelse med reglerna vid inkomsttaxeringen, tas in sådana bestämmelser som finns i 31 § 1 mom. TL. Där sägs att envar bör meddela de upplysningar som kan ha betydelse för egen taxering utöver dem som anges i deklarationsformuläret.

Enligt 136 § 2 mom. andra stycket är fastighetsägare f.n. skyldig att efter anmaning förete skogsbruksplan eller annan uppskattningshandling som avser skogen. Denna bestämmelse bör föras över till FTL. Utformningen av 31 § 2 mom. andra stycket TL bör därvid tas som förebild. I 18 kap. 8 § FTL bör således anges att deklarationsskyldig efter anmaning skall förete alla handlingar som behövs för kontroll av egen fastighetsdeklaration, såsom skogsbruksplan eller annan uppskattningshandling som avser skog på fastigheten, byggnadsritningar, köpebrev och köpekontrakt. I praktiken förekommer mera sällan att handlingar utöver deklarationen fordras in vid granskningen. Det är emellertid enligt kommitténs uppfattning av värde med hänsyn till kravet på en rättvis och likformig taxering att en sådan skyldighet att förete handlingar är föreskriven.

För inkomstbeskattningen finns i 31 § 2 mom. TL regler om s.k. taxeringsbesök. Deklarationsgranskaren får komma överens med den deklarationsskyldige att göra ett sådant besök, om han bedömer att uppgifter i deklarationen behöver stämmas av mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. Överenskommelse får också träffas om besiktning av fastighet. Gällande ordning hindrar inte fastighetstaxeringsnämnden från att komma överens med ägaren om besiktning av hans fastighet. Kommittén anser emellertid att uttryckliga bestämmelser härom bör tas in i lagen. Besiktning bör endast användas i de fall deklarationen eller andra uppgifter, som nämnden kan begära in, inte ger tillräckliga upplysningar för åsättande av en riktig taxering. Bestämmelsen har sin plats i 18 kap. 9 § FTL.

24.2.4 Anmaning och vite

Enligt 141 § TL får uppgiftspliktig som inte lämnat deklaration eller annan uppgift anmanas att göra detta. Anmaning får också ske om deklaration eller uppgift inte är upprättad i enlighet med gällande bestämmelser. I sådant fall får den uppgiftspliktige anmanas att avhjälpa bristen. Enligt 34 § 4 mom. skall deklaration eller annan uppgift lämnas inom tid som satts ut i anmaningen. Skyldighet föreligger dock inte att på grund av anmaning lämna deklaration eller uppgift tidigare än handlingen skulle ha lämnats utan anmaning. Enligt kommitténs uppfattning bör dessa bestämmelser om anmaning tas in i 18 kap. 15 och 16 §§ FTL.

Anmaning i samband med fastighetstaxeringen får enligt 142 § TL utfärdas av taxeringsintendent, fastighetstaxeringsnämnd samt konsulent för fastighetstaxering. Konsulenten får dock inte anmana någon att lämna allmän fastighetsdeklaration.

Genom RS-reformen har den krets som är berättigad att utfärda anmaning vid inkomsttaxering ändrats. Sålunda tillkommer enligt 51 § TL rätten att anmana chef för taxeringsenhet, revisionsenhet eller lokal skattemyndighet, taxeringsnämnd, taxeringsintendent samt tjänsteman som biträder taxeringsnämnden. Enligt kommitténs uppfattning bör bestämmelserna om rätten att anmana vid fastighetstaxeringen i stort sett överensstämma med inkomsttaxeringsbestämmelserna. Eftersom revision inte förekommer vid fastighetstaxeringen behöver dock inte chefen för revisionsenhet ges någon rätt att anmana inom detta område. Däremot bör liksom tidigare konsulent få utfärda anmaning, dock inte för att begära allmän fastighetsdeklaration. Kommittén föreslår att bestämmelserna om rätten att anmana utformas i enlighet härmed. Föreskrifter härom bör tas in i 18 kap. 23 § FTL.

Anmaning bör innehålla föreläggande för anmanad att lämna allmän fastighetsdeklaration, annan uppgift eller upplysning till den som utfärdat anmaning. Vidare bör i anmaningen anges inom vilken tid handlingarna skall komma in. Slutligen bör postadressen sättas ut för den som utfärdat anmaningen. Dessa bestämmelser, till vilka 142 § TL hänvisar, finns i 52 § TL. Enligt kommitténs uppfattning bör motsvarande bestämmelser tas in i 18 kap. 24 § FTL. Det bör framhållas att tiden för svar, fem dagar, bör användas bara i undantagsfall. Normalt bör tiden vara minst 14 dagar.

Anmaning eller annan handling skall enligt 54 § TL delges om det kan ha betydelse att få bevis för att handlingen har kommit mottagaren tillhanda. Delgivning

skall alltid ske om vite förelagts i samband med anmaning (55 §). Enligt 142 § skall dessa bestämmelser f.n. tillämpas även vid fastighetstaxeringen.

Vid fastighetstaxeringen har taxeringsnämnd och taxeringsintendent rätt att förelägga vite i samband med anmaning. Efter RS-reformen får vid inkomsttaxeringen vite föreläggas om anmaning utfärdats av chef för taxeringsenhet, revisionsenhet eller lokal skattemyndighet, taxeringsnämnd eller taxeringsintendent. Vite får dock inte föreläggas då deklarationsskyldig anmanats att enligt 31 § 2 mom. andra stycket förete kontrakt, kontoutdrag m.fl. handlingar. Motsvarande bestämmelser om delgivning och vite bör gälla för fastighetstaxering bortsett från vad som gäller i fråga om chef för revisionsenhet. Vid fastighetstaxeringen bör vidare gälla att vite inte får föreläggas då deklarationsskyldig anmanats att enligt 18 kap. 8 § förete skogsbruksplan eller annan handling.

I 123 och 124 §§ TL finns ytterligare bestämmelser om vite. Dessa gäller såväl vid inkomsttaxeringen som vid fastighetstaxeringen. Enligt 123 § skall vite bestämmas till belopp, som kan antas förmå den anmanade att lämna begärda uppgifter. Hänsyn skall då tas till dennes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Vitet får inte föreläggas med lägre belopp än 500 kr. Staten, kommun eller annan menighet, samt ämbets- eller tjänsteman i tjänsten får inte föreläggas vite. Det är enligt 124 § skatterätten (efter 1 juli 1979 länsrätten) som efter anmälan av skattechefen eller chef för lokal skattemyndighet förordnar om uttagande av vite. Skatterätten får inte döma ut vite om ändamålet med vitet har förfallit. Iakttas vitesföreläggandet först efter det att skattechef eller chef för lokal skattemyndighet gjort anmälan, skall ändamålet med

vitet inte anses ha förfallit enbart av denna omständighet. Skatterätten får vid sin prövning även bedöma huruvida och med vilket belopp vitet borde ha förelagts.

Kommittén föreslår att reglerna om delgivning och vite utformas enligt det nu anförda. Föreskrifter härom bör tas in i 18 kap. 25-29 §§ FTL.

24.2.5 Rätten att ta del av allmän fastighetsdeklaration, m.m.

I 50 § 1 mom. TL anges vilka som har rätt att granska eller på annat sätt ta del av lämnade inkomstdeklarationer. Granskning av deklaration får verkställas av tjänsteman, som utför granskning eller som annars utövar taxerings- eller skattekontroll. Samma rätt tillkommer ordförande i taxeringsnämnd, de ledamöter i taxeringsnämnd som därtill utses av nämnden, samt domstol, som har att bedöma innehållet i självdeklaration. Sakkunnig får granska deklaration, för vars behandling hans biträde påkallas.

Övriga nämndledamöter får vid nämndens sammanträden ta del av deklaration i den omfattning som behövs för taxeringen.

Enligt 13 § får kommun förordna tjänsteman hos kommunen att granska deklarationer. Sådan tjänsteman får enligt 50 § 1 mom. ta del av deklaration i den omfattning, som behövs för arbetets utförande.

Självdeklaration skall tillhandahållas de myndigheter, som i och för sin verksamhet bör få del därav. Vidare kan regeringen förordna att deklaration lämnas ut till ämbetsmyndighet eller tjänsteman för statistisk behandling.

Kommun har rätt att ta del av deklaration som legat till grund för taxering, som kommun får anföra besvär över. I 50 § 1 mom. finns också bestämmelser om hur deklaration skall hanteras då besvär anförts över taxeringen.

Enligt sista stycket av 50 § 1 mom. får i övrigt inte självdeklaration vara tillgänglig för någon. Undantag från denna regel gäller endast om annat stadgas i allmän lag eller om den, som lämnat deklarationen, gett sitt skriftliga medgivande.

Inom taxeringsnämnd får inte lämnas vidare redogörelse om innehållet i självdeklaration än som behövs för taxering. Självdeklarationen får inte tas in i nämndens protokoll i vidare mån än som oundgängligen erfordras.

Enligt 50 § 3 mom. skall de bestämmelser i 1 mom., som gäller för deklarationer, även tillämpas beträffande andra uppgifter, som lämnats till ledning för taxering.

Bestämmelser om förvaring av deklarationer finns i 50 § 2 mom. TL. Enligt huvudregeln skall deklarationerna förvaras hos länsstyrelsen. Denna kan dock förordna om att deklarationerna i stället skall förvaras hos lokal skattemyndighet. Deklarationerna skall förstöras sex år efter taxeringsårets utgång, såvida regeringen inte föreskriver annat.

Bestämmelserna i 50 § skall enligt 172 § även tillämpas vid fastighetstaxering. Enligt 172 § får dock samtliga ledamöter i fastighetstaxeringsnämnd, fastighetstaxeringsombud och konsulent för fastighetstaxering delta i granskningen av deklarationer och andra uppgifter, som lämnats till ledning vid allmän fastighetstaxering.

Enligt kommitténs uppfattning bör bestämmelserna i 172 § jämförd med 50 § om rätten att ta del av deklarationer och andra uppgifter, m.m. tas in i 18 kap. 17-22 §§ FTL med i stort sett oförändrat innehåll. Enligt kommitténs mening bör sålunda liksom f.n. samtliga ledamöter av fastighetstaxeringsnämnd ha rätt att delta i granskningen av fastighetsdeklarationer.

Kommittén har emellertid i annat sammanhang föreslagit att kommunen inte längre skall få utse särskild granskare vid fastighetstaxeringen. Bestämmelser om sådan granskningsrätt bör därför inte ges i FTL. I kapitel 25 föreslår kommittén att LMV skall ta över fastighetstaxeringsombudens arbetsuppgifter. Rätten att granska fastighetsdeklarationer bör därför ges åt tjänsteman som av LMV beordrats biträda arbetsgrupp vid förberedelsearbetet.

I detta betänkande berörs i princip inte frågor som hänger samman med besvärsförfarandet. En bestämmelse som motsvarar 50 § 1 mom. åttonde stycket TL om besvärsberättigad kommun föreslås emellertid av praktiska skäl tas in i 18 kap. 20 § FTL redan nu. Däremot föreslås inte någon regel motsvarande nionde stycket om hantering av deklarationer i samband med besvär.

18 kap. FTL föreslås även innehålla tystnadspliktsregler i avvaktan på den övergripande lagstiftning i ämnet som f.n. pågår. Reglerna bör motsvara dem som finns i 117 § första och tredje styckena TL. Enligt första stycket får innehållet i deklaration eller annan uppgift som lämnats till ledning vid taxeringen inte yppas för annan än den som har rätt att ta del av sådan handling. I tredje stycket anges att vad som upplysts eller i övrigt yttrats vid sammanträde med taxeringsnämnd inte får föras vidare till obehörig. Dessa bestämmelser gäller efter hänvisning från 170 § även vid fastighetstaxering. I FTL har regeln sin plats i 18 kap. 30 §.

24.2.6 Straff

Vid inkomsttaxeringen finns särskilda avgifter i form av skattetillägg och förseningsavgift. Dessa avgifter påförs av skattemyndigheterna. De påföljder som kan bli aktuella vid fastighetstaxeringen bestäms av allmän domstol. Enligt 171 § TL skall sålunda den som till ledning vid allmän fastighetstaxering uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att taxeringen blir för låg dömas till böter eller fängelse i högst sex månader.

Vidare skall den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna allmän fastighetsdeklaration dömas till böter.

I ringa fall skall dock ej dömas till ansvar för oriktig uppgift eller underlåtenhet att lämna deklaration.

Kommittén kommer i ett senare betänkande att redovisa överväganden om påföljd vid för sent lämnad deklaration och oriktig uppgift i samband med fastighetstaxering. Mot bakgrund härav föreslår kommittén nu att föreskrifterna i 170 § om straff utan saklig ändring tas in i FTL under 18 kap. 31 §.

25 FÖRBEREDELSEARBETET VID ALLMÄN FASTIGHETSTAXERING

25.1 Inledning

Ett väsentligt moment i taxeringsförfarandet vid allmän fastighetstaxering är förberedelsearbetet. Till detta arbete hör främst utarbetande av anvisningar av såväl organisatorisk som värderingsteknisk natur. Vidare ingår i arbetet att inom varje län göra en undersökning om marknadsvärdet på fastigheter av skilda slag. Undersökningen skall ligga till grund för valet av de tabeller, riktvärden m.m., som skall tillämpas vid taxeringsarbetet. Ett annat viktigt inslag i förberedelsearbetet är den information och de kurser som PSV och länsstyrelserna ger.

Inför 1975 års allmänna fastighetstaxering ändrades förberedelsearbetet i fråga om både tid och innehåll. Ändringarna innebar i huvudsak att de förberedande åtgärderna, som ansågs vara en tyngdpunkt i taxeringsförfarandet, tidigarelades och gjordes mer omfattande. Vidare gavs RSV befogenhet att i större utsträckning än tidigare utfärda centrala anvisningar.

Enligt kommitténs uppfattning bör man sträva efter att ytterligare förbättra kvalitén på förberedelsearbetet. Detta kan ske på olika sätt, bl.a. genom vissa organisatoriska förändringar, utsträckt tid för förberedelsearbetet och ökade möjligheter för allmänheten att medverka vid utarbetandet av riktvärden.

25.2 Gällande ordning

Enligt 143 § 1 mom. första stycket TL skall de för taxeringen erforderliga anvisningarna av organisatorisk och värderingsteknisk natur fastställas av RSV senast den 1 mars året före taxeringsåret. Anvisningarna skall ofördröjligen tillställas länsstyrelserna. Skattechefen har därefter att tillse att ordförandena i fastighetstaxeringsnämnderna, fastighetstaxeringsombuden och konsulenterna får del av anvisningarna.

Senast den 1 maj sänder RSV till länsstyrelsen sina preliminära förslag till riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda slag av fastigheter för den förestående allmänna fastighetstaxeringen. Dessa förslag skall genom skattechefens försorg tillställas ordförandena i fastighetstaxeringsnämnderna, fastighetstaxeringsombuden och konsulenterna (143 § 1 mom. andra och tredje styckena).

De av RSV föreslagna riktvärdena avser bl.a. jordbruksfastighet. Vid 1975 års taxering indelades riket i 106 värderingsområden för jordbruk och 10 värderingsområden för skogsbruk. För varje värderingsområde skall RSV lämna förslag till anvisningar, s.k. områdesanvisningar. Dessa omfattar riktvärden för åker (J-tabell), riktvärden för ängs- och betesmark, riktvärden för icke produktiv mark samt anvisningar för hur ekonomibyggnadsvärde skall bestämmas (E-tabell).

För varje värderingsområde för skogstaxering lämnar RSV förslag till områdesanvisningar med bl.a. skogsvärdetabeller.

RSV lämnar även förslag till riktvärden för hyresfastigheter i form av tabeller med tillämpliga bruttokapitaliseringsfaktorer (H-tabell).

För småhusen lämnar RSV förslag i form av P- och F-tabeller.

Förslag till preliminära riktvärden för skogstaxeringen togs inför 1975 års allmänna fastighetstaxeringar fram av skogshögskolan. Förslagen behandlades sedan i en referensgrupp, som var knuten till RSV.

För de övriga preliminära riktvärdena utarbetade lantmäteristyrelsen förslag.

Det lokala förberedelsearbetet regleras närmare i 143 § 2 mom. TL, där det föreskrivs att fastighetstaxeringsombudet - sedan RSV:s preliminära anvisningar kommit honom till handa - skall i enlighet med de föreskrifter skattechefen meddelar föranstalta om undersökning i syfte att utröna om en tillämpning av nämnda anvisningar skulle medföra taxeringsvärden, som med hänsyn till förhållandena i orten framstår som riktiga. Vid undersökningen skall även övervägas vilka byggnadsvärdetabeller som med hänsyn till rådande prisläge bör komma till användning inom olika delar av ombudets verksamhetsområde. Undersökningen skall vidare omfatta upprättande av förslag till markvärdekartor, vilka för tätbebyggda delar av området skall utvisa genomsnittligt värde på tomter av den storlek som är normal för olika delområden. Statlig fastighetsbildningsmyndighet lämnar på sätt RSV i samråd med lantmäteristyrelsen föreskriver biträde vid denna undersökning (69 a § TK). Sålunda tar myndigheten fram underlag till markvärdekartor genom att ställa kartor för varje distrikt till förfogande. På kartorna utmärks de av undersökningen omfattade obebyggda fastigheter som varit föremål för försäljning. Undersökningen bedrivs på så sätt att vissa områden, där ett större antal försäljningar förekommit och där således marknadsvärdet bör kunna bedömas med relativt

stor säkerhet väljs ut. De riktvärden som efter bearbetning av tillgängligt material erhålls för dessa områden ligger sedan till grund för bestämmande av riktvärdena för intilliggande områden.

Resultatet av undersökningen, som bör vara klart i början av juni, skall underställas en arbetsgrupp inom resp. lokal nämnd. I gruppen ingår ordföranden, den av länsstyrelsen utsedda ledamoten samt en förtroendevald ledamot (143 § 2 mom. andra stycket TL).

Arbetsgruppen skall redovisa sina beslut till skattechefen i god tid före det sammanträde som senast 30 juni skall hållas inför skattechefen. Vid sammanträdet sker förberedande överläggningar om tillämpningen av de allmänna grunderna vid den förestående allmänna fastighetstaxeringen. Länsstyrelsen skall till sammanträdet kalla ordförande och ledamöter i fastighetstaxeringsnämnd som utsetts enligt 133 § 1 mom. TL, fastighetstaxeringsombuden, konsulenterna samt i mån av behov även annan person med särskild sakkunskap om fastighetsvärdering (144 § 1 mom. första stycket).

Skattechefen redogör vid sammanträdet för priserna vid försäljning av fastigheter inom länet efter senaste allmänna fastighetstaxering och för de slutsatser om fastigheternas marknadsvärde, som kan dras därav samt för övriga förhållanden, som kan inverka på nämnda värde. Vidare lämnas en redogörelse för RSV:s preliminära anvisningar angående grunderna för värdesättning av fastighet. Redogörelse lämnas också för de i anslutning därtill gjorda undersökningarna i syfte att utröna om tillämpning av RSV:s givna grunder medför efter förhållandena riktiga taxeringsvärden (144 § 1 mom. andra stycket).

På grundval av dessa redogörelser skall övervägas om

och i vad mån RSV:s preliminära anvisningar bör jämkas eller kompletteras samt i vad mån de av arbetsgrupperna föreslagna byggnadsvärdetabellerna och markvärdekartorna medför en rättvis och likformig taxering eller om någon ändring behöver ske i detta avseende (144 § 1 mom. tredje stycket).

Sedan de synpunkter som framkommit vid sammanträdet bearbetats av skattechefen skall denne senast den 1 augusti till RSV avge yttrande över verkets förslag till riktvärden och övriga anvisningar för fastighetstaxeringen. Skattechefen skall därvid ange vilka ändringar och tillägg till anvisningarna som anses påkallade för åsättande av rätt taxeringsvärde. Vidare bör lämnas uppgift om i vilka hänseenden skattechefen har för avsikt att själv utfärda anvisningar inom område som berörs i yttrandet (144 § 2 mom. första stycket).

Senast den 10 september skall RSV fastställa anvisningar rörande riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda fastigheter inom olika län eller delar av län. Därefter har skattechefen att så snart ske kan och i vart fall före taxeringsarbetets början den 5 oktober fastställa de ytterligare anvisningar som är påkallade, bl.a. vilka byggnadsvärdetabeller och markvärdekartor som bör användas för olika områden (144 § 2 mom. andra och tredje styckena).

De för länet avsedda anvisningarna skall genom skattechefens försorg utan dröjsmål tillställas ordförandena, ombuden, konsulenterna samt RSV (144 § 2 mom. fjärde stycket).

Senast i början av oktober innan nämnden börjar det egentliga arbetet skall fastighetstaxeringsombuden

kalla ordföranden och övriga i 144 § TL angivna ledamöter i nämnden till överläggningar angående det förestående taxeringsarbetet. Även andra ledamöter i nämnd får efter länsstyrelsens medgivande kallas om särskilda skäl föreligger. Vid överläggningarna skall RSV:s och skattechefens anvisningar genomgås med tonvikt på däri angivna värderingsgrunder. Vidare bör uppmärksamhet ägnas åtgärder för att åstadkomma likformighet och rättvisa i taxeringen samt åt frågor som kan förväntas vålla nämnden svårigheter (145 § TL). Vid dessa överläggningar bör ombudet tillsammans med företrädare för de olika nämnderna dra upp riktlinjer för det fortsatta samarbetet under fastighetstaxeringen. Motsvarande sammanträde bör hållas beträffande arbetet i gemensam fastighetstaxeringsnämnd.

Fastighetstaxeringsombud, som utför ett omfattande arbete i samband med förberedelsearbetet, förordnas av länsstyrelsen senast den 1 mars året före det då allmän fastighetstaxering skall äga rum. Till sådana ombud skall förordnas sådana personer inom länet, som genom sin verksamhet kan antas besitta sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering. Ombudets verksamhetsområde skall vara så stort, som omständigheterna lämpligen medger och omfatta flera lokala fastighetstaxeringsdistrikt. Den huvudsakliga uppgiften för ombudet är att inom verksamhetsområdet samordna arbetet i lokal fastighetstaxeringsnämnd. Vidare åligger det som nämnts fastighetstaxeringsombudet att göra undersökning enligt 143 § 2 mom. och kalla till sammanträde enligt 145 § för överläggningar angående den förestående allmänna fastighetstaxeringen. Genom deltagande i sammanträden i de lokala nämnderna inom verksamhetsområdet skall ombudet följa taxeringsarbetet. Ombudet skall även i erforderlig utsträckning lämna råd för arbetets bedrivande och även i övrigt verka för en jämn och likformig taxering samt hålla skattechefen

underrättad om det fortlöpande arbetet. Ombuden får delta i nämndens överläggningar men inte i dess beslut (135 § 1 mom.).

I 149 § föreskrivs att ombudet skall närvara vid fastighetstaxeringsnämndens första sammanträde. Skattechefen får enligt 147 § kalla ombud inom länet för att erhålla upplysningar.

25.3 Synpunkter och förslag i fråga om myndigheternas uppgifter

25.3.1. Inledning

För varje allmän fastighetstaxering har allt större vikt lagts vid förberedelsearbetet. Det är naturligt eftersom detta arbete utgör grunden för själva taxeringen. Med hänsyn till den ökade betydelse skatter och avgifter har fått, är det också nödvändigt att grunderna för skatte- resp. avgiftsuttagen är så riktiga som möjligt. Enligt kommitténs uppfattning är det därför angeläget att vidareutveckla och förbättra det system för förberedelsearbete som infördes till 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Syftet med förberedelsearbetet är i första hand att utarbeta anvisningar m.m. av så hög kvalitet som möjligt. En förutsättning är då att man söker undvika sådan tidspress som rått vid tidigare fastighetstaxeringar. De tidsramar som f.n. gäller bör enligt kommitténs mening därför ökas. För att uppnå den eftersträvade höga kvaliteten på anvisningar m.m. krävs dessutom tillgång till värderingsteknisk expertis. Det bör också eftersträvas ett ökat inflytande från allmänheten.

25.3.2 Framtagande av föreskrifter m.m.

Enligt 143 § TL skall RSV förbereda allmän fastighetstaxering. Förberedelserna skall omfatta dels för taxeringen erforderliga anvisningar av organisatorisk och värderingsteknisk natur, dels uppgifter om riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda slag av fastigheter inom län eller delar av län.

Erfarenheterna från 1975 års allmänna fastighetstaxering visar att förberedelsearbetet tar lång tid i anspråk. Enligt regeringens bemyndigande har RSV därför redan under våren 1977 bildat en arbetsgrupp, som skall ansvara för verkets förberedelsearbete inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. I gruppen finns representanter för RSV och olika intresseorganisationer samt värderingsteknisk expertis. Till arbetsgruppen har knutits fem referensgrupper. Dessa skall vara rådgivande i värderingsfrågor för olika typer av värderingsenheter. Resultatet av det arbete som hittills har utförts av referensgrupperna har varit tillgängligt för kommittén. Grupperna har i sin tur fått ta del av kommitténs preliminära ståndpunkter. På så sätt har grupperna kunnat lämna synpunkter innan kommittén slutligt fattat sina beslut. Detta utbyte har varit värdefullt.

För att administrera arbetsgruppen och referensgrupperna har det på RSV inrättats ett särskilt kansli. I kansliets uppgifter ingår även att ansvara för att blanketter, utbildningsmaterial och handledning för allmän fastighetstaxering tas fram.

Mark- och byggnadsvärden

En viss del av förberedelsearbetet inför 1975 års

allmänna fastighetstaxering utfördes av lantmäteristyrelsen (numera LMV). Arbetet bestod bl.a. i att utarbeta förslag till anvisningar och riktvärden för värdering av jordbruksfastighet samt småhus- och hyreshusfastighet. Lantmäteristyrelsen utvärderade dessutom resultatet av den under våren 1974 verkställda provtaxeringen beträffande jordbruks- och hyresfastigheter. Redovisning på karta av sålda obebyggda fastigheter ingick också i arbetsuppgifterna. På LMV finns kvalificerad värderingsteknisk expertis. Utöver sina experter har LMV tillgång till visst grundmaterial, som behövs i förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering. Detta material är t.ex. planarbeten och ändringar i fastighetsindelningen.

Kommittén anser det naturligt att LMV deltar i förberedelsearbetet inför 1981 års allmänna fastighetstaxering i större omfattning än tidigare. Uppgifterna bör vara att utarbeta förslag till värderingstekniska bestämmelser, riktvärden m.m. Steg i denna riktning har redan tagits. Sålunda har regeringen gett RSV medel för att anlita LMV. Enligt överenskommelse mellan RSV och LMV skall lantmäteriet biträda arbetsgruppen och referensgrupperna att utarbeta förslag till preliminära värderingstekniska anvisningar och till preliminära anvisningar om riktvärden m.m. Förslagen skall avse åkermark, ängs- och betesmark, icke produktiv mark, ekonomibyggnader för jord- och skogsbruk, småhus samt hyreshus.

Vidare skall LMV utvärdera utfallet av provvärderingen inför 1981 års allmänna fastighetstaxering beträffande jordbruksfastigheter och hyreshus samt föreslå de ändringar i de preliminära anvisningarna som kan föranledas av denna utvärdering.

LMV skall enligt överenskommelsen vidare utföra kartredovisning av köp av obebyggd annan fastighet. Hos fastighetsbildningsmyndighet sker redan en fortlöpande inventering av sådana köp. Inventeringsresultatet kommer att presenteras i form av datalistor med uppgifter om köp och försålda fastigheter. Kommittén anser mot bakgrunden av det sagda att LMV bör redovisa de inventerade köpen på karta och ställa resultatet till förfogande vid fastighetstaxeringen.

Kommittén föreslår att LMV medverkar vid förberedelsearbetet inför 1981 års fastighetstaxering enligt de nu angivna riktlinjerna. LMV föreslås även delta i den del av förberedelsearbetet, som vid 1975 års taxering utfördes av fastighetstaxeringsombuden. Till förfarandet i detalj återkommer kommittén i avsnitt 25.3.4. Författningsbestämmelserna härom bör tas in i 19 kap. FTL.

Skog

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering utfördes en del av förberedelsearbetet av skogshögskolan (numera lantbruksuniversitetet). Arbetet bestod bl.a. i att utarbeta förslag till anvisningar och riktvärden för skogsmark och växande skog. Skogshögskolan utvärderade dessutom resultatet av den under våren 1974 verkställda provtaxeringen.

Regeringen har gett RSV medel för att anlita lantbruksuniversitetet vid förberedelsearbetet inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Enligt överenskommelse med RSV skall lantbruksuniversitetet biträda verkets arbetsgrupp och referensgrupper för värdering av skogsmark och växande skog med att utarbeta förslag till preliminära värderingstekniska anvisningar och preliminära anvisning-

ar om riktvärden m.m. Vidare skall universitetet utvärdera utfallet av provvärderingen inför 1981 års allmänna fastighetstaxering beträffande värdering av skogsmark och växande skog samt föreslå de ändringar i de preliminära anvisningarna som kan föranledas av provvärderingen.

Överenskommelsen motsvarar i princip den som RSV har träffat med LMV.

RSV har även fått medel för att anlita skogsstyrelsen vid förberedelsearbetet. Enligt överenskommelse med RSV skall styrelsen biträda verkets arbetsgrupp och referensgrupp för värdering av skogsmark och växande skog med att medverka vid utformningen av tillämpningsanvisningar till värderings- och taxeringsmetodik, att utarbeta förslag till indelning i och beskrivning av anvisningsområden och att medverka vid provvärdering. Enligt överenskommelsen skall styrelsen vidare medverka vid utläggning av demonstrationsytor, utbildning av taxeringsfunktionärer samt vid framtagande av andra hjälpmedel för taxeringen som kan visa sig erforderliga.

Eftersom lantbruksuniversitetet som har nämnts tidigare redan har uppgift att utarbeta förslag till preliminära värderingstekniska anvisningar och riktvärden för skogstaxering, bör universitetet och skogsstyrelsen enligt kommitténs uppfattning samarbeta. Ett sådant samarbete har också inletts enligt vad kommittén erfarit. Vid framtagandet av riktvärden för jordbruksenheter kommer flera myndigheter att vara berörda. Skogsstyrelsen och lantbruksuniversitetet skall ta fram riktvärden för skogen medan lantmäteriet tar fram övriga värden. Det är viktigt att dessa myndigheter samordnar sitt arbete på ett tidigt stadium.

RSV har tillsammans med lantbruksuniversitetet företagit en undersökning av fastighetsdeklarationer som lämnats vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Resultatet av denna undersökning och en del andra kompletterande undersökningar redovisas i bilaga 2. I bilagan redovisade förhållanden visar enligt kommittén att det är nödvändigt att skapa bättre förutsättningar för en riktigare taxering av skogsmark och växande skog. Härtill kommer också inkomsttaxeringens behov. De förändringar som kan komma att vidtas när det gäller inkomsttaxering av skog kan väntas öka kvalitetskraven på fastighetstaxeringen.

I kap. 20 och i bilaga 2 har närmare berörts olika möjligheter att förbättra värderingen av skog. I vissa fall ligger förbättringarna på förberedelsearbetet. Så har t.ex. förslag lämnats på anvisningar som skall utfärdas för relativt små områden (anvisningsområden). Anvisningarna skall ge upplysningar om det genomsnittliga värdet på olika värdefaktorer inom området och såvitt möjligt ge vägledning om den variation som förekommer.

Kommittén avser att i ett senare betänkande redovisa sina överväganden om möjligheten att införa en form av rullande fastighetstaxering. Om ett sådant system anses böra genomföras är det en förutsättning att förberedelsearbetet till 1981 års allmänna fastighetstaxering är av hög kvalitet. Det föreslagna förberedelsearbetet för skogstaxeringen torde väl fylla detta krav.

Som framgått av vad kommittén tidigare har anfört har förberedelsearbetet inför 1981 års allmänna fastighetstaxering påbörjats före det att riksdagen beslutat om vilka regler som skall gälla vid taxeringen. RSV har emellertid samrått med kommittén om de åtgär-

der verket ansett böra vidtas, och någon erinran från kommitténs sida finns inte mot det nu pågående förberedelsearbetet.

25.3.3 Fastställande av föreskrifter, m.m.

Enligt gällande regler skall RSV förbereda allmän fastighetstaxering. De överenskommelser verket - efter tillstånd av regeringen - har ingått med LMV, skogsstyrelsen och lantbruksuniversitetet avser att ta fram underlag till de värderingstekniska anvisningar som RSV skall fastställa. Vidare skall enligt överenskommelserna tas fram förslag till riktvärden för olika byggnadstyper och ägoslag.

Som närmare har berörts i det föregående inverkar nya RF på RSV:s möjligheter att fastställa föreskrifter för fastighetstaxeringen. Detaljregleringen bör numera ske i lag i större utsträckning än tidigare. I fråga om värderingstekniska bestämmelser och bestämmelser om riktvärden bör därför i lagtext anges vilka värdefaktorer, som får beaktas i ett riktvärde samt grunderna för hur dessa värdefaktorer bestäms. I kapitlen 10 - 21 av betänkandet som behandlar värderingsfrågorna har kommittén närmare angett vad som bör regleras i lagtext. Vidare har i avsnitt 12.2.10 lämnats en redogörelse för de kompletterande bestämmelser som bör utfärdas av regeringen, RSV eller länsstyrelse.

Inför 1975 års allmänna fastighetstaxering skulle för taxeringen erforderliga anvisningar av värderingsteknisk natur fastställas av RSV senast den 1 mars 1974. Vidare skulle RSV senast den 1 maj 1974 tillställa länsstyrelserna uppgifter om de riktvärden och andra grunder för värdesättningen av skilda slag

av fastigheter inom län eller delar av län, som verket övervägde att fastställa.

Liknande förfarande bör tillämpas inför 1981 års fastighetstaxering. Erfarenheterna från år 1975 visar emellertid att förberedelsearbetet bör påbörjas tidigare än som skedde då. För att kunna ta fram riktvärden och andra uppgifter till förberedelsearbetet behövs bl.a. olika slag av köpeskillingsstatistik. Till den 15 december två år före taxeringsåret, dvs. 1979, bör den erforderliga statistiken ha bearbetats. Kommittén föreslår därför att de allmänna värderingstekniska bestämmelserna liksom övriga föreskrifter enligt 7 kap. 7 § för småhusen och tomtmarken utom själva riktvärdena utfärdas senast den 15 december två år före taxeringsåret, dvs. den 15 december 1979. För att man skall kunna ta till vara alla synpunkter som anförs under förberedelsearbetet bör bestämmelserna endast vara preliminära. RSV har genom det redan påbörjade förberedelsearbetet visst grundmaterial för att utforma sådana bestämmelser.

Kommittén föreslår därför att RSV efter delegation från regeringen lämnar förslag till allmänna värderingstekniska föreskrifter och i fråga om småhus och tomtmark även andra föreskrifter som avses i 7 kap. 7 § med undantag för riktvärden. I fråga om riktvärden för småhus och tomtmark skall länsstyrelserna efter bl.a. bearbetning av RSV fastställa riktvärden. Förslagen till övriga värderingstekniska föreskrifter med bl.a. riktvärden för annan egendom bör RSV lämpligen lämna senast den 15 mars. I fråga om industri- och vattenfallsenheter torde inte föreskrifter kunna lämnas till den 15 mars. En särskild övergångsregel föreslås därför för 1981 års taxering.

RSV:s föreskrifter och förslag till föreskrifter bör omedelbart tillställas LMV och länsstyrelserna. Reglerna om RSV:s föreskrifter för förberedelsearbetet och förslag till värderingstekniska föreskrifter och andra föreskrifter enligt 7 kap. 7 § bör tas in i 19 kap. 1 §.

Efter det att förberedelsearbetet avslutats kan bestämmelserna sedan fastställas i sin slutliga utformning av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. Detta bör ske senast den 10 september året före taxeringsåret. Bestämmelse om detta bör tas in i 19 kap. 6 §. Kommittén förutsätter, som har nämnts, att besluten i realiteten kommer att vila på RSV och skattecheferna.

RSV skall utöver värderingstekniska anvisningar och riktvärden fastställa erforderliga anvisningar av organisatorisk natur. En del organisatoriska bestämmelser föreslås tas in i FTL. I kap. 26 i betänkandet behandlas i vilken omfattning detta bör ske. De ytterligare föreskrifter som kan behövas bör utfärdas i administrativ ordning. Detta bör ske så tidigt som möjligt. Kommittén anser att organisatoriska föreskrifter om förberedelsearbetet bör fastställas senast den 15 december två år före taxeringsåret. För taxeringen erforderliga organisatoriska föreskrifter bör meddelas senast den 10 september året före taxeringsåret. Detta bör anges i 19 kap. 6 §.

För förberedelsearbetet behövs dessutom bestämmelser om t.ex. förfarandet vid avgränsning av värdeområden, indelning av värdefaktorer och framtagande av riktvärden. Föreskrifter härom tillsammans med de organisatoriska föreskrifterna för förberedelsearbetet bör meddelas av regeringen eller den myndighet som

regeringen bestämmer. I 19 kap. 1 § FTL bör anges att föreskrifterna för förberedelsearbetet skall utfärdas senast den 15 december två år före taxeringsåret. I 1 § bör också anges att dessa föreskrifter tillsammans med RSV:s förslag till värderingstekniska föreskrifter och riktvärden omedelbart bör sändas till LMV och länsstyrelserna.

RSV:s handledning för 1975 års allmänna fastighetstaxering tar under avdelning II upp de allmänna taxeringsreglerna. Dessa omfattar definitioner av bl.a. begreppen fastighet, taxeringsenhet och marknadsvärde samt gränsdragningsproblem i fråga om skatteplikt och beskattningsnatur. Vissa av de allmänna taxeringsreglerna föreslås numera ingå i 1-5 kap. FTL. Kompletterande föreskrifter bör utfärdas av RSV eller skattechef efter delegation. Föreskrifterna bör finnas tillgängliga senast den 10 september året före taxeringsåret. Detta bör regleras i 19 kap. 6 §.

25.3.4 Provvärdering och upprättande av riktvärdekarta m.m.

Förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering består av olika moment som framgår av det föregående. Till en början bestäms de grundläggande reglerna om hur värderingen bör göras. Dessa regler är centralt fastställda och gäller oftast generellt. Därefter lämnas förslag på preliminära riktvärden och andra grunder för taxering av skilda slag av fastigheter. Slutligen lämnas förslag på riktvärdetabeller och riktvärdekartor för olika områden. Dessa förslag prövas sedan av den förut nämnda arbetsgruppen från fastighetstaxeringsnämnden. Detta provförfarande kallas

enligt nuvarande ordning för provtaxering. Egentligen är det inte en fråga om taxering, utan om värdering. Det är dels en bedömning av tidigare fastställda eller föreslagna bestämmelser, dels värdering av de fastigheter som ingår i tillgänglig köpeskillingsstatistik. Mot denna bakgrund föreslår kommittén att detta arbetsmoment kallas provvärdering.

Vid provvärdering skall de riktvärden m.m. som har fastställts eller föreslagits i det tidigare förberedelsearbetet användas och prövas. Det är därför viktigt att varje arbetsmoment är av så hög kvalitet som möjligt. I fråga om värderingstekniska bestämmelser, riktvärden och andra grunder för taxeringen anser kommittén att de tidigare lämnade förslagen på dessa områden kommer att leda till en tillfredsställande kvalitet. För att även slutresultatet skall bli tillfredsställande måste de tidigare förberedelserna följas av en omfattande och noggrann provvärdering. Härvid är viktigt att det finns lämplig personal för arbetet. I detta hänseende har fastighetstaxeringsombuden fyllt en viktig uppgift.

Systemet med fastighetstaxeringsombud infördes vid 1965 års allmänna fastighetstaxering efter förslag i prop. 1963:197 bl.a. för att förstärka taxeringsorganisationen i samband med övergången till taxering med en nämnd i första instans i stället för som tidigare två nämnder. En effektivisering av organisationen föreslogs av fastighetstaxeringskommittéerna i SOU 1968:32, varvid bl.a. framhölls vikten av att det författningsmässiga kravet att ombuden genom sin verksamhet skulle vara sakkunniga i fråga om fastighetsvärdering upprätthölls. Föredragande departementschef anförde i prop. 1968:154 s. 141 bl.a. följande.

Vid 1965 års allmänna fastighetstaxering rekryterades endast en mindre del av fastighetstaxeringsombuden bland personer med särskilda värderingstekniska kunskaper. Erfarenheterna från ombudsorganisationens verksamhet vid denna taxering har ej varit enbart goda. I likhet med kommittéerna förordar jag därför att fastighetstaxeringsombuden i möjlig mån rekryteras bland värderingsteknisk expertis.

Efter förslag i prop. 1969:96 vidtogs ytterligare förändringar i ombudsorganisationen, bl.a. öppnades möjligheten att förordna mer än ett ombud inom samma distrikt, vilket tidigare inte varit möjligt.

Inför 1970 års allmänna fastighetstaxering lades stor omsorg ned på att förbättra resultatet av fastighetstaxeringsombudens arbete. Detta skedde främst genom att såsom ombud anlitades värderingssakkunniga till den helt övervägande delen. Den dominerande uppfattningen hos dem, som deltog i taxeringsarbetet vid 1970 års allmänna fastighetstaxering, var att fastighetstaxeringsombudens arbete var till stor nytta vid taxeringen och att det utfördes på ett förtjänstfullt sätt. Erfarenheterna beträffande fastighetstaxeringsombudens medverkan vid 1970 års allmänna fastighetstaxering föranledde 1971 års fastighetstaxeringsutredning att föreslå att ombuden vid 1975 års allmänna fastighetstaxering tilldelades en än mer betydelsefull funktion än tidigare. Sålunda föreslogs att ombuden under maj - juni året före taxeringsåret skulle leda vissa undersökningar i syfte att utröna verkningarna av tilltänkta grunder för värdesättningen innan dessa grunder slutgiltigt fastställdes (SOU 1973:4 s. 305). Den föreslagna ordningen befanns av departementschefen i huvudsak ändamålsenlig. Till förtydligande uttalades att arbetet med att upprätta förslag till markvärdekartor och med det förberedande arbetet i övrigt samt med föredragningen av resultatet därav skulle vila på fastighetstaxeringsombudet (prop. 1973:162 s. 341). Denna del

av förberedelsearbetet utgör ett av de viktigaste inslagen i ombudets verksamhet och har även stor betydelse för det egentliga taxeringsförfarandet.

Den värderingstekniska expertis från vilken fastighetstaxeringsombuden rekryterades vid 1975 års allmänna fastighetstaxering fanns i huvudsak inom lantmäteriet (229 av totalt 316 ombud). Tjänsteman vid statlig lantmäterimyndighet som då förordnades såsom fastighetstaxeringsombud skulle enligt regeringens föreskrift fullgöra de med förordnandet förenade åliggandena - med visst undantag - som arbetsuppgifter i sin tjänst i lantmäteriet.

När det gäller 1981 års taxering anser kommittén med hänsyn till de förberedande åtgärder som redan vilar på lantmäteriet och till den expertis som där finns att tillgå att organisatoriska och praktiska fördelar vinns om fastighetstaxeringsombudens uppgifter i samband med provvärderingen överflyttas till LMV. Där finns erforderligt grundmaterial och planarbete. Ändringar i fastighetsindelningen följs fortlöpande av LMV. Vidare finns en uppbyggd "finmaskig" organisation med bl.a. kvalificerad biträdespersonal. Att lägga arbetet med provvärderingen på lantmäteriet bör således medföra en bättre överblick och planering av arbetet samt möjliggöra att detta bedrivs snabbare än annars. Enligt gällande regler skall skattechefen samordna valet av tabeller och markvärden så att en för länet i dess helhet likformig och rättvis taxering uppnås. Denna samordning kan göras av LMV redan under det löpande arbetet. En ytterligare fördel är att den tidigareläggning av förberedelsearbetet som kommittén förordar lättare skulle kunna genomföras om LMV deltar i arbetet med provvärderingen. Kommittén föreslår därför att fastighetstaxeringsombudens uppgifter i samband med provvärderingen flyttas över till LMV. Ar-

betsuppgifterna bör även innefatta upprättande av förslag till riktvärdekarta för tomtmark och riktvärdetabeller för småhus. En del arbetsuppgifter är av sådan art att specialkunskaperna finns utanför lantmäteriet. I sådana fall, liksom då LMV saknar resurser, bör verket kunna handla upp tjänster utanför sin organisation.

RSV har tilldelats medel för att kunna låta LMV överta fastighetstaxeringsombudens arbetsuppgifter inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Arbetet bör utföras tillsammans med en arbetsgrupp, som består av samtliga ledamöter och suppleanter inom fastighetstaxeringsnämnden. Kommittén behandlar denna fråga särskilt i avsnitten 25.4.2.2 och 26.2.1. I denna del av förberedelsearbetet bör också ett ökat inflytande från allmänheten eftersträvas, som närmare berörs i avsnitt 25.4.

I det följande lämnas en närmare redogörelse för LMV:s medverkan. Denna bör bl.a. avse att biträda vid och samordna arbetsgruppernas upprättande av förslag till riktvärdekarta för tomtmark. Av denna skall framgå markvärden för småhus, hyreshus och industrier. Dessutom skall kartan visa vilka riktvärdetabeller för småhus som bör användas inom resp. område. Till grundval för markvärdena bör ligga den kartredovisning av köp av obebyggda fastigheter som LMV skall göra. Riktvärdetabell bör väljas med hänsyn till den köpeskillingsstatistik som finns för småhus.

Sedan förslag till riktvärdekarta och riktvärdetabeller arbetats fram bör man pröva om förslagen medför taxeringsvärden som svarar mot anvisad taxeringsvärdenivå. Denna del av arbetet kallas för provvärdering som har sagts i det föregående.

LMV bör även medverka vid provvärderingen av hyreshus, industrier och jordbruk. När det gäller att ta fram riktvärden, tabeller m.m. för skog har kommittén tidigare föreslagit att detta arbete utförs av skogsstyrelsen och lantbruksuniversitetet. Vid provvärderingen bör emellertid bedömning göras av en fastighet i dess helhet. Skogen bör därför provvärderas tillsammans med resten av jordbruksenheten. Arbetsuppgiften bör således enligt kommitténs uppfattning ligga på LMV. Som tidigare har nämnts under 23.2.4.2 bör konsulenterna aktivt medverka vid provvärderingen.

Provvärderingen av hyreshus och jordbruk innebär att man regionalt och lokalt prövar de föreslagna preliminära riktvärdena på enskilda fastigheter. Vid de undersökningar som LMV skall utföra bör även de preliminära värderingstekniska anvisningarna prövas.

Inför 1975 års taxering genomfördes provtaxeringen under tiden den 1 maj - den 30 juni 1974, dvs. under två månader. Erfarenheterna visar klart att den tiden var för kort. Sålunda hann t.ex. inte fastighetstaxeringsombuden utvärdera de enskilda köpen i köpeskillingsstatistiken i den utsträckning som var önskvärt. Vissa felaktigheter beträffande riktvärdena upptäcktes därför inte. För att förberedelsearbetet skall kunna genomföras med den största möjliga säkerhet bör därför tidsperioden förlängas.

Enligt kommitténs uppfattning bör LMV:s arbete med förberedelsearbetet påbörjas redan under hösten 1979. Då bör verket ha tillgång till erforderlig prisstatistik över sålda småhus och obebyggda fastigheter. Arbetet med att utforma förslag till val av riktvärdetabeller för småhusenheter och riktvärden för tomtmark bör kunna påbörjas redan i september 1979. Efter hand som erforderliga uppgifter för övriga

kategorier av enheter kommer LMV till handa bör arbetet med förberedelsearbetet för dessa sättas i gång.

Kommittén föreslår att förberedelsearbetet sker enligt de riktlinjer som nu har angetts. Föreskrifter härom bör ges i 19 kap. 3 § FTL.

25.3.5 Redovisning av provvärderingen

Arbetsgruppernas arbete med förberedelsearbetet bör som tidigare har nämnts resultera i förslag till riktvärdekarta och riktvärdetabell eller för småhus. Vidare bör gruppen lämna förslag på eventuella ändringar i de av RSV lämnade förslagen på riktvärden m.m. Gruppernas beslut bör överlämnas till skattechefen senast den 1 juli året före taxeringsåret. Bestämmelser om detta bör tas in i 19 kap. 4 § FTL.

Tjänsteman som har biträtt nämnden under förberedelsearbetet bör inte få delta i nämndens beslut. Däremot bör han ha möjlighet att anteckna särskild mening till protokollet. Dessa regler behöver enligt kommitténs mening inte tas in i FTL.

Enligt gällande ordning skall förslag till markvärden och byggnadsvärdetabeller redovisas i god tid före det möte som skall hållas inför skattechefen senast den 30 juni. Det har emellertid visat sig att detta möte inte fyller någon egentlig funktion. Kommittén anser därför att det bör slopas. Det bör i stället ankomma på föredraganden i arbetsgruppen att redovisa nämndens beslut inför skattechefen senast den 1 juli året före taxeringsåret.

Före mötet den 30 juni skall skattechefen enligt 143 a § TL verkställa undersökning om marknadsvärdet på fastigheter av skilda slag inom länet. Denna undersökning skall redovisas på mötet. Med hänsyn till förslaget att mötet skall slopas anser kommittén att också skyldigheten för skattechefen att göra en egen undersökning bör falla bort. Skattechefen bör i stället genom LMV få den information som behövs för att han skall kunna främja likformigheten vid taxeringen. Skattechefen bör i likhet med vad som gäller f.n. senast den 1 augusti avge yttrande över de av RSV föreslagna preliminära föreskrifterna. Till grund för yttrandet bör bl.a. ligga de uppgifter som lämnats av arbetsgrupperna. I samband med yttrandet bör även skattechefen lämna uppgift om det inom länet erfordras föreskrifter utöver dem som fastställts centralt. Förslag på utformning av dessa bör lämnas samtidigt. Kommittén föreslår att skattechefens uppgifter i förevarande hänseende bestäms på sätt som nu har angetts. Bestämmelse härom bör tas in i 19 kap. 5 § FTL.

För att tillgodogöra sig all information och för att kunna avge ett kvalificerat yttrande till RSV bör skattechefen anlita kontaktmannen för fastighetstaxering. I avsnitt 23.2.9.3 berör kommittén kontaktmannens funktion.

Har skattechefen till RSV angett att det behövs ytterligare föreskrifter inom länet bör verket underrätta skattechefen om sitt ställningstagande. Finner RSV att det behövs ytterligare föreskrifter bör verket översända sina förslag till skattechefen. Före taxeringsarbetets början bör sedan skattechefen fastställa föreskrifterna. Bland föreskrifterna bör då även anges vilka byggnadsvärdetabeller för småhus och markvärden som bör gälla inom olika områden. Kommittén anser att

dessa föreskrifter bör fastställas senast den 10 september året före taxeringsåret.

Sedan samtliga anvisningar fastställts och innan det egentliga taxeringsarbetet börjar skall fastighetstaxeringsombudet enligt gällande ordning sammankalla arbetsgruppen för varje nämnd till överläggningar rörande det förestående taxeringsarbetet. Vid överläggningarna skall anvisningarna gås igenom. Eftersom alla ledamöter i nämnden enligt kommitténs förslag bör delta vid provvärderingen behövs inte längre denna förberedande överläggning. Kännedom om innehållet i de slutligt fastställda föreskrifterna fås i stället genom att dessa tillställs nämndledamöterna. Kommittén föreslår därför att denna förberedande överläggning slopas.

25.4 Allmänhetens medverkan i förberedelsearbetet

25.4.1 Inledning

Enligt kommitténs förslag i avsnitten 25.3.2 och 25.3.4 kommer förberedelsearbetet för fastighetstaxeringen att i stora delar skötas av LMV och skogsstyrelsen. Dessa myndigheter avses utarbeta förslag till riktvärdekartor och andra riktvärden för olika slags mark, riktvärdetabeller, etc.

Förslagen till riktvärden kontrolleras vid provvär-

deringen (25.3.4). Den innebär att förslagen till riktvärdekartor, riktvärdetabeller m.m. prövas av en arbetsgrupp som i princip är identisk med den fastighetstaxeringsnämnd som senare skall utföra taxeringen inom distriktet. Arbetsgruppens ställningstagande tas in i protokoll och redovisas för skattechefen. Föreskrifter rörande riktvärdetabeller och riktvärdekartor avses slutligen fastställas av skattechefen eller RSV. Detta förfarande överensstämmer i princip med det som tillämpades vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Utarbetandet av riktvärden och föreskrifter sker utan direkt medverkan från allmänhetens sida. Möjligheterna till ett mera direkt inflytande från allmänheten har emellertid övervägts i tidigare lagstiftningsarbete. Frågan har berörts bl.a. i prop. 1973:162 och i några remissyttranden över fastighetstaxeringsutredningens betänkande SOU 1973:4. Departementschefen uttalade i prop. 1973:162 s. 341 intresse för de förslag som framförts i remissbehandlingen om att arbetsgruppens ställningstaganden skall hållas tillgängliga för offentligheten. Han ansåg emellertid att fastighetsägarnas intresse i samband med fastighetstaxeringen blev tillgodosett genom de i demokratisk ordning valda fastighetstaxeringsnämnderna. Ytterligare representation för partsintressen fann han då inte kunna inarbetas i systemet för fastighetstaxeringen.

25.4.2 Kommitténs överväganden och förslag

25.4.2.1 Allmänt

Kommitténs förslag i det föregående innebär att förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering får en ökad betydelse för taxeringsresultatet. Det gäller framför allt beträffande småhusfastigheter, där riktvärden för mark och byggnader bestäms genom riktvärdekartor och riktvärdetabeller. Även i fråga om andra fastighetstyper har riktvärdena stor betydelse ehuru i något mindre grad än beträffande småhusfastigheter. Det är därför som kommittén tidigare har sagt angeläget att största möjliga omsorg läggs ned på att få riktvärdena så rättvisande som möjligt.

I förberedelsearbetet ingår bedömningar och avvägningar där enligt kommitténs uppfattning synpunkter och information från allmänheten kan bidra till ett förbättrat resultat. Kommittén avser här synpunkter och information av generell karaktär såsom detaljnivå för riktvärdekartor, hur gränser skall dras mellan olika värdeområden, vilka områden som bör föras till de olika riktvärdetabellerna etc., olika värdens förhållande till varandra etc.

Kommittén har övervägt olika former för ett mera direkt inflytande från allmänheten under förberedelsearbetet. Normalt sker lekmannainflytandet inom taxeringsorganisationen genom de förtroendevalda ledamöterna i taxeringsnämnden. Det är därför naturligt att

man, då större lekmannainflytande eftersträvas, så långt möjligt ökar antalet förtroendevalda i den arbetsgrupp som enligt nuvarande ordning deltar i förberedelsearbetet. Men även andra metoder är tänkbara. Vid bedömningarna i detta hänseende har kommittén att väga mellan å ena sidan vilken ytterligare information som kan tillföras förberedelsearbetet från allmänheten och å andra sidan de praktiska möjligheterna att utforma en meningsfylld lekmannamedverkan och de kostnader som uppkommer. Det bör erinras om att tidsschemat för fastighetstaxeringen är pressat och att endast kort tid står till förfogande om man genom ett särskilt förfarande vill inhämta allmänhetens synpunkter. Kommitténs överväganden i detta hänseende är följande.

Kommittén vill i detta sammanhang erinra om att ett utökat inflytande på förberedelsearbetet från berörda fastighetsägare utövas genom RSV:s arbetsgrupp och referensgrupper för 1981 års allmänna fastighetstaxering. En redogörelse för gruppernas arbetsuppgifter har lämnats i avsnitt 25.3.2. Arbetsgruppen består av ca 15 personer med kvalificerad skatteteknisk och värderingsteknisk expertis. Gruppen skall utarbeta de centrala anvisningar i fråga om organisation och värdering som RSV förutsätts utfärda inför allmän fastighetstaxering. Referensgrupperna är fem till antalet och behandlar frågor om resp. jordbruksfastighet, vattenfallsfastighet, industrifastighet, hyresfastighet och småhusfastighet. Varje grupp består av 6-8 ledamöter med särskild erfarenhet av det slag av fastigheter som gruppen behandlar. I referensgrupperna ingår representanter för berörda fastighetsägares organisationer. Beträffande skogsfastigheterna finns också representanter för skilda ägarkategorier. Dessa

representanter har tillfälle att under utarbetandet av de centrala anvisningarna bidra med erfarenheter och synpunkter.

25.4.2.2 Utökad medverkan av förtroendevalda

Allmänheten medverkar i fastighetstaxeringsarbetet genom de i demokratisk ordning valda ledamöterna.

Under förberedelsearbetet har emellertid hittills dessa ledamöter, som framgått av det föregående, medverkat bara i begränsad utsträckning.

Provtaxeringen - som kommittén föreslår skall kallas provvärdering - är ett väsentligt moment i förberedelsearbetet. Då genomgås underlaget för lantmäteriets och skogsstyrelsens förslag till riktvärden. Vidare undersöks om värdena ger rimliga resultat för ett antal enskilda fastigheter. I detta arbete kan enligt kommitténs uppfattning de förtroendevalda ledamöterna genom sin lokalkännedom och övriga erfarenheter tillföra arbetet värdefull kunskap. Det kan erinras om att kommitténs förslag i avsnitt 23.2.1.2 om indelning i taxeringsdistrikt syftar till att tillfredsställande lokalkännedom skall kunna finnas hos nämndernas ledamöter. Väsentliga uppgifter vid det arbete som föregår provvärderingen är att granska verkställda försäljningar av fastigheter i orten och att bedöma jämförbarheten av markvärdena i olika områden. Det synes värdefullt att bedömningarna vid förberedelsearbetet innefattar inte bara den värderingstekniska expertisens uppfattning utan också de förtroendevaldas.

Om alla ledamöter i taxeringsnämnden deltar i förberedelsearbetet innebär det att fem till åtta förtroendevalda medverkar mot tidigare endast en. Det finns

emellertid anledning att ta till vara all den sakkunskap som finns inom nämnden i förberedelsearbetet. Kommittén anser därför att även de förtroendevalda suppleanterna bör delta i detta arbete. Det innebär en ytterligare ökning med fem till åtta personer. Med hänsyn till att provvärderingen innefattar en generell undersökning av riktighet och rimlighet i fråga om de föreslagna riktvärdena anser kommittén en sådan utökning motiverad.

Kommittén föreslår alltså att förslag till riktvärdetabeller för småhus och riktvärdekarta för tomtmark upprättas och provvärdering genomförs med deltagande av alla de förtroendevalda ledamöterna och suppleanterna i taxeringsnämnden. En bestämmelse härom bör tas in i 19 kap. 2 § FTL.

25.4.2.3 Andra metoder att inhämta allmänhetens synpunkter

Kommittén har också övervägt andra metoder för allmänhetens medverkan i förberedelsearbetet. Härvid har behandlats utställning av förslag till riktvärdekartor, riktvärdetabeller m.m. eller remiss av detta material till fastighetsägarnas organisationer. Dessa förfaranden är alltså av mera formaliserat slag. Vidare har behandlats en form av mera fritt inhämtande av synpunkter från allmänheten om de föreslagna riktvärdena m.m. Ett sådant förfarande avses kunna anpassas efter de särskilda förhållandena inom de olika länen.

Utställningsförfarande

Det material som omfattas av utställningen bör vara tämligen fullständigt. Det bör omfatta förslag till riktvärdekartor för de olika slagen av taxeringsen-

het, dvs. småhus-, hyreshus-, industri- och exploateringsenheter, vidare riktvärdetabeller, de s.k. J-tabellerna med riktvärden för åkermark m.m.

Materialet bör hållas tillgängligt i lämpliga lokaler i kommunen. Minst två lokaler per kommun torde behövas i genomsnitt. Under i vart fall en del av tiden bör kompetent personal finnas i lokalen för att informera och biträda personer som vill ta del av det utställda materialet.

Tiden för utställningen måste med hänsyn till tidsschemat i övrigt vid fastighetstaxeringen bli maj månad. Tre veckor torde vara minsta tid för att utställningen skall kunna genomföras så att den blir meningsfull. Med denna utställningstid har arbetsgrupperna sedan drygt en vecka för att ta ställning till de synpunkter på det utställda materialet som har kommit in.

Kostnaden för ett utställningsförfarande av nu angivet slag kan beräknas till ca 7 milj. kr. Härav belöper drygt 4 milj. kr på personal, 1 milj. kr på extra kopior av kartmaterial, 1 milj. kr. på annonsering om att utställningsmaterialet finns tillgängligt och 500 000 kr. på administration.

Remissförfarande

Vid ett formellt remissförfarande bör så långt möjligt preciseras vilka organisationer som är representativa för olika grupper fastighetsägare. De organisationer som blir aktuella är de som företräder ägare av de olika fastighetskategorierna småhus-, hyreshus-, industri- (inkl. vattenfall-), jordbruksfastigheter, inkl. skogsfastigheter samt exploateringsfastigheter. För alla fastighetskategorier utom

småhus torde gälla att intresseorganisationerna har en relativt god täckning bland berörda fastighetsägare. Vad gäller småhusen har den största organisationen, Sveriges villaägareförbund, en anslutning som motsvarar ca 10 % av samtliga småhusägare. Därutöver förekommer en mängd mindre organisationer som företräder olika grupper småhusägare. Inom exempelvis Stockholmsområdet torde antalet föreningar och organisationer som berörs uppgå till 200-300. I praktiken torde man vara hänvisad till att inom varje län söka fastställa ett antal organisationer vars synpunkter det finns skäl att inhämta.

De handlingar som remitteras bör omfatta översikts- och detaljkartor, riktvärdetabeller, riktvärden för jordbruks- och skogsmark m.m. Dessutom bör underlag för riktvärdena i form av köpeskillingsförteckningar sändas ut. Sammantaget blir detta material för en kommun eller annat lämpligt område mycket omfattande. Av praktiska och kostnadsmässiga skäl kan inte komma i fråga att sända ut hela materialet till alla organisationer. En uppdelning av materialet bör därför ske så att varje organisation får enbart det material som direkt berör den.

Tidpunkten för remissförfarandet bestäms inom ganska snäva ramar av de övriga momenten av förberedelsearbetet. Enligt kommitténs bedömning är den enda möjliga tiden senare hälften av maj 1980. Kostnaden för ett remissförfarande av det slag som nu har angetts blir helt beroende på hur många omgångar kartor som behövs. Varje omgång kostar omkring 0,5 milj. kr. Kommittén har beräknat kostnaden till storleksordningen 6-7 milj. kr. Härav belöper 5-6 milj. kr. på framställning av extra kart- och tabellmaterial och 1 milj. kr. på övrig hantering, i huvudsak personalkostnad för LMV.

25.4.2.4 Ett mera fritt förfarande

Vid ett mera fritt förfarande ges allmänheten och fastighetsägarna möjlighet att på det sätt som är lämpligt lämna information och synpunkter om fastighetsförhållanden till arbetsgruppen och LMV:s tjänstemän. Formerna för förfarandet bör inte låsas genom författningsföreskrifter utan anpassas efter förhållandena inom de olika länen.

Förfarandet bör syfta till att ge till känna att förberedelsearbetet till fastighetstaxeringen pågår och att det finns tillfälle att till arbetsgrupperna framföra synpunkter av mera generell karaktär på riktvärdekartor, val av riktvärdetabeller m.m. Som ett led i förfarandet bör arbetsgrupperna om de anser det lämpligt kunna anordna möten för allmänheten och för medlemmarna i representativa föreningar och organisationer för fastighetsägare. Vid mötena bör arbetsgruppens ordförande och LMV:s representant presentera förslag till riktvärden av olika slag och notera synpunkter som anförs. Lämplig omfattning på det material som presenteras vid varje möte är tabellmaterial m.m. för fem fastighetstaxeringsdistrikt eller det antal distrikt som normalt får biträde av varje representant för LMV.

Det bör också vara möjligt för myndigheterna att där det är lämpligt ordna ett förenklat utställningsförfarande beträffande vissa områden där värderingsfrågorna är svårbedömda. En kombination av möte och utställning kan också vara en lösning i vissa fall.

Även remisser till lämpliga organ för fastighetsägare bör kunna göras vid detta förfarande. Remissmaterialet kan därvid begränsas till det som främst är aktuellt för den organisation som bereds tillfälle

yttra sig. Remissen bör omfatta översiktskarta som redovisar förslag till val av riktvärdetabeller och genomsnittliga markvärden. Övriga handlingar bör hållas tillgängliga i de fall man begär att få ta del av dem. Det bör också vara möjligt att bjuda in representanter för fastighetsägarnas organisationer i orten för att diskutera förslag till riktvärden m.m.

Lämplig tid för förfarandet är i första hand maj månad. Kontakter mellan myndigheter och allmänheten kan emellertid också tas i ett tidigare skede i samband med att arbetsgruppen tar fram det förslag till riktvärden som sedan prövas av arbetsgruppen vid provvärderingen.

De synpunkter som lämnats till myndigheterna under detta förfarande bearbetas och tas under övervägande när gruppen bestämmer det förslag till riktvärden som läggs fram för skattechefen senast den 1 juli.

Kostnaderna för ett förfarande av det slag som nu har angetts kan grovt beräknas till ca 2-4 milj. kr. Härav kan hälften beräknas belöpa på kopiering av kartor m.m. och hälften på personal m.m.

Kommitténs bedömning

Vad först gäller utställningsförfarandet kan kommittén konstatera att det i betydande omfattning kräver sakkunnig personal för att kunna genomföras. Enligt uppgift från LMV torde det inte vara möjligt för verket att inom ramen för de resurser som nu disponeras för fastighetstaxeringen ställa den personal som behövs till förfogande. Kompetent personal från annat håll synes inte finnas att tillgå f.n. Om ett omfattande utställningsförfarande skall kunna införas förutsätts sålunda en nyrekrytering av värderingsteknisk personal. Det är enligt kommitténs uppfatt-

ning inte försvarligt med en sådan nyrekrytering till 1981 års allmänna fastighetstaxering när man inte vet i vilken mån personalen behövs för tiden därefter. Frågan om organisationen för fastighetstaxering efter 1981 kommer kommittén att behandla i ett senare betänkande. Redan dessa förhållanden är enligt kommitténs uppfattning tillräckligt skäl för att inte nu föreslå att ett utställningsförfarande införs. Härtill kommer emellertid att förfarandet, med den korta tid som det kan pågå vid 1981 års fastighetstaxering, blir svårt att genomföra praktiskt. Det torde vara oundvikligt att det i många fall uppkommer irritation och missförstånd mellan fastighetsägarna och myndigheterna. Kommittén anser sålunda att ett utställningsförfarande inte nu bör införas.

Kommittén vill emellertid framhålla att den nu gjorda bedömningen avser 1981 års allmänna fastighetstaxering. I den framtida fastighetstaxeringsorganisationen kan frågan om utställning under förberedelsearbetet komma i ett annat läge. Kommittén avser att återkomma till denna fråga i ett senare betänkande.

Beträffande ett omfattande formellt remissförfarande anser kommittén det vara förenat med stora svårigheter att mera noggrant ange kretsen av organ som skall omfattas av förfarandet. Särskilt i fråga om småhus saknas organisationer som innefattar en majoritet av fastighetsägarna. Detta anser kommittén vara ett starkt skäl emot att ha ett generellt föreskrivet remissförfarande. Härtill kommer att det knappast är praktiskt möjligt att under den korta tid som står till förfogande hinna med kopiering av bl.a. kartor till den stora mängden remissmottagare. Vidare torde det inte vara praktiskt möjligt för de berörda organisationerna att lämna ett väl genomarbetat remissvar på den korta tid som står till buds, ca tre veckor.

Kommittén anser att inte heller ett formaliserat remissförfarande bör införas till 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Vad slutligen gäller ett mera fritt förfarande för allmänheten att ge synpunkter är kommittén medveten om att detta kan ge ett något ojämnt resultat beroende på variationer i förhållandena inom de olika länen och inom skilda delar av samma län. Å andra sidan ger det möjlighet att på det sätt som är lämpligt inom varje område tillföra arbetsgrupperna ytterligare synpunkter och upplysningar om fastighetsförhållandena och värdenivåerna inom distriktet. Synpunkterna och upplysningarna kan också tillföras i ett tidigare skede av förberedelsearbetet och därigenom vara lättare att beakta. Förfarandet är också förhållandevis billigt. Kommittén föreslår därför att ett sådant förfarande kommer till stånd enligt riktlinjer som nu har angetts. Några bestämmelser i FTL om förfarandet anser kommittén inte behövs.

Allmänna riktlinjer för detta förfarande bör utfärdas av RSV. Närmare direktiv bör ges länsvis av skattechefen. Kommittén anser det väsentligt att tillräckliga resurser sätts av för att genomföra det här föreslagna fria förfarandet med informationsutbyte mellan allmänheten och myndigheterna.

I sammanhanget vill kommittén också ta upp frågan om den mer generella servicen och informationen till allmänheten. I samband med inkomsttaxeringen bedriver skattemyndigheterna en omfattande service- och informationsverksamhet. Bl.a. sänder man ut upplysningsbroschyrer och deklarationsanvisningar. Myndigheterna ger också i stor utsträckning deklarationsupplysningar vid telefonförfrågningar och personliga besök. Dessutom förekommer visst samarbete med deklarations-

byråer och andra deklarationsmedhjälpare. Denna typ av verksamhet från myndigheternas sida är angelägen. Kommittén förutsätter att motsvarande service och information lämnas också i samband med fastighetsdeklaration och fastighetstaxering.

26 FASTIGHETSTAXERINGSNÄMNDERNAS VERKSAMHET, M.M.

26.1 Gällande ordning

Tid och plats för fastighetstaxeringsnämndens sammanträden bestäms av ordföranden. Denne skall i god tid underrätta skattechefen och vederbörande fastighetstaxeringsombud om tid och plats för sammanträdena. Ordföranden i gemensam fastighetstaxeringsnämnd skall underrätta konsulenten i stället för ombudet. Kan ledamot inte komma skall han i sitt ställe kalla sin suppleant och underrätta ordföranden därom (148 § 1 mom. första stycket TL).

Vid sammanträdena skall protokoll föras i erforderlig omfattning. Det skall justeras av två av nämnden utsedda ledamöter (148 § 1 mom. andra stycket).

Sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd skall hållas inom slutna dörrar. Ägare av fastighet har dock rätt att företräda inför nämnden för att meddela upplysningar till ledning vid taxering av fastigheten (148 § 2 mom.).

Skattechefen eller av honom beordrad tjänsteman får närvara vid sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd (148 § 3 mom.). Konsulent för fastighetstaxering som förordnas att biträda gemensam taxeringsnämnd med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering får beträffande deklarationer som granskats av honom delta i

nämndens överläggningar men ej i dess beslut (135 § 2 mom.).

Är ordföranden i fastighetstaxeringsnämnd jävig skall nämnden inom sig utse viss ledamot att föra ordet (151 § jfr. med 62 §).

Beslut om taxering får fattas om ordföranden och minst två andra ledamöter är närvarande. Den omständigheten att ledamot måste avträda vid behandling av viss taxering hindrar dock inte att beslut fattas rörande denna taxering. Annat beslut av nämnden får fattas av ordföranden ensam (151 § andra och tredje styckena).

Har ledamöter skiljaktiga meningar skall öppen omröstning hållas. Härvid tillämpas 16 kap. rättegångsbalken med det undantaget att ordföranden först säger sin mening vid omröstningen. Det innebär i princip att flertalets mening gäller. Vid lika röstetal gäller den mening som omfattas av ordföranden (151 § jfr. med 64 §).

Skiljaktig mening hos ordföranden skall antecknas på deklarationshandling och anges i protokoll. Annan ledamot som deltagit i nämndens beslut får anföra reservation mot beslutet. Reservation skall anmälas innan sammanträdet avslutas. Vill ledamot närmare utveckla sin talan skall detta ske skriftligen och lämnas senast vid justeringen av protokollet. Konsulenten för fastighetstaxering eller av nämnden anlitad sakkunnig har rätt att anteckna särskild mening till protokollet (151 § fjärde-sjätte styckena).

Ordföranden skall underrätta lokal skattemyndighet om skiljaktig mening, reservation eller särskild mening som antecknats i protokoll eller annan handling (151 § sjunde stycket).

Fastighetstaxeringsnämnden skall hålla sitt första sammanträde senast den 5 oktober året före taxeringsåret. Ordföranden skall vid sammanträdet lämna noggrann redogörelse för värderingsgrunder och andra anvisningar, som fastställts av RSV eller skattechefen. Vid denna genomgång skall fastighetstaxeringsombudet närvara. I gemensam nämnd skall i stället konsulenten för fastighetstaxering vara med (149 §).

Fastighetstaxeringsnämnden skall meddela preliminärt beslut om taxering av fastighet, som ingår i distrikt (150 § 1 mom.). Nämnden skall särskilt pröva gjorda framställningar om fördelning av taxeringsvärde som löper på flera fastigheter eller delar av fastigheter (150 § 3 mom.). Besluten skall meddelas den lokala skattemyndigheten genom anteckning på fastighetstaxeringsavi. Underrättelse om skiljaktig mening, reservation eller särskild mening meddelas den lokala skattemyndigheten genom översändande av utdrag ur nämndens protokoll (71 § 1 mom. TK).

Behandlade deklarationer med fastighetstaxeringsavier samt avier som rör fastigheter för vilka deklarationer inte kommit in, skall fortlöpande lämnas till lokal skattemyndighet. Övervägande antalet deklarationer och avier skall ha lämnats senast den 15 januari under taxeringsåret (71 § 2 mom.).

Fastighetstaxeringsnämndens preliminära beslut skall vara färdiga senast den 25 januari (152 § första stycket TL). Den lokala skattemyndigheten skall senast den 15 februari underrätta fastighetsägaren om innehållet i fastighetstaxeringsnämndens preliminära beslut. Av underrättelsen skall framgå att ägaren senast den 10 mars till ordföranden kan avge skriftliga erinringar mot nämndens förslag. Vidare skall anges att särskild underrättelse om slutligt beslut endast

kommer att sändas ut om ägaren har avgivit erinringar eller om nämnden utan att erinringar har avgivits, beslutar åsätta fastighet annan taxering än som preliminärt beslutats eller på annat sätt frångår det preliminära beslutet. Underrättelsen skall dessutom innehålla upplysning om vad som skall iakttas när fastighetsägare skall anföra besvär över nämndens beslut. Slutligen skall fastighetsägaren upplysas om skiljaktig mening, reservation eller särskild mening, som antecknats i protokoll eller annan handling (152 § andra stycket).

Preliminärt beslut skall tas upp i stomme till fastighetslängd (150 § 2 mom.). Stommen skall under tio dagar hållas tillgänglig på lämplig expedition inom kommunen. Kungörelse skall utfärdas om tid och plats för utläggningen (152 § tredje stycket).

Fastighetstaxeringsnämnden skall, efter det att tiden för att lämna erinringar gått till ända, sammanträda för att fatta slutliga beslut. Nämndens arbete skall vara avslutat senast den 31 mars (153 §). De slutliga besluten meddelas den lokala skattemyndigheten genom anteckning på fastighetstaxeringsavi (71 § 1 mom. TK).

Lokal skattemyndighet skall sända ut underrättelse om innehållet i fastighetstaxeringsnämndens beslut senast den 15 maj. Underrättelsen skall innehålla upplysning om vad fastighetsägare skall iaktta när han skall anföra besvär över beslutet samt om skiljaktig mening, reservation eller särskild mening, som antecknats i protokoll eller annan handling. Slutligt beslut skall även sändas till fastighetsägare som inte fått preliminärt beslut före februari månads utgång. Ägaren måste i sådant fall senast den 25 mars anmäla till den lokala skattemyndigheten att han

önskar få ett slutligt beslut. Lokal skattemyndighet skall vidare sända ut underrättelse till sökande som begärt fördelning av taxeringsvärde som belöper på flera fastigheter eller delar av fastigheter. Underrättelse om slutligt beslut och om fördelning av taxeringsvärde skall sändas i rekommenderat brev (154 § 1 mom. TL).

Fastighetstaxeringsnämndens slutliga beslut skall föras in i fastighetslängd (150 § 2 mom.). De uppgifter som därvid skall föras in i längden är fastighetens beskattningsnatur, indelning i taxeringsenheter, enheternas skattepliktsförhållande samt taxeringsvärde, delvärde och däri ingående värde, som enligt anvisningarna till 10 § KL skall urskiljas och särskilt anges. I fastighetslängden skall vidare enligt RSV:s närmare anvisningar anges grunderna för beslutet och övriga uppgifter om fastigheten för taxeringen (73 § TK). Längden skall i bestyrkt avskrift under en tid av minst tre veckor före den 15 juni finnas framlagd offentligen inom kommunen (154 § 2 mom. TL).

Byggnad på annans mark med ett värde understigande 5 000 kr. skall inte tas upp i fastighetslängd (150 § 2 mom. andra stycket).

Närmare föreskrifter om fastighetstaxeringsnämndens arbete och om fastighetslängd meddelas av regeringen (150 § 2 mom. tredje stycket).

Lokal skattemyndighet får besluta om rättelse i fastighetslängd, om fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering inte införts i fastighetslängd eller taxering införts för fel fastighet. Vidare får rättelse ske om taxering införts uppenbarligen felaktigt eller anteckning om ägare blivit oriktig. Myndigheten får,

om särskilda skäl inte talar för att fastighetstaxeringsrätten skall avgöra frågan, besluta om rättelse av taxering som blivit oriktig till följd av uppenbar felräkning eller uppenbart felaktig överföring av belopp eller annan uppgift från fastighetsdeklaration. Rättelse får inte göras om anmärkning om felaktigheten gjorts efter den 1 oktober under taxeringsåret. Yttrande skall, om det inte är uppenbart överflödigt, inhämtas från ordföranden före rättelse beslutas. Finns det inget hinder skall även fastighetsägare ges möjlighet att yttra sig. Ägaren skall, om det inte är uppenbart överflödigt, underrättas om beslutet. Särskild talan mot lokal skattemyndighets beslut om rättelse får inte föras (156 §).

26.2 Synpunkter och förslag

26.2.1 Sammanträden, närvarorätt m.m.

Arbetet inom länen vid allmän fastighetstaxering kan sägas bestå av två faser, förberedelsearbetet (innefattande också provvärderingen) och själva taxeringsarbetet.

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering utfördes en stor del av arbetet i den första fasen av fastighetstaxeringsombud. Ombudets arbetsresultat underställdes en arbetsgrupp inom fastighetstaxeringsnämnden. Gruppen bestod av ordföranden, den av länsstyrelsen utsedde ledamoten samt en förtroendevald ledamot. Förberedelsearbetet i arbetsgrupperna påbörjades i maj 1974 och höll normalt på till i början av juni. Enligt RSV:s anvisningar skulle gruppernas resultat redovisas till skattechefen i god tid före det sammanträde som skulle hållas inför honom senast den 1 juli.

Själva taxeringsarbetet påbörjades sedan omkring månadsskiftet september/oktober och pågick till den 31 mars 1975.

Bestämmelserna i TL om fastighetstaxeringsnämndernas verksamhet behandlar endast taxeringsarbetet. I lagen finns inte några närmare regler om arbetsordningen under förberedelsearbetet. I den mån det erfordrades torde arbetsgrupperna i praktiken ha använt de regler som gällde vid taxeringsarbetet. Detta kunde gälla reglerna om kallelse till sammanträde, omröstning m.m.

I avsnitt 25.4.2.2 har föreslagits att alla ledamöterna och suppleanterna i nämnden skall medverka i förberedelsearbetet. Det bör understrykas att det likväl inte formellt sett är taxeringsnämnden som utför arbetet utan en arbetsgrupp liksom hittills. Förslaget innebär att antalet förtroendevalda som deltar i detta förfarande blir betydligt flera än tidigare. Antalet ökar från en till 10-16. Fråga uppkommer då om det finns anledning att i FTL införa särskilda regler också om arbetsordningen för arbetsgruppen. Erfarenheterna från 1975 års fastighetstaxering tyder inte på att några uttryckliga regler i detta hänseende behövs. Kommittén anser därför att man i huvudsak kan undvara en särskild lagreglering. I den mån det behövs synes reglerna för taxeringsnämndens arbete kunna tillämpas analogt, t.ex. beträffande kallelser, omröstning m.m. Riktlinjer i detta hänseende bör kunna utfärdas av RSV.

Kommittén övergår nu till att behandla reglerna i det egentliga taxeringsarbetet. Allmänt kan sägas att kommittén i detta hänseende syftat till att anpassa reglerna vid fastighetstaxeringen så långt möjligt till de regler som nu gäller vid inkomsttaxeringen efter RS-reformen.

Bestämmelserna i 148 § TL om att ordföranden skall bestämma tid och plats för sammanträdena bör självfallet finnas kvar även i fortsättningen. Det bör också gälla ordförandens uppgift enligt 147 § att kalla ledamöterna till sammanträdena. Kan ledamot inte komma till ett sammanträde bör han liksom f.n. vara skyldig att i sitt ställe kalla den för honom utsedde suppleanten och underrätta ordföranden om denna omständighet.

Suppleant i inkomsttaxeringsnämnd har numera rätt att delta i nämndens överläggningar även om han inte ersätter den ordinarie ledamoten. Suppleanten har dock inte någon beslutanderätt vid ett sådant tillfälle. För att han skall kunna utnyttja denna närvarorätt har i 61 § TL föreskrivits att ordföranden skall underrätta suppleanten om nämndens sammanträde. Enligt kommitténs uppfattning bör motsvarande bestämmelser om suppleanter gälla för fastighetstaxeringen.

Vid första sammanträdet med inkomsttaxeringsnämnd skall 4 och 5 §§ förvaltningslagen samt 1 §, 117 § första och tredje styckena och 62 § TL läsas upp. Ordföranden skall dessutom enligt 25 § TK redogöra för de nyheter som gäller vid årets taxering. En översiktlig planläggning av arbetet i nämnden brukar också göras vid detta tillfälle. Suppleanterna skall enligt 61 § TL kallas till det första sammanträdet med inkomsttaxeringsnämnd.

Även vid fastighetstaxeringsnämnds första sammanträde skall vissa grundläggande bestämmelser i bl.a. förvaltningslagen läsas upp. Vidare skall enligt 149 § ordföranden i fastighetstaxeringsnämnd vid det första sammanträdet noggrant redogöra för värderingsgrunder och andra anvisningar som berör distriktet. Kommittén anser att det även vid fastighetstaxeringen finns

skäl att kalla suppleanterna till taxeringsnämndens första sammanträde. En bestämmelse härom föreslås intagas i FTL.

Ordföranden i fastighetstaxeringsnämnd skall enligt 148 § i god tid underrätta skattechefen och vederbörande fastighetstaxeringsombud om tid och plats för sammanträdena. I den nya taxeringsorganisationen för inkomsttaxering åligger det ordföranden att underrätta länsstyrelse och lokal skattemyndighet om sammanträdena. Eftersom samtliga inkomstdeklarationer på sikt skall granskas av dessa myndigheter kan skattskyldig genom kontakt med dem få veta när hans deklaration skall behandlas. Behovet av sådan upplysning hänger samman med skattskyldigs rätt att inför nämnden kunna lämna upplysningar till ledning för taxeringen.

Vid fastighetstaxeringen är förhållandena delvis annorlunda. Kommittén har i avsnitt 23.2.7 föreslagit att viss tjänstemannamedverkan skall förekomma vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Denna medverkan kommer dock att omfatta endast en mindre del av deklarationsmaterialet, ca 10 %. Huvuddelen av fastighetsdeklarationerna kommer liksom hittills att granskas av taxeringsnämndens ordförande eller konsulent. Med hänsyn till att granskningsorganisationen vid 1981 års fastighetstaxering sålunda inte blir enhetlig kan fastighetsägare i många fall inte direkt av länsstyrelse eller lokal skattemyndighet få uppgift om när hans fastighet skall behandlas av taxeringsnämnden. Kommittén anser därför att en allmän skyldighet för ordföranden att underrätta myndigheterna om sammanträden inte bör införas nu. I fråga om nämnder som biträds av tjänstemän hos lokal skattemyndighet kan en sådan underrättelseplikt föreskrivas av skattechefen i administrativ ordning. Lokala skattemyndigheten kan dessutom på förfrågan uppge vem som är

ordförande i en viss fastighetstaxeringsnämnd. Fastighetsägaren kan därefter själv ta kontakt med ordföranden och få upplysning om när hans deklaration skall behandlas.

Bestämmelsen i 148 § 1 mom. om fastighetsägares rätt att företräda inför nämnden för att lämna upplysningar till ledning för taxering av fastigheter bör självfallet gälla även i fortsättningen. I de fall det är möjligt bör nämnden, innan sammanträdet avslutats, lämna fastighetsägaren de upplysningar han efterfrågar.

Liksom f.n. bör fastighetstaxeringsnämndernas sammanträden hållas inom stängda dörrar. I vissa fall bör det emellertid finnas möjlighet även för andra än nämndledamöterna att närvara vid sammanträdena. Kommittén har redan föreslagit att suppleant får närvara även om han inte ersätter den ordinarie ledamoten. Vidare bör fastighetsägare liksom hittills få komma till fastighetstaxeringsnämnds sammanträde och lämna upplysningar om sin fastighet. Som framgår av det följande anser kommittén att även vissa andra befattningshavare bör ha rätt att närvara.

I detta hänseende behandlar kommittén först fastighetstaxeringsombudet. Denne skall enligt 143 § 2 mom. TL undersöka vilka byggnadsvärdetabeller m.m. som bör gälla inom ett visst distrikt. Kommittén har i annat sammanhang (avsnitt 25.3.2) föreslagit att LMV skall överta denna arbetsuppgift vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Fastighetstaxeringombudet avses alltså försvinna. Under taxeringsperioden kan emellertid nämnden behöva få information av den befattningshavare hos lantmäteriet som har utfört detta arbete. Denne bör därför ha rätt

att delta i nämndens överläggningar. Liksom år 1975 kommer vid 1981 års fastighetstaxering denna person att arbeta åt flera nämnder samtidigt. Frågor som uppkommer i en nämnd kan ha aktualitet också för de andra nämnderna. För att man skall kunna ta till vara denna möjlighet till samordning bör det åligga ordföranden att lämna underrättelse om sammanträdena till den person som utfört omnämnda undersökning. De upplysningar som han kan lämna är oftast av principiell natur. Hans närvaro behövs därför inte vid överläggningarna om enskilda taxeringar. Närvarorätten bör därför begränsas till att företräda inför nämnden och lämna upplysningar. Kommittén föreslår att berörda befattningshavare hos lantmäteriet får underrättelse om och närvarorätt vid taxeringsnämndens sammanträde enligt vad nu har sagts.

I fråga om konsulenten för fastighetstaxering gäller f.n. att han skall biträda gemensam taxeringsnämnd med sakkunskap beträffande fastighetsvärdering. Sådana befattningshavare bör enligt kommittén finnas även i fortsättningen. Konsulent som granskat deklarationer åt fastighetstaxeringsnämnd bör även sköta om föredragningen inför nämnden om ordföranden finner det lämpligt. Han bör därför kallas till de sammanträden då av honom granskade deklarationer skall behandlas. Även vid andra sammanträden kan nämnden behöva konsulentens sakkunskap. Ordföranden bör därför kunna kalla konsulenten när han anser det påkallat. Bestämmelserna om kallelse bör ges i administrativ ordning. Kommittén föreslår att man behåller den nuvarande regeln att konsulenten får närvara vid fastighetstaxeringsnämndens sammanträde men inte i dess beslut. Om nämnden biträds av granskande tjänsteman bör denne liksom konsulenten föredra de av honom granskade deklarationerna. Kommittén föreslår därför att de regler om närvarorätt som gäller för konsulenten

även tillämpas för granskande tjänsteman.

När särskild sakkunskap behövs får fastighetstaxeringsnämnd anlita sakkunnig. I 151 § anges att sakkunnig får anteckna särskild mening till protokollet. Av dessa bestämmelser får anses framgå att sakkunnig har rätt att delta i nämndens överläggningar. I prop. 1977/78:181 s. 211 har föredragande departementschef uttalat att sakkunnigs närvarorätt i inkomsttaxeringsnämnd bör begränsas till en rätt att företräda inför nämnden och lämna upplysningar. Kommittén anser att samma bestämmelser bör gälla för fastighetstaxeringen.

För att kunna främja likformighet och rättvisa vid taxeringen bör skattechefen eller av honom beordrad tjänsteman få närvara vid sammanträde med fastighetstaxeringsnämnd. Liksom gäller vid inkomsttaxeringen bör dessa personer få närvara vid överläggningarna endast om nämnden beslutar det.

Författningstekniskt gäller att kommittens förslag i fråga om kallelser till sammanträden m.m. samt närvarorätt bör tas in i 20 kap. 1-5 §§ FTL.

Enligt 151 § TL har ordföranden f.n. rätt att anmäla skiljaktig mening, övriga ledamöter rätt att anföra reservation samt konsulent och sakkunnig rätt att anteckna särskild mening till protokollet. Vid inkomsttaxeringen har numera reglerna gjorts lika för ordföranden, de förtroendevalda ledamöterna och föredragande tjänsteman. I 64 § anges således att skiljaktig mening hos ledamot eller föredragande tjänsteman skall avfattas skriftligen och avges inom en vecka efter sammanträdet. Kommittén föreslår att dessa bestämmelser skall gälla även för fastighetstaxeringen. Det innebär att sakkunnig inte längre

skall få anteckna skiljaktig mening till protokollet. Eftersom konsulenten i princip har samma uppgifter som en föredragande tjänsteman bör även han ha rätt att anmäla skiljaktig mening. Bestämmelser om skiljaktig mening föreslås intagna i 20 kap. 9 § FTL.

Beträffande protokollföring gäller vid inkomsttaxeringen nya regler. Syftet är bl.a. att det skall finnas uppgift om vilka ledamöter som har deltagit i taxeringsbeslut rörande viss skattskyldig. Denna uppgift avses bli lämnad i nämndens protokoll. De närmare reglerna om protokollföring lämnas vid inkomsttaxeringen i verkställighetsföreskrifter till TL. Reglerna om protokollföring vid fastighetstaxeringen bör utformas på motsvarande sätt. Kommittén föreslår att i 20 kap. 3 § anges och protokoll skall föras vid fastighetstaxeringsnämndens sammanträde enligt föreskrifter som meddelas av regeringen.

26.2.2 Beslutsförhet och omröstning

Beslut om taxering får enligt 151 § TL fattas av fastighetstaxeringsnämnd, om ordföranden och minst två andra ledamöter är närvarande. Den omständigheten att ledamot måste avträda vid behandling av viss taxering hindrar inte att beslut fattas om denna taxering. Kommitténs förslag om distriktsindelning medför att det i vissa fall kommer att finnas fastighetstaxeringsdistrikt som omfattar mer än en kommun. I sådana fall bör det antal ledamöter, som krävs för att en nämnd skall vara beslutsför, ökas. Enligt 63 § TL gäller för inkomsttaxeringen att ordföranden och minst tre andra ledamöter måste vara med i nämnd, vars distrikt omfattar mer än en kommun. Kommittén föreslår att samma regel skall gälla för fastighetstaxeringen.

Enligt 62 § TL skall taxeringsnämnd inom sig utse viss ledamot att föra ordet då ordföranden är jävig. Denna bestämmelse skall enligt 1 § TK läsas upp vid fastighetstaxeringsnämndens första sammanträde. Motsvarande regel bör därför tas in i FTL.

F.n. gäller vid fastighetstaxeringen att nämnden fattar samtliga beslut om taxering. Annat beslut får fattas av ordföranden ensam. I praxis anses beslut om fördelning av taxeringsvärde enligt 8 § 3 mom. KL vara ett sådant beslut som kan fattas av ordföranden ensam.

Vid inkomsttaxeringen har ordföranden numera fått ökade möjligheter att ensam fatta beslut på nämndens vägnar. Förebilden har varit föreskrifterna om domförhet i 6 § lagen om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt. De nya reglerna innebär att ordföranden får ensam fatta

1) beslut som ej innefattar prövning av ärendet i sak,
2) beslut om taxering utan avvikelse från självdeklaration eller annan av den skattskyldige till ledning för egen taxering lämnad uppgift,
3) beslut om taxering med avvikelse från självdeklaration eller annan av den skattskyldige till ledning för egen taxering lämnad uppgift, om avvikelsen uppgår till högst 500 kr. taxerad inkomst,
4) beslut om rättelse av tidigare beslut, som till följd av skrivfel, räknefel eller annat sådant förbiseende innehåller uppenbar oriktighet, samt
5) beslut i ärenden i vilket saken är uppenbar.

I motiven till de nya beslutsreglerna (prop. 1977/78: 181 s. 213) har departementschefen uttalat att de

förtroendevalda ledamöternas erfarenheter och kunskaper bäst nyttiggöres i taxeringsarbetet om nämnderna koncentrerar sitt arbete på de viktiga bedömningsfrågorna. Samma synsätt bör enligt kommittén gälla även beträffande fastighetstaxering. Beslutsunderlaget är emellertid i viss mån olika för inkomsttaxering och fastighetstaxering. Bestämmelserna om ordförandens behörighet att ensam besluta måste därför delvis bli olika. Skillnaderna gäller p. 2) och 3) i nyssnämnda redogörelse, medan förhållandena är likartade såvitt gäller p. 1), 4) och 5).

Enligt p. 2) fattar ordföranden ensam beslut om taxering i de fall någon avvikelse inte görs från lämnad självdeklaration. Om avvikelse görs, men den understiger 500 kr. taxerad inkomst, får ordföranden enligt p. 3) också själv fatta beslut. I allmän självdeklaration lämnar skattskyldig uppgift om de inkomster han anser bör läggas till grund för skatteberäkningen. Om det finns skäl att i något avseende avvika från deklarationen ändras i de flesta fall även beloppet för taxerad inkomst. Det är således regelmässigt lätt att avgöra när en avvikelse görs och när denna understiger 500 kr.

Förhållandet är inte detsamma för fastighetstaxeringen. I fastighetsdeklarationen anger inte fastighetsägaren något taxeringsvärde, som enligt hans mening bör åsättas fastigheten. I stället lämnar han uppgifter om t.ex. standard, arealer och byggnadsår. Med utgångspunkt i dessa värdefaktorer beräknas sedan taxeringsvärdet med ledning av riktvärden. Någon motsvarighet till inkomsttaxeringens kontrolluppgift finns inte. Det går sålunda vid fastighetstaxeringen ofta inte att ange beloppsmässigt hur mycket man avviker från den skattskyldiges uppgifter. Enligt kommitténs uppfattning bör

därför ordföranden ensam få fatta beslut om taxering i princip endast då uppgifterna i fastighetsdeklaration bedöms som riktiga och godtas helt. Kommittén föreslår således att beslut om taxering som bestäms med ledning av fastställda riktvärden får fattas av ordföranden ensam om värdefaktorerna bestäms i enlighet med lämnad fastighetsdeklaration eller annan av fastighetsägaren till ledning för taxeringen lämnad uppgift. Han bör också ensam få fatta beslut som inte innefattar prövning av ärendet i sak, som avser rättelse av uppenbart oriktigt beslut eller som gäller ärende där saken är uppenbar.

Kommittén föreslår också att ordförandens beslutsbehörighet i likhet med vad som gällde vid 1975 års allmänna fastighetstaxering även omfattar beslut om fördelning av taxeringsvärde enligt 8 § 3 mom. KL. Sådan fördelning kan bli aktuell om det i taxeringsenhet ingår flera fastigheter eller fastighetsdelar. Efter ansökan av ägare, arrendator, taxeringsintendent eller berättigad kommun skall anges hur stor del av taxeringsvärdet och delvärdena som belöper på viss fastighet eller fastighetsdel. Sådan ansökan skall under år då allmän fastighetstaxering äger rum göras hos fastighetstaxeringsnämnden. I andra fall skall ansökan lämnas till taxeringsnämnden. Regler om fördelning av taxeringsvärdet bör ges i 20 kap. 15 § FTL.

I fråga om omröstning i fastighetstaxeringsnämnd hänvisas i 151 § TL till de omröstningsregler som enligt 64 § gäller för inkomsttaxeringen. I den nya taxeringsorganisationen tillämpas bestämmelserna i 16 kap. rättegångsbalken även på avgöranden i taxeringsnämnd med det enda undantaget att ordföranden skall säga sin mening först. Det innebär bl.a. att ordföranden har utslagsröst vid lika röstetal. Kommittén

föreslår att dessa bestämmelser tillämpas även vid fastighetstaxeringen.

I författningstekniskt hänseende föreslår kommittén att reglerna om beslutsförhet och omröstning tas in i 20 kap. 6-9 §§ FTL.

26.2.3 Besluts- och underrättelseförfarandet m.m.

Inledning

I detta avsnitt behandlar kommittén till en början tiden för fastighetstaxeringsnämndernas och de lokala skattemyndigheternas arbete. Därefter berörs beslutsförfarandet och sättet att underrätta fastighetsägarna om nämndens beslut.

F.n. skall fastighetstaxeringsnämndens första sammanträde hållas senast den 5 oktober året före taxeringsåret. Från denna tidpunkt och fram till den 25 januari under taxeringsåret skall ordföranden fortlöpande lämna de i nämnden behandlade deklarationerna till lokal skattemyndighet. För att myndigheten skall få en någorlunda jämn arbetsbelastning under taxeringsperioden upprättas s.k. leveransplan för varje nämnd. Huvuddelen av deklarationsmaterialet skall ha kommit in från ordföranden till lokal skattemyndighet senast den 15 januari.

Fastighetstaxeringsnämndens preliminära beslut skall sändas ut till fastighetsägarna senast den 15 februari. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering framställdes underrättelserna om nämndernas beslut maskinellt. Detta gjordes fortlöpande under taxeringsperioden. Det taxeringsvärde som åsattes vid

taxeringen skulle användas först vid 1976 års inkomsttaxering. För att fastighetsägarna av misstag inte skulle använda det nya taxeringsvärdet redan vid 1975 års inkomsttaxering rekommenderade RSV att de preliminära underrättelserna skulle sändas ut tidigast måndagen den 17 februari 1975.

Fastighetsägaren har möjlighet att erinra mot nämndens preliminära beslut t.o.m. den 10 mars. Senast den 31 mars skall fastighetstaxeringsnämnden ha behandlat inkomna erinringar och i övrigt ha avslutat sitt arbete. Lokal skattemyndighet skall sända ut de slutliga besluten senast den 15 maj. Slutligt beslut sänds till fastighetsägare som erinrat mot det preliminära beslutet. Vidare sänds slutligt beslut ut i det fall nämnden, utan att det kommit in några erinringar, frångått preliminärt beslut. Övriga preliminära beslut gäller som slutliga utan att fastighetsägarna får någon särskild underrättelse. I underrättelsen om det preliminära beslutet anges emellertid i vilka fall slutliga beslut kommer att sändas ut.

Tiden för fastighetstaxeringsarbetet

Erfarenheterna från tidigare allmänna fastighetstaxeringar visar att tiden för nämndernas arbete varit knapp. Detsamma gäller i fråga om lokal skattemyndighets uppgifter med beredning av beslut och utsändande av underrättelser om beslutade taxeringar. Kommittén har därför strävat efter att öka tiden för taxerings- och expeditionsarbetet. Av betydelse i detta hänseende är självfallet också de förbättringar och de ytterligare arbetsuppgifter som kan förutses för taxeringsnämnder och lokala skattemyndigheters arbetsförhållanden vid 1981 års fastighetstaxering. Den tid som kan användas för taxeringsarbete och administrativa göromål bestäms emellertid i stor

utsträckning av andra arbetsuppgifter för taxeringsorganisationen, främst avseende inkomsttaxeringen. Möjligheterna att låta fastighetstaxeringen pågå längre tid än f.n. är därför begränsade.

Kommittén anser att det i första hand är lokal skattemyndighet som behöver ökad tid för beredning av deklarationer m.fl. arbetsuppgifter i samband med fastighetstaxeringen. Det vinner stöd av en revisionsrapport från riksrevisionsverket rörande 1975 års allmänna fastighetstaxering. I rapporten betonar verket att lokal skattemyndighet haft en stor arbetsbelastning vid fastighetstaxeringen. De lokala skattemyndigheterna har enligt riksrevisionsverket väl fullgjort sina uppgifter. Detta har emellertid endast kunna ske genom stora insatser i första hand av den personal som sysslade med beredning.

Även om en allmän fastighetstaxering enligt nuvarande ordning ofrånkomligen innebär en stark arbetsbelastning för taxeringsmyndigheterna anser kommittén emellertid att många av svårigheterna vid 1975 års fastighetstaxering kan undanröjas genom administrativa åtgärder. Detta bör i första hand vara en uppgift för RSV. Redan 1977 påbörjade verket arbetet inför 1981 års fastighetstaxering. Bl.a. har erforderliga utbildningsinsatser kartlagts. Vidare torde RSV komma att ägna stor uppmärksamhet åt systemuppläggning, systemtest, fältrutiner m.m. för att underlätta arbetet på lokal skattemyndighet. En förbättring är att det kommer att finnas registreringsutrustning på lokal skattemyndighet. Man behöver då inte sortera ut och in fastighetstaxeringsavier och sända dem till länsstyrelsernas dataenheter.

Det finns emellertid också tillkommande arbetsuppgifter för fastighetstaxeringsorganisationen.

Kommittén har i 22 kap berört den avsedda samordningen mellan fastighetstaxering och FoB 80. Samordningen innebär en administrativ förenkling totalt sett men kommer att medföra merarbete för fastighetstaxeringsnämnderna och den personal som biträder nämnderna.

Kommitténs egna förslag rymmer främst lättnader vid taxeringen. Lättnaderna uppkommer bl.a. genom förslaget att taxeringsnämnderna får möjlighet att behandla fastigheter av samma kategori. Granskarna kan då inrikta arbetet på en typ av fastigheter. Den materiella prövningen bör därvid gå snabbare och bli säkrare än tidigare. Den största vinsten med kategorinämnder torde i detta sammanhang ligga på beslutsredovisningen som vållade många problem vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. En utökad användning av riktvärdekartor och andra hjälpmedel hos nämnderna kommer att underlätta deras arbete.

Sammantaget kan förbättringarna enligt kommitténs uppfattning inte helt uppväga det merarbete som bl.a. FoB 80 kommer att innebära för både taxeringsnämnder och lokala skattemyndigheter. Detta talar för en förlängning av den period då taxeringen utförs.

Kommittén anser alltså att det finns skäl för en förlängning av tiden för taxeringsarbetet och därpå följande administrativa uppgifter med registrering, underrättelser m.m. Frågan är då om förlängningen bör ske genom att arbetet börjar tidigare än 15 september, som f.n. gäller, eller om det bör avslutas senare än nu gällande 31 mars taxeringsåret såvitt gäller nämnden och 15 maj såvitt gäller lokal skattemyndighet.

Kommittén behandlar först frågan om en förlängning

av taxeringsarbetet genom att tidpunkten för fastighetsdeklarationen sätts tidigare än den 15 september.

Vad gäller sambandet mellan fastighetstaxering och FoB 80 kan sägas att önskemålet beträffande FoB-undersökningen primärt varit att uppgifterna skall avse en senare tidpunkt än 15 september. Folk- och bostadsräkningarna har under senare år avsett förhållandena 1 november. Med hänsyn till värdet av samordning har dock FoB-utredningen godtagit den 15 september 1980. Enligt prop. 1978/79:128 är det SCB i samråd med RSV som fastställer den tidpunkt vid vilken uppgifterna skall lämnas. I likhet med FoB-utredningen har centralbyrån godtagit den 15 september som tidpunkt för en samordnad uppgiftsinsamling.

I fråga om fastighetstaxeringen bör erinras om att fastighetsdeklarationen avser förhållandena den 1 januari taxeringsåret. I vissa fall måste man därför komplettera deklarationen med uppgifter om förändringar som skett på fastigheten under tiden 15 september - 1 januari. En tidigareläggning av deklarationstidpunkten ökar antalet fall då komplettering av deklarationen måste ske och är från denna synpunkt oläglig.

Inkomsttaxeringen inverkar också på möjligheterna att flytta deklarationstidpunkten. Många av de personer som tar uppdrag som ordförande i fastighetstaxeringsnämnd torde också vara ordförande i inkomsttaxeringsnämnd. Eftersom taxeringsarbetet vid 1980 års inkomsttaxering avslutas först den 31 oktober blir det här en överlappning. Inkomsttaxeringen är således inte helt slutförd då fastighetstaxeringen börjar.

Med tanke på den tid som lokal skattemyndighet behöver för beredning av fastighetsdeklarationer m.m.

blir deklarationsmaterialet tillgängligt för nämnderna tidigast i månadsskiftet september/oktober om det lämnas den 15 september. Inkomsttaxeringen är i oktober i sitt slutskede. Arbetsbördan torde därför inte vara alltför betungande för ordföranden. Fastighetstaxeringen har å andra sidan just börjat. Ordföranden kan därför i stor utsträckning planera sitt arbete med fastighetstaxeringen med hänsyn till den tid som går åt för inkomsttaxeringen. Några större problem bör ett dubbelt ordförandeskap inte innebära under sådana förhållanden. Ett lämpligt sätt att börja fastighetstaxeringsarbetet för dessa ordförande är t.ex. att ta ut de deklarationer som bör granskas av konsulent. Om deklarationstidpunkten flyttas till ett tidigare datum blir den samlade arbetsbördan i början av fastighetstaxeringen stor eftersom inkomsttaxeringen då alltjämt kräver mycket tid. Resultatet torde bli att arbetet med fastighetstaxeringen i realiteten påbörjas först då arbetet med inkomsttaxeringen lider mot sitt slut. Någon större vinst för fastighetstaxeringsnämnderna medför därför inte en sådan framflyttning av deklarationstidpunkten.

För lokal skattemyndighet skulle en tidigareläggning ge stora nackdelar. Bl.a. skulle arbetet med beredningen av fastighetsdeklarationer sammanfalla med betungande arbetsuppgifter i samband med inkomsttaxeringen.

Ett tidigare datum för deklarationsinsamlingen påverkar också tidpunkterna för fastställande av föreskrifter och anvisningar. Härigenom kommer tiden för de olika momenten i förberedelsearbetet att minska. Kraven på en ökad kvalitet i detta arbete torde då inte helt kunna uppfyllas.

Sammanfattningsvis anser kommittén att någon

tidigareläggning av deklarationstidpunkten den 15 september året före taxeringsåret inte bör ske.

Kommittén tar därför upp frågan om en förlängning av taxeringsarbetet genom att sluttidpunkten senareläggs.

Även i detta hänseende är fastighetstaxeringen beroende av inkomsttaxeringen. Denna påbörjas i månadsskiftet februari/mars. Granskningen av fastighetsdeklarationer bör vara avslutad dessförinnan. Det är därför enligt kommitténs uppfattning inte möjligt att i någon nämnvärd grad förlänga tiden för taxeringsnämndens arbete. Som tidigare konstaterats är det emellertid främst de lokala skattemyndigheternas arbetssituation i samband med fastighetstaxeringen som behöver förbättras. Detta kan ske genom att man förlänger den tid som de lokala skattemyndigheterna har till förfogande för registrering av taxeringsbesluten och utsändande av underrättelser till fastighetsägarna. En sådan förlängning ger betydande fördelar och har enligt kommitténs mening inte några påtagliga nackdelar. Kommittén föreslår därför att underrättelse om fastighetstaxeringsnämndernas beslut sänds ut senast den 15 mars under taxeringsåret mot f.n. den 15 februari. Det innebär en förlängning med en månad av den tid lokal skattemyndighet har till förfogande.

Beträffande nämndernas arbete anser kommittén att det bör kunna vara slutfört i sitt första skede den 31 januari. En viss förlängning av tiden medges alltså även för nämnderna. Under tiden den 25 januari - den 5 mars utnyttjas lokal skattemyndighets registreringsutrustning för stansning av kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen. Utrymmet för att registrera andra uppgifter under denna tid är starkt begränsat. Övervägande delen av fastighetsdeklarationerna bör därför

även i fortsättningen lämnas till lokal skattemyndighet senast den 15 januari. Under tiden den 15 januari - den 31 januari avses nämnderna granska det fåtal av komplicerade och tidskrävande deklarationer som brukar finnas i varje distrikt. Kommittén föreslår att tidpunkterna för taxeringsnämndernas och de lokala skattemyndigheternas arbete bestäms på sätt nu har angetts.

Kommittens förslag beträffande ändrad tidpunkt för utsändandet av besluten gör det nödvändigt att ändra andra tidpunkter i samband med fastighetstaxeringsnämndens och lokal skattemyndighets arbete med allmän fastighetstaxering. Kommittén föreslår att fastighetsägares erinran mot taxeringsnämndens första beslut skall vara inkomna senast den 10 april mot f.n. 10 mars. Nämndens arbete bör vara avslutat den 5 maj i stället för som nu den 31 mars. Tidpunkten för utsändandet av besluten i anledning av erinringar m.m. bör flyttas från den 15 maj till den 15 juni. Bestämmelserna härom bör tas in i 11, 14, 16, 17 och 18 §§ FTL.

Annan ändring av dessa bestämmelser anser kommittén inte behövas.

I detta betänkande behandlas inte besvärsreglerna vid fastighetstaxeringen. De föreslagna tidpunktsändringarna innebär emellertid att även besvärstiderna måste ändras. Kommittén återkommer till denna fråga i ett senare betänkande.

Beslutsförfarandet

Det nu gällande systemet med att först sända ut preliminära underrättelser och därefter i vissa fall slutliga underrättelser fungerade väl vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Vissa invändningar kan likväl riktas mot denna ordning. Bl.a. kan beteckningen preliminärt beslut uppfattas som om fastighetstaxeringsnämnden inte är helt säker i sin bedömning.

I fråga om inkomsttaxeringen kan nämnas att RS-projektet för denna taxering föreslagit ett system med preliminära och slutliga beslut. Föredragande departementschefen (prop. 1977/78:181, s. 220) ansåg dock inte att det var tillfredsställande att beteckna nämndens avgörande om skattskyldigs taxering som preliminärt. Han föreslog i stället beteckningen beslut om taxering. Om skattskyldig anhåller om ny prövning kan nämnden antingen vidhålla sitt tidigare beslut eller besluta att åsätta ny taxering med viss ändring i förhållande till tidigare beslut. Riksdagen antog propositionsförslaget.

Samma synsätt bör enligt kommitténs uppfattning gälla fastighetstaxeringsnämndens beslut. Kommittén föreslår alltså att man slopar ordningen med preliminära och slutliga beslut och i stället använder beteckningen beslut om taxering. I likhet med vad som gäller för inkomsttaxeringen föreslås att fastighetstaxeringsnämnden liksom f.n. kan ändra sitt ursprungliga beslut om det behövs.

Beträffande underrättelserna till skattskyldiga resp. fastighetsägare föreligger en skillnad mellan inkomst- och fastighetstaxeringen. För inkomsttaxeringen gäller att besluten sänds ut fortlöpande under taxeringsperioden medan fastighetstaxeringsnämndens beslut

sänds ut vid ett och samma tillfälle. Detta hänger samman med det administrativa förfarandet vid resp. taxering. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering fick underrättelserna om nämndernas preliminära beslut vänta till den 17 februari för att inte orsaka missförstånd vid 1975 års inkomsttaxering, då de tidigare taxeringsvärdena alltjämt gällde. Detta vållade inte några större problem. Kommittén föreslår därför att nämndens "första" beslut om taxering sänds ut efter det att de flesta inkomstdeklarationerna skall vara inlämnade, dvs. efter den 15 februari 1981. Utsändningen bör som tidigare har föreslagits ske senast den 15 mars.

Enligt kommitténs uppfattning bör inte tillvägagångssättet i samband med fastighetsägarnas erinringar ändras. Detta medför att fastighetstaxeringsnämnden kommer att kunna ompröva sitt beslut om taxering bara en gång. Vid inkomsttaxeringen gäller i princip inte någon sådan begränsning. Skälet härför är att skattedomstolarna så långt möjligt bör avlastas frågor som lika väl kan utredas och prövas i första instans. I och för sig kan samma skäl åberopas även för fastighetstaxeringen. På grund av den korta tid som fastighetstaxeringsnämnden har till förfogande kan dock i praktiken sällan mera än en omprövning bli aktuell. Kommittén anser att frågan regelmässigt kan lösas genom att det i underrättelserna om fastighetstaxeringsnämndens beslut ges mer information än f.n. Denna fråga kommer att behandlas i det följande i samband med underrättelseförfarandet.

Kommittén har också prövat möjligheten att förenkla beslutsredovisningen. F.n. gäller att nämndernas beslut redovisas på fastighetstaxeringsavi. Enligt FoB-utredningens förslag skall även FoB-uppgifterna föras över till avin. Det medför uppenbarligen stora

tidsvinster om avin slopas och redovisningen i stället görs på deklarationsblanketten. I de flesta fall godtas de uppgifter som fastighetsägaren lämnat. Det framstår därför som onödigt arbete att föra över uppgifterna till en avi. Registreringen torde utan större olägenhet kunna göras direkt från deklarationen. Fördelarna med ett sådant förfarande är mest framträdande i fråga om småhusen som är flest till antalet och tämligen likartade redovisningstekniskt sett. Kommittén anser därför att deklarationsblanketten för småhus utformas så att nämndens beslut samt FoB-uppgifterna kan registreras från denna blankett.

Om detta sker uppkommer också vinster för lokal skattemyndighet eftersom någon samsortering av deklarationer och avier inte längre behöver göras.

Kommittén har övervägt ytterligare åtgärder för att underlätta nämndernas arbete. En sådan åtgärd är att minska antalet deklarationer som skall behandlas i varje nämnd. Om det behövs kan vidare en eller flera av de förtroendevalda ledamöterna biträda ordföranden med granskningen såsom närmare berörs i avsnitt 23.2.2.3. Visst extra stöd torde också kunna lämnas nämnderna av de lokala skattemyndigheterna. Kommittén kan f.n. inte närmare beräkna omfattningen av de olika åtgärder som kan behöva vidtas.

I författningstekniskt hänseende föreslås att bestämmelserna om beslutsförfarandet får sin plats i 20 kap. 11-14 och 16 §§ FTL.

Underrättelseförfarandet

Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering användes för första gången ADB i samband med fastighetstaxeringsnämndernas beslut. Bl.a. framställdes de

preliminära underrättelserna i sin helhet vid länsstyrelsernas dataenheter. ADB-stödet i samband med underrättelseförfarandet ökades vid 1975 års fastighetstaxering och innebar bl.a. att såväl den preliminära som den slutliga underrättelsen togs fram maskinellt.

I korthet gick förfarandet till på följande sätt. Ordföranden antecknade beslutet på en fastighetstaxeringsavi. Från avin stansades sedan de uppgifter som skulle finnas med i den preliminära underrättelsen. Denna framställdes därefter maskinellt och sändes av lokal skattemyndighet i vanligt brev till fastighetsägaren. Ordföranden undertecknade inte underrättelsen. I stället angavs namn och adress för honom och vilken fastighetstaxeringsnämnd som fattat beslutet. Förfarandet med den slutliga underrättelsen var detsamma med det undantaget att denna sändes i rekommenderat brev.

Underrättelseförfarandet vid 1975 års allmänna fastighetstaxering anses ha fungerat i stort sett bra. Någon kritik mot att underrättelserna inte var undertecknade har inte framförts. Däremot har viss kritik framförts mot en standardformulering i det slutliga beslutet.

Kommittén anser att det nuvarande systemet har stora fördelar och synes kunna tillämpas i huvudsak även i stora delar vid 1981 års fastighetstaxering.

Vissa justeringar bör emellertid göras. Kommittén vill i detta hänseende särskilt ta upp två frågor. Den ena gäller huruvida fastighetstaxeringsnämndens omprövade beslut skall sändas i rekommenderat eller i vanligt brev. Den andra berör behovet av underskrift i samband med maskinellt framställda underrättelser som

innehåller standardtexter för nämndens beslutsmotiveringar. Dessa frågor behandlas utförligt i lagstiftningen till den nya organisationen för inkomsttaxeringen.

Vid inkomsttaxeringen gällde tidigare att nämnden först sände ut en underrättelse om ifrågasatt avvikelse från självdeklarationen i vanligt brev. Därefter redovisades nämndens slutliga ställningstagande i rekommenderat brev. Detta skedde även om den skattskyldige inte lämnade några erinringar. I många fall var därför innehållet detsamma i de båda underrättelserna. Enligt den nya ordningen skall nämnden sända ut beslut om skattskyldigs taxering i de fall man avvikit från deklarationen. Underrättelsen skall sändas i vanligt brev. Om den skattskyldige begär ny prövning i nämnden beslutar denna antingen att vidhålla sitt tidigare beslut eller att åsätta taxering med viss ändring i förhållande till tidigare beslut. Även dessa beslut sänds i vanligt brev. I särskilda fall får dock underrättelsen rekommenderas eller delgivas. Underrättelseförfarandet har på detta sätt blivit både billigare och mindre omständligt.

När det gäller fastighetstaxeringen ligger det i ägarens intresse att få ett taxeringsvärde som han anser felaktigt omprövat så fort som möjligt. Ett snabbt beslut kan innebära att ett ändrat taxeringsvärde kan användas redan när inkomstdeklarationen skall upprättas. Dröjer beslutet kan fastighetsägaren däremot tvingas anföra besvär över sin inkomsttaxering hos länsskatterätten (fr.o.m. 1 juli 1979 länsrätten) om fastighetstaxeringen sedermera sätts ned. Det ligger alltså i fastighetsägarens eget intresse att han anför besvär så fort som möjligt i de fall som skall överklagas. Det övervägande antalet fastighetsägare torde också lämna sina

besvär i rätt tid. Det torde därför i praktiken inte finnas något större behov av att kunna fastställa exakt den dag då fastighetsägaren fick del av avvikelsen. Med hänsyn härtill anser kommittén att underrättelse om fastighetstaxeringsnämndens beslut regelmässigt bör sändas i vanligt brev. Liksom för inkomsttaxeringen bör försändelsen i särskilda fall få rekommenderas eller delgivas. Det bör ankomma på RSV att lämna närmare anvisningar när detta bör ske.

Vid inkomsttaxeringen skall man i den nya organisationen kunna använda standardtexter för taxeringsnämndernas beslutsmotiveringar. Underrättelserna skall då framställas maskinellt. Föredragande departementschef uttalade i prop. 1977/78:181 s. 222-223 att standardtexter kan godtas men bara i den mån de korrekt återger det fattade beslutet. I vilken utsträckning sådana texter i praktiken kan komma till användning ansåg han inte vara helt klarlagt. Till dess detta skett ansåg han därför att föredragandena i nämnden bör beredas möjlighet att före utsändandet ta del av de maskinellt framställda underrättelserna för granskning av beslutsmotiveringarna. Departementschefen såg det som en fördel även från den synpunkten att kontroll samtidigt kan göras av att uppgifterna i övrigt på underrättelserna stämmer med nämndens beslut. En sådan kontroll torde enligt hans mening inte behövas sedan systemet har intrimmats. Den var dock önskvärd i ett inledningsskede. I fråga om förslaget att slopa underskriften på underrättelserna ställde sig departementschefen i princip positiv. Han ansåg att man inte utan vidare bör avstå från de vinster som ett maskinellt system ger. Framställande av underrättelserna med hjälp av ADB blir inte verkligt rationellt om inte utskrift och kuvertering kan ske i en följd utan avbrott för sortering och ytterligare kontroll eller underskrift.

Att underskrift i ADB-system ersätts med upplysning om vilken tjänsteman som kan svara på eventuella förfrågningar torde enligt departementschefen mottagarna i allmänhet ha förståelse för och inte tillmäta någon större betydelse. En oeftergivlig förutsättning för att man skall kunna avstå från underskrift var dock enligt departementschefen att handlingen inte behöver få den ytterligare granskning som kan företas i samband med ett undertecknande. Eftersom underrättelserna i varje fall under ett inledningsskede skall kontrolleras av föredragandena bör de enligt uttalande i propositionen samtidigt förses med underskrift. RSV skall sedan förfarandet har tillämpats något år redovisa för regeringen vilka erfarenheter som har vunnits och i vilken utsträckning det bedöms som möjligt att slopa underskriften på underrättelserna.

I fråga om fastighetstaxeringen kan kommittén konstatera att systemet med maskinellt framställda underrättelser utan underskrift fungerade i stort sett väl vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Det bör erinras om att underrättelseförfarandet för fastighetstaxeringen är olikt det som gäller för inkomsttaxeringen. Underrättelse vid inkomsttaxeringen sänds bara i de fall taxeringsnämnden avviker från skattskyldigs deklaration. Vid fastighetstaxeringen däremot sänds underrättelse för nämndens samtliga beslut om taxering. En annan viktig skillnad är att fastighetstaxeringsbeslutet motiveras med hjälp av belopp och koder medan däremot beslutsmotiveringarna för inkomsttaxeringen är löpande text med utrymme för stora variationer.

Det är enligt kommitténs uppfattning i första hand kravet på ett korrekt återgivande av beslutet som gör att man för inkomsttaxeringen i början inte ansett sig kunna utnyttja systemet med maskinellt

framställda underrättelser fullt ut. Beslutsmotiveringarna för fastighetstaxeringen består av belopp och koder som sällan kan misstolkas. Den osäkerhet som det innebär att använda systemet med maskinellt framställda underrättelser gäller därför endast i liten utsträckning för fastighetstaxeringen. Ett annat skäl för att använda systemet är den stora mängd beslut det här är fråga om.

Frågan om hur utförligt de maskinellt framställda underrättelserna med standardtext behöver redovisa fastighetstaxeringsnämndens beslut har berörts av JO med anledning av klagomål över fastighetstaxeringsnämnders bristfälliga beslutsmotiveringar (JO:s ämbetsberättelse 1977/78 s. 292). JO anförde därvid bl.a. följande.

> RSV har anfört att nämndernas uppgiftsskyldighet ökat med varje fastighetstaxering och att det skulle uppstå stora praktiska problem om datamässigt framställda underrättelser inte skulle kunna anses lämna tillräcklig motivering för åsatt taxeringsvärde. Enligt min mening ger också de datamässigt framställda underrättelser som använts vid 1975 års fastighetstaxering i de flesta fall fastighetsägarna tillfredsställande motivering till åsatta taxeringsvärden. Någon anledning att frångå systemet med datamässigt framställda underrättelser vid fastighetstaxeringar kan jag inte se. De klagomål som inkommit till JO visar emellertid att det tillämpade systemet varit alltför stelt för att tillgodose samtliga fastighetsägares behov av motivering.
>
> ---
>
> RSV nämner i sitt yttrande hit att det kan ifrågasättas om inte ytterligare uppgifter borde finnas med i underrättelser om nämndens beslut. Förslag av formlös information redovisas också. Malmgrens fall visar att det föreligger behov av dylika förbättringar av det nuvarande systemet.

Kommittén anser i likhet med JO att de maskinella underrättelserna vid 1975 års fastighetstaxering i de flesta fall gav fastighetsägarna tillräcklig information. Det gäller särskilt småhus, hyreshus och jordbruksfastigheter, där redovisningen av de väsentliga värdefaktorerna (t.ex. standard, storlek, ålder) i regel ger tillräckliga upplysningar om grunderna för besluten.

Däremot torde redovisningen av beslutet för industrifastigheter inte ha varit helt tillfredsställande. För denna kategori anser kommittén att grunderna för beslutet i de flesta fall bör redovisas mer utförligt än vid 1975 års taxering. I vart fall bör såväl tillämpad värderingsmetod som använda värdefaktorer redovisas.

I vissa fall bör kompletterande uppgifter lämnas utöver dem som framställs maskinellt, t.ex. en motivering av hur eventuella säregna förhållanden har bedömts. I regel blir detta aktuellt först vid beslut efter erinringar från fastighetsägaren men kan också behövas i underrättelse om det första beslutet om taxeringen. Som exempel kan nämnas beslut avseende vissa vattenfallsenheter. Genom en utförligare beslutsredovisning, som underlättar för fastighetsägaren att förstå nämndens beslut, kan man undvika onödiga erinringar och besvär i fråga om fastighetstaxeringsnämndens beslut.

När det gäller underrättelse om ett omprövat beslut kan det ibland vara lämpligt att nämnden med hänsyn till vad som anförts i erinringarna lämnar kompletterande uppgifter utöver dem som kan framställas datamässigt. Då nämnden kompletterar den maskinellt framställda underrättelsen med särskilda beslutsgrunder bör underrättelse om dessa sändas till fastighetsägaren tillsammans med den maskinellt framställda underrättelsen. Samma rutiner bör då tillämpas som vid underrättelse om skiljaktig mening.

Kommittén föreslår att ett maskinellt underrättelseförfarande utformas i enlighet med vad nu har anförts. Bestämmelserna härom bör tas in i 20 kap. 14, 18 och 19 §§ FTL.

Underrättelserna om fastighetstaxeringsnämndernas beslut bör även fortsättningsvis framställas maskinellt i huvudsak enligt vad som skedde vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Det behövs emellertid enligt kommitténs uppfattning ibland ytterligare information i underrättelserna för att klargöra beslutets innehåll för fastighetsägarna.

26.2.4 Innehållet i beslut om taxering

Bestämmelser om vad fastighetstaxeringsnämndernas preliminära och slutliga beslut skall innehålla finns inte i TL. Däremot finns i 73 § TK bestämmelse om vilka uppgifter i beslutet som skall föras in i fastighetslängden. Denna skall särskilt uppta nämndens beslut om fastighetens beskattningsnatur, indelning i taxeringsenheter, enheternas skattepliktsförhållanden samt taxeringsvärde, delvärde och däri ingående värde, som enligt anvisningarna till 10 § KL skall urskiljas och särskilt anges. I längden skall vidare enligt RSV:s närmare anvisningar anges grunderna för beslutet och övriga uppgifter om fastigheten för taxeringen. Enligt 152 och 154 §§ TL skall lokal skattemyndighet underrätta fastighetsägarna om innehållet i fastighetstaxeringsnämndens preliminära och slutliga beslut.

Innehållet i fastighetstaxeringsnämnds beslut är av naturliga skäl ett annat än det som innefattas i inkomsttaxeringsnämnds beslut. Vid fastighetstaxeringen bestäms inte bara taxeringsvärdet och beskattningsnatur m.m. Också grunderna för dessa beslut fastställs. Dessa grunder är värdefaktorer, tillämpliga riktvärden, arealer m.m. De redovisas i den omfattning som behövs för att ägaren skall kunna se hur taxeringsvärdet har beräknats. De uppgifter som innefattas i fastighetstaxeringsnämnds beslut och grunderna för detta och som redovisas till fastighetsägaren är därför betydligt flera än i fråga om inkomsttaxeringen.

Kommittén anser att fastighetstaxeringsnämnds beslutsredovisning bör ha i stort sett den omfattning som f.n. anges i 73 § TK. Innehållet i och grunderna för beslutet bör anges i FTL. I enlighet härmed föreslår kommittén att i FTL tas in bestämmelser av följande innebörd.

Fastighetstaxeringsnämnds beslut skall innehålla uppgifter om fastighets indelning i taxeringsenheter, samt varje sådan enhets beskattningsnatur och skattepliktsförhållande. Vidare skall för varje skattepliktig taxeringsenhet anges taxeringsvärdet och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet. Även grunderna för beslutet skall redovisas. Detta gäller t.ex. uppgifter om värdefaktorer och riktvärden. Om säregna förhållanden påverkat taxeringen skall detta anges. Tillsammans med beslutet skall även redovisas andra för taxeringen betydelsefulla uppgifter t.ex. om nybyggnadsår och storlek för varje byggnad, som utgör särskild värderingsenhet.

Värdet av en enskild värderingsenhet anges i fulla tusental kronor. Avrundning sker så att överstigande belopp, som inte uppgår till fullt tusental kronor, faller bort.

Arealuppgift skall i beslutet anges för varje taxeringsenhets totala, enskilt innehavda landareal. Arealen för lantbruksenhet anges därvid i hektar med fyra decimaler. För övriga enheter anges arealen i kvadratmeter. Totalarealen för lantbruksenhet delas upp på olika ägoslag. Har åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment delats in i flera värderingsenheter tas arealen med för varje sådan enhet. Avrundning av arealen för ägoslag m.m. sker till hela hektar. Areal som understiger 0,5 hektar redovisas inte särskilt. För tomtmark som ligger på lantbruksenhet anges arealen i såväl hektar som kvadratmeter. Denna arealredovisning överensstämmer med den som enligt RSV:s anvisningar gällde vid 1975 års fastighetstaxering. För tomtmark på jordbruksfastighet behövde dock inte arealen anges i kvadratmeter.

Liksom nu bör de lokala skattemyndigheterna underrätta fastighetsägarna om nämndernas beslut. Myndigheterna bör därutöver underrätta fastighetsägarna om deras möjligheter att lämna erinringar mot nämndens beslut. Vidare skall anges i vilka fall ny underrättelse kommer att sändas ut. Upplysningar skall också lämnas om hur fastighetsägare anför besvär över fastighetstaxeringsnämndens beslut. Slutligen skall ägaren underrättas om skiljaktig mening som antecknats i protokoll eller annan handling.

Fastighetstaxeringsnämndens beslut och grunderna för dessa bör enligt vad som nu har angetts tas in i fastighetslängd och stomme till sådan längd.

De nu föreslagna bestämmelserna bör tas in i 20 kap. 12-14 och 20 §§ FTL.

26.2.5 Fastighetslängd

F.n. gäller att fastighetstaxeringsnämndens preliminära beslut tas in i stomme till fastighetslängd. De slutliga besluten tas in i fastighetslängd. Nämndens beslut i fråga om byggnader på annans mark med ett värde understigande 5 000 kr. längdförs dock inte. Närmare föreskrifter om fastighetslängd meddelas av regeringen (150 § 2 mom. TL). I 73 § TK ges detaljföreskrifter om innehållet i längden enligt vad som redovisas i avsnitt 26.2.4.

Kommittén anser att det materiella innehållet i längdföringsreglerna i stort sett bör vara oförändrat. Vissa justeringar bör dock ske när bestämmelserna förs över till FTL. I avsnitt 26.2.3 har kommittén föreslagit att ordningen med preliminära och slutliga beslut skall ersättas med en enhetlig form av beslut om taxering. Bestämmelserna i FTL bör därför ange att

fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering skall föras in i fastighetslängd och stomme till sådan längd.

Regeln att småbyggnader på annans mark inte skall tas upp i fastighetslängd infördes i samband med 1975 års allmänna fastighetstaxering och innebar ett lagfästande av tidigare praxis. Denna åtgärd har medfört arbetsbesparing för fastighetstaxeringsnämnderna och de lokala skattemyndigheterna.

För fastighetstaxeringens del behövs inte uppgifter om dessa byggnader i längden. Vid FoB 80 skall emellertid uppgifter om alla byggnader som innehåller bostadslägenheter samlas in i samband med fastighetstaxeringen. För att detta skall vara möjligt krävs att byggnaderna finns redovisade i fastighetslängden. Kommittén har tidigare föreslagit att byggnader med ett värde understigande 10 000 kr. inte skall åsättas något taxeringsvärde. Detta gäller såväl då byggnad och tomt har samma ägare som då de har olika ägare. Enligt kommitténs uppfattning bör sådan byggnad om den står på annans mark inte längdföras. Används en sådan byggnad till stadigvarande bostad bör den dock med hänsyn till FoB 80 tas upp i fastighetslängden.

Enligt 5 § 1 mom. c) KL är staten tillhörig fastighet som används för försvarsändamål undantagen från skatteplikt. Kommittén har i avsnitt 7.4.4.1 föreslagit att detta undantag skall utvidgas till att omfatta samtliga försvarsbyggnader och mark till dessa. Om det på en i övrigt skattepliktig fastighet finns byggnad som används för försvarsändamål skall denna enligt reglerna om indelning i taxeringsenheter brytas ut och bilda en särskild taxeringsenhet. Av sekretessskäl bör sådana byggnader inte redovisas i fastighetstaxeringslängden. Föreskrifter härom bör tas in i 20 kap. 20 § FTL.

F.n. gäller att stommen till fastighetslängd sedan de preliminära besluten har blivit införda där, skall hållas tillgänglig under tio dagar på lämplig expedition inom kommunen (152 § TL). Denna bestämmelse gör det möjligt för fastighetsägarna att få information om fastighetstaxeringens resultat mera allmänt och att jämföra taxeringsvärdet på den egna fastigheten med värden på liknande fastigheter. En motsvarande regel bör tas in i 20 kap. 21 § FTL.

Enligt 154 § 2 mom. TL skall fastighetslängden i bestyrkt avskrift läggas fram offentligen inom kommunen i den ordning regeringen föreskriver. Detta skall ske under en tid av minst tre veckor före den 15 juni. Genom denna utställning underrättas fastighetsägaren om nämndens beslut och har möjlighet att anföra besvär om han så önskar. Utställningen ger också fastighetsägaren upplysningar om taxeringsutfallet. Kommittén har inte funnit skäl till ändring av reglerna på denna punkt. Bestämmelserna föreslås därför bli överförda till FTL, varvid emellertid utställningstiden bör ändras. Tidigare har kommittén föreslagit att underrättelse om nämndens omprövade beslut skall sändas ut senast den 15 juni. Med hänsyn härtill och till att juli är normal semestertid förordar kommittén att utläggningen sker under minst sex veckor före den 15 augusti. En bestämmelse härom bör tas in som ett andra stycke i 20 kap. 22 §.

I 152 § första och fjärde styckena samt 153 § andra stycket TL finns bestämmelser om sändandet av deklarationer och stomme till fastighetslängd mellan ordföranden och lokal skattemyndighet. Enligt kommitténs uppfattning bör dessa ordningsregler inte tas in i FTL utan i stället meddelas i verkställighetsföreskrifter.

Kommittén har i avsnitt 26.2.4 föreslagit vilka uppgifter som skall innefattas i beslut om taxering enligt FTL. Förslaget överensstämmer i stort med vad som f.n. enligt 73 § TK skall tas in i fastighetslängd och stomme till fastighetslängd. Enligt kommittens uppfattning bör de uppgifter som redovisas i beslut om taxering tas in i fastighetslängden.

I längden bör även liksom nu föras in vissa uppgifter trots att de inte utgör en del av fastighetstaxeringsnämndens beslut. Detta gäller t.ex. sådana uppgifter som enbart är av intresse för folk- och bostadsräkningen. Någon uttrycklig bestämmelse härom bör inte tas in i FTL. I stället bör i lagen anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om fastighetslängd och stomme till sådan längd. Som exempel på sådana föreskrifter kan nämnas bestämmelserna om fastighetslängdens indelning. Enligt kommittens uppfattning bör stommen till fastighetslängd upprättas för varje fastighetstaxeringsdistrikt. Fastighetslängd bör liksom f.n. upprättas församlingsvis.

F.n. får lokal skattemyndighet enligt 156 § TL besluta om rättelse av fastighetslängd i det fall fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering inte förts in i längd inom föreskriven tid. Detsamma gäller om taxering har införts i längden för annan fastighet än den taxeringen avsett, om taxering har blivit uppenbarligen felaktigt införd i längd eller anteckning om ägare i fastighetslängd blivit oriktig.

Lokal skattemyndighet får vidare besluta om rättelse i beslut om taxering om nämndens beslut har blivit oriktigt till följd av uppenbar felräkning eller uppenbart felaktig överföring av belopp eller annan uppgift från den allmänna fastighetsdeklarationen.

Myndigheten skall dock inte besluta om rättelse, om särskilda skäl föranleder att fastighetstaxeringsrätten (länsrätten efter den 1 juli 1979) i stället bör avgöra frågan.

För att rättelse skall få göras måste anmärkning i fråga om felaktigheten ha gjorts till lokal skattemyndighet senast den 1 oktober under taxeringsåret.

Innan rättelse beslutas skall, om hinder inte möter, yttrande inhämtas från fastighetens ägare. Yttrande skall också, om det inte är överflödigt, inhämtas från fastighetstaxeringsnämndens ordförande.

Lokal skattemyndighet skall, om det inte är uppenbart överflödigt, sända underrättelse till fastighetens ägare i rekommenderat brev rörande rättelsebeslutet. Skattechefen och vederbörande kommun skall också underrättas.

Talan mot beslut om rättelse får inte föras särskilt. Däremot får talan föras mot taxeringen även i den del rättelsebeslutet avser. Regeringen meddelar närmare föreskrift om förfarandet vid rättelse. Sådana föreskrifter har meddelats i 76 b § TK.

Enligt kommitténs uppfattning ger bestämmelserna i 156 § en möjlighet att snabbt och smidigt rätta uppenbara felaktigheter vid längdföring och i fastighetstaxeringsnämnds beslut. Denna möjlighet bör därför behållas. Vissa justeringar bör också göras då reglerna förs över till FTL. Kommittén har tidigare föreslagit en förlängning av lokal skattemyndighets arbetsperiod i samband med allmän fastighetstaxering. Tidpunkten då anmärkning senast skall göras om felaktighet bör därför anges till den 1 december i stället för som nu den 1 oktober. Beslut om rättelse

bör i likhet med vad som gäller för fastighetstaxeringsnämndens beslut om taxering sändas i vanligt brev.

Bestämmelserna om besvär över beslut om rättelse bör i princip vara oförändrade. En närmare redovisning av kommitténs överväganden i fråga om besvärsreglerna sker i ett senare betänkande.

De nu berörda reglerna bör tas in i 20 kap. 23 § FTL.

27 KOSTNADER FÖR DEN ALLMÄNNA FASTIGHETSTAXERINGEN ÅR 1981

Kostnaden totalt för den allmänna fastighetstaxeringen kan beräknas till ca 210 milj. kr. Nedanstående sammanställning ger en uppfattning om kostnadernas fördelning på dominerande poster. Beräkningarna är baserade på kostnadsnivån år 1978.

Kostnadsberäkningarna grundas dels på föreliggande förslag till förfarande vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1981 och dels på erfarenheter från tidigare allmänna fastighetstaxeringar. Den uppskattning som varit nödvändig vid beräkningarna grundar sig så långt det varit möjligt på det planeringsarbete som redan utförts. Detta gäller exempelvis kostnaderna för utbildning och blanketter. Kostnaderna för LMV, Sveriges lantbruksuniversitet och skogsstyrelsen överensstämmer med kalkyler som upprättats i samband med överenskommelserna om medverkan i taxeringsarbetet.

I beräkningarna har kommittén valt att inte särskilt beakta den medverkan i granskningsarbetet som förutsatts ske från den lokala skattemyndigheten, beroende på osäkerheten i omfattningen av denna medverkan. Kommittén har i stället räknat med granskning från ordförandens sida i samma omfattning som vid 1975 års fastighetstaxering. Den kostnadsökning som granskning av den lokala skattemyndigheten medför synes kunna kvittas mot en ungefär lika stor kostnadsminskning beträffande ordförandens arbete.

Jämförelser med den allmänna fastighetstaxeringen år 1975 kan vara av intresse utan att allt för långtgående slutsatser bör dragas härav. Enligt tillgängliga uppgifter uppgick kostnaden för taxeringen år 1975 till ca 52 milj. kr. Analyser av beräkningarna visar emellertid att uppgiften måste bedömas som osäker. Den verkliga kostnaden var väsentligt större. Det bör särskilt observeras att ersättningar för förtroendevalda ledamöter, som kostnadsberäknats till 34 700 000 kr. år 1981, inte ingår i den beräknade kostnaden för taxeringen år 1975.

Skillnaden i övrigt mellan kostnaderna åren 1975 och 1981 kan till stor del förklaras av förändringarna i kostnadsläget. Återstående del av skillnaden kan till väsentlig del härledas till de förändringar kommittén föreslagit i syfte att förbättra taxeringsresultatet. Särskilt kan här framhållas tidigareläggningen av förberedelsearbetet samt en utökad medverkan av lantmäteriverket och anlitande av skogsstyrelsen i utvecklingsarbetet.

	1977/78	1978/79	1979/80	1980/81	Summa
LMV	1 300 000	1 500 000	31 850 000	10 650 000	45 300 000
Sveriges lantbruksuniversitet	350 000	350 000	250 000		950 000
Skogsstyrelsen		3 725 000	4 085 000	200 000	8 010 000
RSV					
- systemering		30 000	440 000	330 000	800 000
- programmering			600 000	500 000	1 100 000
Länsstyrelserna					
- ADB-bearbetningar				8 640 000	8 640 000
- beredning och efterbehandling				400 000	400 000
- arbetsledning				1 680 000	1 680 000
Lokala skattemyndigheterna					
- beredning				18 000 000	18 000 000
- arbetsledning				700 000	700 000
Länsstyrelserna och lokala skattemyndigheterna gemensamt					
- regestering och verifiering				4 500 000	4 500 000
Utbildning			2 800 000	2 000 000	4 800 000
Information			600 000	1 500 000	2 100 000
Blanketter			2 200 000	600 000	2 800 000
Handböcker			1 000 000	200 000	1 200 000
Kartor			1 000 000	4 000 000	5 000 000

	1977/78	1978/79	1979/80	1980/81	Summa
Ersättningar					
- ordförande			6 000 000	37 000 000	43 000 000
- konsulenter			2 000 000	10 540 000	12 540 000
- sakkunniga			100 000	400 000	500 000
Ersättningar					
- förtroendevalda ledamöter			7 000 000	27 700 000	34 700 000
Kostnader för medverkan av allmänheten			200 000	1 300 000	2 500 000
Länsstyrelserna					
- kontaktmännen, F18		512 000	3 400 000	2 560 000	6 472 000
- biträde, div.			1 300 000	900 000	2 200 000
RSV					
- kansli	600 000	600 000	600 000	800 000	2 600 000
- arbets- och referensgrupper	50 000	50 000	50 000		150 000
Totalt	2 300 000	6 767 000	65 475 000	135 100 000	210 642 000

RESERVATIONER OCH SÄRSKILDA YTTRANDEN

1 Reservation av ledamoten Jansson

Under rubriken beskattningsnatur i kap. 9 (4 kap. FTL) diskuteras frågor om fastighets beskattningsnatur. Enligt de bestämmelser som nu gäller skall fastighet taxeras som jordbruksfastighet om den används för jordbruk eller skogsbruk och som annan fastighet om den används för annat ändamål. Som huvudregel gäller att om fastigheten har en areal om minst 5 ha produktiv mark skall fastigheten taxeras som jordbruksfastighet.

Kommittémajoriteten menar att nuvarande regler har gett ett i huvudsak tillfredsställande resultat men konstaterar dock att gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och småhusfastighet har vållat problem.

Enligt kommitténs uppfattning bör det vidare krävas att jord- eller skogsbruk av någon betydelse kan drivas på en fastighet för att den skall få beskattningsnaturen jordbruksfastighet. Man har i betänkandet diskuterat olika kriterier på när jord- eller skogsbruk av någon betydelse skall anses föreligga men har slutligen kommit fram till att det enbart är arealen av brukningsenheten som bör avgöra gränsdragningen. Detta innebär att kommittémajoriteten trots den utveckling som uppenbarligen skett under senare år då det gäller jord- och skogsbruksdriften, utveckling mot större enheter och rationellare bruknings-

metoder, inte funnit skäl att höja arealgränsen utöver vad som nu gäller nämligen 5 ha produktiv mark.

Enligt min uppfattning är gränsen 5 ha allt för låg med hänsyn till den utveckling som ägt rum under senare år. Det är nämligen svårt att hävda att jord- eller skogsbruk av någon betydelse, med moderna brukningsmetoder, skall kunna bedrivas på fastigheter med så liten areal.

Erfarenheterna pekar i stället i den riktningen att dessa små jordbruksfastigheter i allt större utsträckning kommit att fungera som objekt för utnyttjande av underskottsavdrag vid beskattningen och att jord- och skogsbruket som sådant fått en allt mindre betydelse.

Då man numera räknar med att ett familjejordbruk bör innehålla betydligt större areal för att det i någon rimlig mån skall anses vara lönsamt för dess brukare är det enligt min uppfattning orimligt att fastigheter på 5 ha mark generellt skall taxeras som jordbruksfastighet. I motsats till kommittémajoriteten anser jag att gränsen för att en fastighet skall få beskattningsnaturen jordbruksfastighet bör höjas från nuvarande 5 till 10 ha. Fastigheter under 10 ha bör hänföras till beskattningsnaturen annan fastighet.

Efter prövning av lantbruksnämnden bör dock undantag kunna medges i de fall jordbruksfastigheten utgör ett betydande inslag i ägarens sysselsättning. Ett villkor skall därvid vara att denne är bosatt på fastigheten.

Om småhus eller hyreshus med tomt ligger i omedelbar anslutning till lantbruksenhet med minst 10 ha åkermark, betesmark och skogsmark skall bostadsbyggnaden med tomt ingå i lantbruksenheten och således taxeras som jordbruksfastighet. Detta bör dock gälla endast om byggnaden ägs av lantbruksenhetens ägare och används som bostad av denne, arrendator eller dess arbetskraft.

2 Reservation av ledamöterna Hall, Jansson och Malmberg med instämmande av experten Hansson

Kommitténs majoritet anser att övervägande skäl talar för att den ovägda taxeringsnivån bör användas för att mäta relationen mellan taxeringsvärden och marknadsvärden vid de provvärderingar som sker för att slutligt fastlägga taxeringsnivån.

I likhet med majoriteten anser vi att det i motiven bör klarläggas hur relationen mellan taxeringsvärden och marknadsvärden bör mätas och att valet i första hand bör stå mellan måtten ovägd taxeringsnivå och ovägd köpeskillingskoefficient.

Carlegrim m.fl. har i den bilagda utredningen visat, att den ovägda taxeringsvärdenivån överskattar nivån på taxeringsvärdena i förhållande till marknadsvärdena, om köpeskillingarna sprider sig kring marknadsvärdena. Ju mer köpeskillingarna sprider sig kring marknadsvärdena desto större blir överskattningen. Den inverterade ovägda köpeskillingskoefficienten underskattar däremot nivån på taxeringsvärdena om taxeringsvärdena uppvisar en spridning kring den genomsnittliga nivån. Ju större denna spridning är desto större blir underskattningen.

Nackdelen med den ovägda taxeringsvärdenivån är således att den kan ge en överskattning av taxeringsnivån och nackdelen med den ovägda köpeskillingskoefficienten att den kan ge en underskattning. Om spridningen i köpeskillingarna är lika stor som spridningen i taxeringsvärdena blir över- respektive underskattningen lika. Spridningen i köpeskillingarna kan dock bedömas vara större än spridningen i taxeringsvärdena eftersom fastigheternas aktuella belåning påverkar köpeskillingarna och man vid fastig-

hetstaxeringen bortser från aktuell belåning och i stället utgår från en för fastighetstypen normal belåning.

Beträffande provvärderingar för villor, rad- och kedjehus torde man kunna utgå från att de hjälpmedel som används (riktvärdekartor och byggnadsvärdetabeller) ger i stort sett helt riktiga värderelationer mellan olika fastigheter. Spridningen i köpeskillingarna blir då större än spridningen i taxeringsvärden. Beträffande övriga fastighetstyper är kännedomen om de relativa spridningarna dålig men vi anser att det är sannolikt att spridningen i köpeskillingarna är större än i de vid provvärderingen uppskattade taxeringsvärdena. Detta leder till att den ovägda köpeskillingskoefficienten är att föredra, eftersom den leder till en underskattning som är mindre än den överskattning som skulle bli följden av den ovägda taxeringsnivån.

En annan fördel med att använda köpeskillingskoefficienten är att den anknyter till det sätt på vilket man i andra värderingssammanhang vanligen redovisar förhållandet mellan marknadsvärdenivå och taxeringsvärdenivå.

En användning av de ovägda köpeskillingskoefficienterna kan i vissa värderingsområden medföra något större höjningar av taxeringsvärdenivån än vad en tillämpning av den ovägda taxeringsvärdenivån skulle göra. De skillnader som skulle uppkomma på detta sätt är dock väsentligt mindre än de avvikelser från 75 % nivån som kan uppkomma t.ex. genom den föreslagna klassindelningen.

Sammanfattningsvis anser vi således att den ovägda köpeskillingskoefficienten bör användas för att vid provvärderingarna mäta relationen mellan de uppskatta-

de taxeringsvärdena och marknadsvärdena främst därför att den kan förutsättas ge en mindre avvikelse från "sann" nivå än den ovägda taxeringsnivån.

3 Reservation av ledamoten Lundgren

Varje fastighetstaxering måste uppfylla höga krav på noggrannhet och en rättvis bedömning av olika värdepåverkande faktorer. Konsekvenserna för samhället och i synnerhet för de enskilda medborgarna är mycket betydelsefulla. 1981 års allmänna fastighetstaxering skiljer sig naturligtvis inte från tidigare taxeringar i detta avseende. Betydelsen av 1981 års fastighetstaxering kan dessutom komma att vara ännu större, eftersom överväganden kommer att göras om att eventuellt införa någon form av "rullande fastighetstaxering".

Utgångspunkten för det arbete som redovisas i detta betänkande har varit höga krav på noggrannhet. Ett förstärkt lekmannainflytande och större möjlighet till medverkan i förberedelsearbetet för allmänheten föreslås.

Under kommitténs arbete har möjligheten att utställa förslag till markvärdekartor, riktvärdetabeller etc. diskuterats, liksom ett eventuellt remissförfarande till olika organisationer som representerar fastighetsägare. Kommitténs majoritet har emellertid föreslagit att allmänheten ges tillfälle att ge synpunkter genom ett mera "fritt förfarande".

Detta "fria förfarande" kommer med all sannolikhet att ge helt olika möjlighet för medborgarna att redovisa synpunkter på förslagen till riktvärdeta-

beller, markvärdekartor m.m. Enligt min mening borde ett mera formaliserat förfarande därför användas. Principiellt är härvid utställningsförfarandet att föredra framför ett remissförfarande. I det senare fallet kan det vara svårt att finna de olika organisationer som kan anses företräda olika fastighetsägarkategorier. Detta gäller i synnerhet småhusfastigheterna.

Jag anser således att ett utställningsförfarande bör genomföras för att ge allmänheten större möjlighet att medverka i förberedelsearbetet. För att det skall vara möjligt att praktiskt genomföra ett sådant förfarande till en rimlig kostnad bör det förenklas jämfört med det alternativ som belysts i betänkandet. Utställning bör helst ske i varje kommun, men frågan om antalet utställningsplatser bör bedömas länsvis. Undantag från regeln om att utställning bör ske i varje kommun kan därvid godtas. I respektive utställningslokal skall finnas en utförlig beskrivning av innebörden och utformningen av det utställda materialet. Sakkunnig personal behöver däremot inte finnas tillgänglig i den utsträckning som angivits för den av kommittén belysta utställningsmodellen.

Genom ett förenklat utställningsförfarande garanteras varje fastighetsägare eller organisation för fastighetsägare möjlighet att kunna ta del av det material som avses ligga till grund för fastighetstaxeringen.

4 Särskilt yttrande av experten Fridell

1. Val av värdebegrepp till grund för fastighetstaxeringen

I kapitel 2 i betänkandet, Inledning, behandlas i av-

snitt 2.2 fastighetstaxeringens betydelse. Tyvärr har där, vad gäller småhusen, schablonbeskattningen berörts endast översiktligt medan garantibeskattningen behandlats mera ingående. Schablonbeskattningens stora betydelse för skatt och boendekostnader borde ha motiverat en mera utförlig behandling i detta avsnitt av betänkandet och i kap. 10, Allmänt om bestämmande av taxeringsvärde.

I detta senare kapitel fastslår kommittén i avsnitt 10.2.1.3 utan närmare motivering, att marknadsvärdet liksom tidigare bör utgöra den allmänna värderingsgrunden för taxeringen. Närmare bestämt skall taxeringsvärdet bestämmas till det belopp, som motsvarar 75 % av taxeringsenheternas marknadsvärde (lagtexten 5 kap. 2 §), varvid marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret (5 kap. 4 §).

Marknadsvärdena och därmed de efter denna grund bestämda taxeringsvärdena varierar mycket kraftigt mellan olika orter, beroende på att efterfrågan på småhus och tillgången på fastighetsmarknaden av småhusfastigheter är mycket olika. I trakter med en överhettad småhusmarknad översteg taxeringsvärdet redan vid 1975 års taxering inte sällan taxeringsvärdena för helt likadana hus i mera "normala" orter med 75 000 kr. eller mer. Vid 1981 års taxering kommer med stor sannolikhet sådana värdeskillnader att bli ännu större, kanske fördubblade, och dessutom bli mera vanligt förekommande.

Så stora skillnader i taxeringsvärden leder vid nu gällande villaskatteregler till mycket stora skillnader i skatt och boendekostnader. I den bostadspolitiska debatten har därför, bl.a. från Sveriges Villaägareförbund, förts fram tanken att villabeskattning-

en för att undvika sådana skillnader i boendekostnader borde baseras på ett "bostadsvärde" e.d., som varierar mellan olika orter i mindre utsträckning än marknadsvärdena och taxeringsvärdena. Det är troligt att sådana alternativa värdebegrepp kommer att diskuteras av kommittén i samband med behandlingen av det tilläggsuppdrag som kommittén fått att göra en översyn av villabeskattningen. Möjligheten av att kommittén då kan komma att finna, att ett annat värdebegrepp än de på marknadsvärdena grundade taxeringsvärdena kan behöva tas fram för att läggas till grund för villabeskattningen, borde ha omnämnts i betänkandet. Med nuvarande skrivning finns risk att felaktiga slutsatser dras om konsekvenserna av lagförslaget i fråga om villaskatten och boendekostnaderna.

2. Fastighetsägarnas medverkan i förberedelserna för fastighetstaxeringen

I 25 kap. av betänkandet behandlas i avsnitt 25.4 allmänhetens medverkan i förberedelsearbetet. Efter att ha avvisat två alternativ för sådan medverkan, utställningsförfarande och remissförfarande, har kommittén valt att rekommendera vad man benämnt "ett mera fritt förfarande".

Som jag framhållit vid flera tillfällen i kommittén anser man inom småhusägarnas organisationer att det är mycket angeläget att det tillskapas en möjlighet för fastighetsägarna och deras representanter att kunna påverka det för fastighetstaxeringen grundläggande materialet, markvärdekartorna och valet av byggnadsvärdetabell, innan det fastställs av myndigheterna. Frågan är av stor vikt ur principiella, psy-

kologiska och praktiska synpunkter.

Taxeringsvärdena har numera en så stor ekonomisk betydelse för den enskilde, att en möjlighet att rätta till förekommande felaktigheter och ojämnheter i underlagsmaterialet närmast framstår som en ganska självklar demokratisk rättighet. Sådana fel och brister torde vara ofrånkomliga vid det schablonförfarande, som fastighetstaxeringen med nödvändighet måste utgöra, inte minst med hänsyn till den tidspress som föreligger vid förberedelsearbetet. Den utökning av fastighetstaxeringsnämndernas medverkan i förberedelsearbetet, som kommittén föreslår, är värdefull men inte tillräcklig. Även om de flesta av fastighetsägarna antagligen inte kommer att utnyttja en sådan möjlighet att kunna påverka grundmaterialet, framstår den ändå såsom mycket värdefull också ur psykologisk synpunkt då det gäller att undvika oberättigad kritik och misstro mot myndigheternas arbete. Men även från myndigheternas utgångspunkter borde det vara angeläget att få de fel och brister, som finns i materialet, tillrättade om det kan ske med någorlunda enkla medel. Jag anser därför att frågan om allmänhetens medverkan i förberedelsearbetet är av sådan vikt, att den bör behandlas i lagtexten. Där bör sålunda finnas ett stadgande med innebörd, att allmänheten skall beredas möjlighet att under eller omedelbart efter arbetet med riktvärdekartorna ta del av dessa och framföra synpunkter på deras innehåll.

Givetvis bör denna medverkan från allmänhetens sida på detta stadium inriktas på frågor som är gemensamma för fastigheterna inom ett värdeområde och alltså inte på varje enskild fastighets problem och förhållande.

Då det gäller att praktiskt möjliggöra denna medverkan i förberedelsearbetet finns flera alternativ för detta. I likhet med kommittén anser jag att ett formellt remissförfarande inte är praktiskt möjligt att genomföra i varje fall inte för småhusens del. Däremot anser jag att ett enkelt utställningsförfarande både är genomförbart och leder till lägre kostnader än enligt kommitténs uppfattning. Jämfört med de totala kostnaderna för fastighetstaxeringen, över 200 miljoner kronor, är vidare kostnaderna för allmänhetens medverkan så begränsade, att man inte med åberopande av kostnadsskäl bör avstå från sådan medverkan. Enligt min mening torde allmänhetens medverkan bäst ske på följande sätt.

1. En allmänt hållen informationsbroschyr om fastighetstaxeringen bör tillställas varje deklarationspliktig. Denna broschyr bör innehålla information även om riktvärdekartorna och förklaringar till hur de skall tolkas. Den bör distribueras till fastighetsägarna vid lämplig tidpunkt under våren 1980.

2. Informationsmöten bör anordnas för grupper av fastighetsägare, geografiskt och med hänsyn till typ av fastighet, gärna i samråd med fastighetsägarnas organisationer. Härvid bör också uppgift lämnas om tid och plats för utställning av riktvärdekartor eller för motsvarande kontakter med arbetsgruppen inom fastighetstaxeringsnämnden (jfr punkt 3 nedan). Tid och plats för informationsmötena bör delges fastighetsägarna tillsammans med informationsbroschyren eller på annat lämpligt sätt.

3. Enkel utställning av riktvärdekartorna bör ske eller en motsvarande möjlighet finnas för fastighetsägarna att vid direktkontakt med företrädare för arbetsgruppen inom fastighetstaxeringsnämnden få ta

del av och ge sin mening till känna om detta material.

Vad här föreslagits överensstämmer i sak till väsentliga delar med vad kommittén rekommenderat inom ramen för "ett mera fritt förfarande". Vad som främst brister i kommitténs förslag är emellertid att det enligt detta förslag till stor del överlämnas åt de verkställande myndigheterna att själva besluta om och på vad sätt fastighetsägarna skall beredas tillfälle medverka. Så exempelvis uttalas att "arbetsgrupperna om de anser det lämpligt" bör kunna anordna möten för allmänheten etc. Vidare sägs att "Det bör vara möjligt för myndigheterna att där det är lämpligt ordna ett förenklat utställningsförfarande beträffande vissa områden där värderingsfrågorna är svårbedömda". De i motiven angivna riktlinjerna av detta slag är enligt min mening alltför lösligt formulerade för att kunna godtas.

Jag anser därför som nämnts att det i fastighetstaxeringslagen bör klart uttalas att fastighetsägarna skall beredas tillfälle medverka i förberedelsearbetet och vidare att det i förarbetena och i form av tillämpningsanvisningar ges klara riktlinjer för hur denna medverkan skall ske.

5 Särskilt yttrande av ledamöterna Josefson, Lundgren och Stensson

Principen om att taxeringsvärdena skall bestämmas till en viss procentsats (75 %) av marknadsvärdet föreslås gälla vid 1981 års allmänna fastighetstaxering, liksom tidigare.

KUNGL. BIBL. STOCKHOLM

Höjningen av taxeringsvärdena för jord- och skogsbruk vid 1981 års fastighetstaxering kan bedömas bli kraftig mot bakgrund av de stegrade marknadsvärdena för sådana fastigheter. Då taxeringsvärdena ligger till grund för beräkning av kapitalskatt kommer denna att skärpas väsentligt i de enskilda fallen om inga justeringar görs.

För jord- och skogsbruk är det dessutom en väsentlig skillnad mellan marknadsvärdet och ett avkastningsvärde som utgår från normal drift och lönsamhet.

Enligt vår mening är det mot denna bakgrund nödvändigt att reglerna för kapitalbeskattningen ändras så att orimliga ekonomiska och sociala konsekvenser inte uppstår till följd av 1981 års allmänna fastighetstaxering. Beslut om denna ändring bör fattas i god tid före den tidpunkt då taxeringsvärdena vinner laga kraft.

KUNGL. BIBL.
1979-05-07
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1979

Kronologisk förteckning

1. Utbyggt skydd mot höga vård- och läkemedelskostnader. S.
2. Naturmedel för injektion. S.
3. Regional laboratorieverksamhet. Jo.
4. Avskildhet och gemenskap inom kriminalvården. Ju.
5. Konsumentinflytande genom insyn? H.
6. Polisen. Ju.
7. Tandvården i början av 80-talet. S.
8. Löntagarna och kapitaltillväxten 1. Löntagarfonder – bakgrund och problemanalys. E.
9. Löntagarna och kapitaltillväxten 2. Den svenska förmögenhetsfördelningens utveckling. Löntagarfonder och aktiemarknaden-en introduktion. Internationella koncerner och löntagarfonder. E.
10. Löntagarna och kapitaltillväxten 3. Löner, lönsamhet och soliditet i svenska industriföretag. Vinstbegreppet. Den lokala lönebildningen och företagets vinster – en preliminär analys. E.
11. Löntagarna och kapitaltillväxten 4. Lantbrukskooperationen – ideologi och verklighet. E.
12. Svenska kyrkans gudstjänst. Band 4. Evangelieboken. Kn.
13. Konkurs och rätten att idka näring. Ju.
14. Naturvård och täktverksamhet. Jo.
15. Naturvård och täktverksamhet. Bilagor. Jo.
16. Ökad sysselsättning. Finansiella effekter i offentliga sektorn. A.
17. Kulturhistorisk bebyggelse – värd att vårda. U.
18. Museijärnvägar. U.
19. Jaktvårdsområden. Jo.
20. Anhöriga. S.
21. Plötslig och oväntad död – anhörigas sjuklighet och psykiska reaktioner. S.
22. Barn och döden. S.
23. Avgifter i staten – nuläge och utvecklingsmöjligheter. B.
24. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. A.
25. Nya namnregler. Ju.
26. Sjukvårdens inre organisation – en idépromemoria. S.
27. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. Bilagedel. A.
28. Barnolycksfall. S.
29. Lotterier och spel. H.
30. Lotterier och spel. Bilagor. H.
31. Bättre kontakter mellan enskilda och myndigheter. Kn.
32. Fastighetstaxering 81. B.

Statens offentliga utredningar 1979

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Avskildhet och gemenskap inom kriminalvården. [4]
Polisen. [6]
Konkurs och rätten att idka näring. [13]
Nya namnregler. [25]

Socialdepartementet

Utbyggt skydd mot höga vård- och läkemedelskostnader. [1]
Naturmedel för injektion. [2]
Tandvården i början av 80-talet. [7]
Utredningen rörande vissa frågor beträffande sjukvård i livets slutskede. 1. Anhöriga. [20] 2. Plötslig och oväntad död – anhörigas sjuklighet och psykiska reaktioner. [21] 3. Barn och döden. [22]
Sjukvårdens inre organisation – en idépromemoria. [26]
Barnolycksfall. [28]

Ekonomidepartementet

Utredningen om löntagarna och kapitaltillväxten. 1. Löntagarna och kapitaltillväxten 1. Löntagarfonder-bakgrund och problemanalys. [8] 2. Löntagarna och kapitaltillväxten 2. Den svenska förmögenhetsfördelningens utveckling. Löntagarfonder och aktiemarknaden- en introduktion. Internationella koncerner och löntagarfonder. [9] 3. Löntagarna och kapitaltillväxten 3. Löner, lönsamhet och soliditet i svenska industriföretag. Vinstbegreppet. Den lokala lönebildningen och företagets vinster – en preliminär analys. [10] 4. Löntagarna och kapitaltillväxten 4. Lantbrukskooperationen – ideologi och verklighet. [11]

Budgetdepartementet

Avgifter i staten – nuläge och utvecklingsmöjligheter. [23]
1976 års fastighetstaxeringskommitté. 1. Fastighetstaxering 81. [32]

Utbildningsdepartementet

Kulturhistorisk bebyggelse – värd att vårda. [17]
Museijärnvägar. [18]

Jordbruksdepartementet

Regional laboratorieverksamhet. [3]
Naturvårdskommittén. 1. Naturvård och täktverksamhet. [14] 2. Naturvård och täktverksamhet. Bilagor. [15]
Jaktvårdsområden. [19]

Handelsdepartementet

Konsumentinflytande genom insyn? [5]
Lotteriutredningen. 1. Lotterier och spel. [29] 2. Lotterier och spel. Bilagor. [30]

Arbetsmarknadsdepartementet

Sysselsättningsutredningen. 1. Ökad sysselsättning. Finansiella effekter i offentliga sektorn. [16] 2. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. [24] 3. Sysselsättningspolitik för arbete åt alla. Bilagedel. [27]

Kommundepartementet

Svenska kyrkans gudstjänst. Band 4. Evangelieboken. [12]
Bättre kontakter mellan enskilda och myndigheter. [31]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.



LiberFörlag
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-04844-
ISSN 0375-250X