Om tolkningen av 12 § 2 mom. kommunalskattelagen

Av landskamreraren Sven Svensson

Taxeringsförordningen (2 § 1 mom.) skiljer mellan allmän fastighetstaxering, som äger rum vart femte år, och särskild fastighetstaxering, som företas åren däremellan. Vid särskild fastighetstaxering upptas i princip alla fastigheter till taxering, men de vid den allmänna fastighetstaxeringen (eller eventuellt tidigare särskild fastighetstaxering) åsatta värdena skall lämnas oförändrade utom i de fall, då nya värden skall åsättas enligt 12 § 2 mom. kommunalskattelagen. Detta framgår klart och otvetydigt av 177 § 1 mom. taxeringsförordningen, där det i fråga om särskild fastighetstaxering heter: ... "Nämnden har därvid att för varje fastighet, å vilken jämlikt 12 § 2 mom. kommunalskattelagen nytt taxeringsvärde skall sättas, besluta till vilket belopp det nya värdet skall upptagas. För övriga taxering underkastade fastigheter skola nästföregående års taxeringsvärden oförändrade upptagas".

De i 12 § 2 mom. kommunalskattelagen angivna fallen kan (med Eberstein: Om skatt till stat och kommun, sid 722) sammanföras under tre rubriker, nämligen ändring i fråga om indelning i taxeringsenheter (uppdelning eller sammanslagning), ändring i fråga beskattningsnatur (övergång från jordbruksfastighet till annan fastighet eller tvärtom, övergång från skattefri till skattepliktig fastighet) och slutligen substansändring. I sistnämnda fall fordras att fastighetens värde genom naturhändelse (eldsvåda etc.) eller genom mänskligt ingripande (nedrivning av byggnad etc.) minskats eller genom ny-, till- eller ombyggnad ökats med minst en femtedel av värdet, dock ej när fråga är om fortsatt bebyggelse å fastighet, som vid sista taxeringen ej varit färdigbyggd.

För all taxering enligt 12 § 2 mom. kommunalskattelagen gäller regeln i andra stycket, att den skall med iakttagande av de ändringar i avseende å fastigheten, som ägt rum sedan den tidpunkt, det senast åsatta taxeringsvärdet avsett, ske efter det allmänna prisläge och de uppskattningsgrunder i övrigt som tillämpats vid den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen.

Dessa bestämmelser har ständigt varit en källa till bekymmer för taxeringsnämnder, taxeringsintendenter och prövningsnämnder. Speciellt gäller detta i tider av sjunkande penningvärde och då den löpande taxeringsperioden av någon anledning blivit förlängd. Det råder nämligen ett starkt intresse för fastighetsägaren att erhålla ett jämförelsevis högt taxeringsvärde på sin fastighet. Härigenom får han nämligen möjlighet att erhålla lån till förmånligare villkor än eljest. Det har också visat sig svårt för taxeringsmyndigheterna att hålla den prisnivå, som kännetecknade den näst föregående allmänna fastighetstaxeringen. I all-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44

mänhet har väl en viss glidning mot högre taxeringsvärden kunnat iakttas mot taxeringsperiodens slut.

Av en artikel ("Följer man kommunalskattelagen vid taxering?") i tidskriften Byggforum, författad av kamrer Nils Stenqvist framgår nu, att dessa svårigheter blivit lösta. I artikeln gör författaren gällande att det kan starkt ifrågasättas om taxeringsnämnderna verkligen följer kommunalskattelagens bestämmelser, när det gäller taxering av nybyggda fastigheter, som förut saknat taxeringsvärde. Han hävdar att det är felaktigt att i sådant sammanhang tillämpa 12 § 2 mom. kommunalskattelagen, då där endast talas om fastigheter, som förut varit taxerade. Av ordalagen anser han framgå, att detta torde gälla fastigheter, som förut haft ett visst angivet taxeringsvärde, och inte nybyggda fastigheter, som saknar dylikt värde. En nybildad fastighet har aldrig haft något taxeringsvärde. Det är ju ganska långsökt att hävda — menar författaren — att stamfastigheten, från vilken en nybildad fastighet avstyckats, haft taxeringsvärde och på så sätt få fram ett råmarkspris för den nybildade fastigheten och härigenom åberopa 12 § 2 mom. Om man förutsätter, att en nybildad fastighet, som avstyckats från en jordbruksfastighet, år 1957 hade ett råmarkspris av kronor 1:— per kvm. men sedan har tillkommit stadsplan, vatten, avlopp, gator m. m. så att avstyckningen kostar t. ex. 100 kronor per kvm., skulle konsekvensen av taxeringsmyndigheternas inställning bli att det nya taxeringsvärdet skulle sättas efter 1 krona per kvm., som gällde år 1957.

I stället vill författaren för nybyggda fastigheter tillämpa 9 § kommunalskattelagen enligt vilken stadgas: "Taxeringsvärde skall . . . åsättas till det belopp, som prövas utgöra taxeringsenhetens värde efter ortens pris (saluvärdet)." Han hänvisar vidare till anvisningarna och bestämmelsen: "Vid värdering måste alltid fasthållas, att det, oavsett vilken metod som användes för denna alltid är det allmänna saluvärdet, som skall vara utslagsgivande för taxering." Han åberopar vidare ett uttalande av kammarrätten i proposition nr 220 år 1932, att enligt kammarrättens mening skulle det vid omtaxering vara i överensstämmelse med den materiella rättens krav att hänsyn togs till alla omständigheter, som kunde tjäna till ledning för utrönandet av det verkliga värdet. Av detta uttalande finner han, att det t. o. m. tydligt utsagts, att saluvärdet skall vara utslagsgivande även vid nytaxering. Vidare finner han att taxeringsnämnderna inte bara åberopar 12 § kommunalskattelagen felaktigt utan även missuppfattat meningen med uttrycket "det allmänna prisläge och uppskattningsgrunder etc.", och fortsätter. Allmänt prisläge vid taxeringsperiodens ingång kan man inte få fram utan att man går efter de allmänna uppskattningsgrunderna, i detta fall avkastningsvärdet å fastigheten, à-priser o. dyl. Skall man följa samma uppskattningsgrunder, principer under hela taxeringsperioden måste man väl använda sig av fastighetens avkastningsvärde, à-pris m. m. för att få fram det allmänna prisläget vid taxeringstillfället och inte det allmänna prisläge man fick fram vid taxeringsperiodens början. Detta motiverar han med att en fastighets avkastningsvärde, à-pris o. dyl. exempelvis år 1963 är högre än det var år 1957. Därför kan man inte få samma prisläge år 1963 som år 1957 om man skall följa samma principer, uppskattningsgrunder, som man gjorde år 1957.

Kommen så långt i sitt resonemang är författaren, — som tidigare "starkt ifrågasatt" resp. "enligt sitt förmenande" funnit taxeringsnämndernas tolkning felaktig — övertygad att en feltolkning av lagen verkligen föreligger och att konsekvensen måste bli att taxeringsnämnderna sätter samma taxeringsvärde 1957 som 1963 på likartade fastigheter med samma storlek och standard, trots att priserna och avkastningsvärdena är väsentligt högre år 1963 än år 1957. Han slutar så sin artikel med ett konstaterande att taxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44

ringsvärdena verkligen är missvisande genom att hänvisa till det överpris som redan år 1961 fick betalas för olika slag av fastigheter. Han befarar också att ännu större differenser kommer att uppstå i fortsättningen på grund av taxeringsperiodens förlängning. Så långt artikeln.

Den mest närliggande kommentaren till den nu refererade artikeln torde väl vara, att om det verkligen förhöll sig så med tolkningen av bestämmelserna, som däri gjorts gällande, skulle rikets taxeringsintendenter och taxeringsnämndsordförande ha all anledning att dra en lättnadens suck. Allt det arbete och den möda, som man nödgats nedlägga på att söka hålla en så jämn taxeringsnivå som möjligt och förhindra uppåtglidning av taxeringsvärdena, skulle inte längre behövas, och dessa funktionärer skulle med jämnmod i sina fastighetslängder kunna betrakta hur taxeringsvärdena på likvärdiga fastigheter skiljer sig med 50 % eller mera.

Men i själva verket är väl också detta den enda positiva kommentaren som kan göras. Författarens funderingar i saken får betraktas som helt oriktiga. När det gäller att gendriva påståendena i den berörda artikeln får man till en början uppmärksamma grunden för bestämmelsen i andra stycket av 12 § 2 mom. Bestämmelsen återfinnes i en skatteförfattning och liksom alla skattebestämmelser åsyftar den ytterst att såvitt möjligt åstadkomma en likformig och rättvis beskattning. Taxeringsvärden åsättes sålunda i beskattningssyfte. Vid kommunalbeskattningen utnyttjas de för garantiskatten på fastigheter; i den statliga beskattningen användas de för förmögenhetsskatten och i andra sammanhang. Att taxeringsvärdena sedan sekundärt kan användas vid belåning av fastigheter och till och med i vissa författningar såsom i sparbankslagen, förmynderskapslagstiftningen m. fl. tillagts en viss betydelse i annat hänseende är en sak för sig. Det primära syftet är beskattningssyftet. Man kan således utgå från att den ifrågavarande bestämmelsen i 12 § 2 mom. KL tillkommit för att åvägabringa att likvärdiga fastigheter — oavsett om deras taxeringsvärden bestämts i den allmänna fastighetstaxeringen eller senare under taxeringsperioden — såvitt möjligt blir upptagna till samma värden.

I detta sammanhang kan det måhända finnas anledning att se något på tillkomsten av 12 § 2 mom. kommunalskattelagen. Sedan början av 1800-talet har i vart fall den principen gällt, att värden som åsatts vid allmän fastighetstaxering varit bestående under viss tid, i allmänhet tre år. Sedan 1897 har gällt en tid av fem år. I bevillningsförordningarna har i allmänhet stadgats att omtaxering får ske endast i vissa specialfall. Principen att vid omtaxering den tidigare värdenivån skolat gälla uppehölls i vart fall i praxis under 1910-talet på det sätt, att vid en uppdelning av taxeringsenhet i flera, summan av de vid omtaxeringen åsatta taxeringsvärdena inte fick överstiga det tidigare för hela enheten gällande värdet. (Eiserman-von Wolcker sid. 348).

Nuvarande 12 § 2 mom. kommunalskattelagen går tillbaka på 10 § 2 mom. i 1920 års förslag till kommunalskattelag (prop. 191/1920). Till den då föreslagna bestämmelsen anförde dåvarande departementschefen (Thorsson; sid. 417):

"Vid en sådan omtaxering böra alltså ej taxeringsmyndigheterna nöja sig med en uppdelning, respektive sammanslag-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44

ning, av de redan åsatta taxeringsvärdena, utan de skola företaga ny värdering med hänsyn till alla de förändringar, som inträtt i fråga om fastigheterna. Däremot bör enligt min mening hänsyn ej tagas till värdeökning eller värdeminskning, som härröra från förändringar i det allmänna prisläget överhuvudtaget, enär dessa förändringar äro desamma även för de fastigheter, som icke få sina taxeringsvärden ändrade. Omtaxeringen bör alltså ske med hänsyn till den prisnivå, som rådde vid senaste *allmänna* fastighetstaxering."

Ännu något närmare den nuvarande formuleringen av hithörande bestämmelser ligger den av 1921 års kommunalskattekommitté föreslagna (SOU 1924: 53). Kommittén som hänvisar till 1920 års förslag, motiverar inte närmare bestämmelsen, men i den föreslagna lagtexten har intagits, att taxeringen skall verkställas med hänsyn till det allmänna prisläge, som rått vid närmast föregående allmänna fastighetstaxering. I den icke antagna propositionen nr 102 till 1927 års riksdag har man slutligen nått fram till den sedermera år 1928 (prop. nr 213) antagna formuleringen av 12 § 2 mom. kommunalskattelagen. Särskild motivering som i detta sammanhang kan vara av intresse lämnades inte i någondera av dessa propositioner. De hithörande bestämmelserna har fått sin slutliga utformning år 1932. Då infördes möjligheten till omtaxering av fastighet, som förut varit undantagen från skatteplikt, och av fastighet, som vid senaste taxering ännu ej färdigbyggts. Beträffande andra stycket av ifrågavarande moment anfördes i den promemoria som låg till grund för propositionen (220/1932) följande.

"Spörsmålet, i vilka avseenden omvärdering, varom nu är fråga, bör få äga rum har tidigare varit föremål för ett övervägande. I 1920 års proposition nr 191 behandlas det jämförelsevis ingående. Departementschefen framhöll där att hänsyn borde tagas till alla de förändringar, som inträtt i fråga om en fastighet, men däremot ej till ändringar i fråga om prisläget. Nu har det fall förekommit, att beträffande skogsfastighet, från vilken i samband med försäljning utskilts viss obetydlig del och som på grund av ändringen i fråga om taxeringsenhet skolat omtaxeras, omtaxeringen föranlett en fördubbling av det ursprungliga taxeringsvärdet, beroende på en väsentlig ökning av den antagna siffran för relativ skogstillgång. Detta kan knappast stå i god överensstämmelse med den grundtanke, som ligger bakom förevarande lagrum och som kommit till uttryck bland annat i bestämmelsen om prisnivån.

Sådan omformulering föreslås därför av sista stycket i 12 § 2 mom. att omtaxeringen skall ske med hänsyn till förekomna ändringar i avseende å fastigheten. Att införa ett direkt förbud mot andra jämkningar har knappast ansetts påkallat. En viss rörelsefrihet synes vara motiverad. Om emellertid lagrummets egentliga syfte kommer bättre till uttryck än hittills i lagtexten, bör en tolkning, som utesluter ett sådant resultat som det antydda, vara möjlig. Vad angår fastighet, som övergår från skattefri till skattepliktig, synes fullständig omvärdering böra företagas. Införande av uttryckligt stadgande härom torde giva anledning till ett e contrario sluta till en mera begränsad omvärdering enligt förra punkten i ifrågavarande stycke."

I yttrande över detta förslag har kommarrätten gjort det uttalande, som citeras i den ifrågavarande artikeln, på vilket citat författaren bl. a. byggt sina slutsatser. Det hör till saken att kammarrättens yttrande avsåg frågan om vid omtaxering under löpande taxeringsperiod fel som uppkommit vid den allmänna taxeringen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44

skulle kunna rättas mot vederbörandes bestridande. Författaren har heller inte omnämnt att departementschefen i sitt uttalande gendrivit kammarrättens uppfattning och yttrat följande.

"Det synes mig också, att, om det överhuvudtaget skall anses ligga någon mening i att taxeringsvärden bliva lagakraftvunna och gällande under en femårsperiod utan att annorledes än på grund av ändringar omtaxering skall äga rum, så bör denna verkan också sträcka sig så långt, att vad som en gång bestämts ej skall upprivas. Kammarrättens uppfattning borde väl följdriktigt leda därhän, att det ur materiell synpunkt vore önskvärt att förelupna fel rättades om och när de upptäcktes. En dylik ståndpunkt synes ej överensstämma med allmänt vedertagen uppfattning. Därest av ovidkommande anledning — t. ex. om avskiljande från en stor fastighet av ett mindre område föranleder uppdelning av taxeringsenheten — den gamla taxeringen måste rubbas, bör detta ej tagas till intäkt för annan rubbning än som föranledes av ändringen. Detta betyder givetvis ej, att den nya taxeringsenhetens sammanlagda värde måste bli lika med den gamla taxeringsenhetens värde, även om detta ofta kan anses bliva fallet.

— — — — — — — —

Det väsentliga synes vara att få fram den allmänna grundsatsen, att taxeringen bör ske efter i stort sett samma grunder som den allmänna taxeringen. Att beträffande fastighet, som övergått från skattefri till skattepliktig, fullständig omtaxering bör äga rum efter den gamla prisnivån, synes böra följa därav att beträffande dylig fastighet olika omständigheter blivit mindre noggrant prövade vid den allmänna taxeringen."

För att nu återgå till den aktuella artikeln så går författarens argumentation till en början ut på att andra momentet i 12 § endast skulle avse fastigheter som förut varit taxerade. Fastigheter, som tidigare inte haft något taxeringsvärde, skall sålunda inte taxeras efter förevarande moment. Mot hela resonemanget kan invändas att nya taxeringsvärden under löpande taxeringsperiod *endast* kan åsättas med stöd av 12 § 2 mom. KL. Detta framgår som ovan framhållits alldeles klart av 177 § 1 mom. TF. För den händelse således fråga är om ett fall, som inte kan hänföras under någon av omtaxeringsfallen, så kan denna fastighet under löpande period överhuvudtaget icke åsättas taxeringsvärde. Men vidare gäller också att varje taxering som verkställes jämlikt 12 § 2 mom. skall ske efter det prisläge som rådde vid närmast föregående allmänna fastighetstaxering. Detta framgår lika klart och tydligt av andra stycket i 12 § 2 mom. Om man antar, att författarens ärende varit att åstadkomma en lättnad för lånesökande fastighetsägare, så har han nu kommit ur askan i elden. Ty skulle hans argumentation om "de nya fastigheterna" vara riktig, så kan inte erhållas ens det lägre taxeringsvärde som tidigare brukat åsättas, långt mindre ett högre.

Författarens argumentering för en tillämpning av värderingsreglerna i 9 § i stället för reglerna i 12 § 2 mom. faller helt vid sidan av hans resonemang i övrigt. I själva verket förhåller det sig så att vid en tillämpning av bestämmelserna i 12 § 2 mom. KL alltid *också* bestämmelserna i 9 § skall tillämpas, men vid omtaxeringen måste man hänföra sig till det allmänna saluvärdet vid den senaste allmänna fastighetstaxeringen. Dessa bestämmelser — i 9 § och 12 § — utgör sålunda inte alternativ till varandra.

Det bör observeras att enligt andra stycket i 2 mom. skall hänsyn tas till de ändringar som skett beträffande fastig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44

heten. I själva verket är det ju detta förhållande, som nödvändiggör omtaxering. Har ett visst tomtmarksområde exploaterats under den löpande perioden så att gator, stadsplan, avlopp etc. tillkommit, torde vid en omtaxering markens värde få upptas till vad en på detta sätt utrustad mark skulle ha betingat vid tiden för senaste allmänna fastighetstaxering.

Författarens funderingar hur man får fram den allmänna prisnivån vid den senaste fastighetstaxeringen må strängt taget lämnas därhän. Det är ju självklart att, om man med tillämpning av de vid den allmänna fastighetstaxeringen följda grunderna använder sig av det nuvarande avkastningsvärdet eller det nuvarande à-priset, resultatet kommer att bli ett högre taxeringsvärde än som skulle framkommit om fastigheten taxerats 1957. I själva verket måste man utgå från det avkastningsvärde fastigheten skulle ha haft 1957 eller det à-pris, som då var gällande.

Vad författaren slutligen uttalar angående konsekvenserna av den s. k. feltolkningen, så får man självfallet på grund av penningvärdets fall fram ett lägre värde på en fastighet, som uppförts i dagarna, än det allmänna, nu gällande saluvärdet. Men allt detta gäller ju också sådana fastigheter som uppförts exempelvis 1956 och taxerats 1957. De har under tiden stigit i pris och taxeringsvärdena är därför missvisande. Eftersom av hela fastighetsbeståndet endast ett relativt fåtal ny- eller omtaxeras under den löpande perioden så är i själva verket de rådande överprisen inte annat än till en ringa del en konsekvens av den s. k. feltolkningen av 12 § 2 mom. kommunalskattelagen utan i stället en följd av den gällande principen att värden i allmänhet skall fastställas endast vart femte år.

I själva verket får det också ur belåningssynpunkt anses som högeligen önskvärt och kanske nödvändigt, att taxeringsmyndigheterna verkligen iakttar den allmänna fastighetstaxeringens prisläge. Skulle avsteg härifrån göras i fråga om nytaxerade fastigheter, måste ju en långivare ha klart för sig *när* taxeringsvärdet åsattes. Han skulle också behöva vara underrättad om, vilken procentuell förhöjning taxeringsmyndigheten tillämpat andra året av taxeringsperioden, tredje året o. s. v. Som det nu är skall han kunna utgå från att värdet åsatts efter 1957 års prisnivå. Den säkerhetsmarginal beträffande pantens värde, inom vilken han kan medge lån, bör då inte vara svår att utröna.

Taxeringsvärdet å t. ex. en jordbruksfastighet omfattar självfallet också den mark, som kommer att ingå i en i förhållande till hela fastigheten obetydlig avstyckning. Att Stenqvists funderingar i detta stycke är oriktiga, får väl anses framgå av vad ovan citerats ur förarbetena. På detta fall kan således 12 § 2 mom. tillämpas efter ordalagen ("Nya taxeringsvärden — — — i stället för —). Det finns emellertid fastigheter, som över huvud ej åsättes något värde t. ex. sådana som tillhör vissa kommunikationsanstalter (5 § 2 mom. jfr. 6 § 2 mom. kommunalskattelagen). Om sålunda en år 1957 otaxerad banvaktsstuga efter järnvägens nedläggning säljes till enskild person — fallet är som bekant aktuellt — uppkommer fråga om 12 § 2 mom. kan tillämpas. Omtaxeringsfall föreligger visserligen (skattefri — skattepliktig), men taxeringsvärde har tidigare ej varit åsatt och det kan inte ens fingeras, att ett taxeringsvärde lika med noll beslutats, ef-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44

tersom 6 § 2 mom. kommunalskattelagen föreskriver att taxering ej skall ske av fastighet som avses i bl. a. 5 § 2 mom. KL. Trots detta torde få antas att någon tvekan om att åsätta "nytt" taxeringsvärde i sådant fall inte föreligger i praxis.

Även i ett annat hänseende får formuleringen i 12 § 2 mom. KL anses mindre lyckad. Av ingressen framgår att bestämmelsen avser att ersätta vid *allmän* fastighetstaxering beslutade taxeringsvärden med nya. Inte så sällan händer emellertid att en avstyckning förvärvas ett år, åsättes markvärde vid nästa taxering och därefter bebygges och slutligen också taxeras med byggnadsvärde vid en följande taxering. Det sist åsatta taxeringsvärdet kan inte sägas ersätta den allmänna fastighetstaxeringens värde, men någon tvekan i praxis att verkställa taxeringen torde inte vara för handen. Måhända kan vid något tillfälle då ändring eljest göres i 12 § en omredigering ske, så att de nu angivna fallen täckes.

Denna fromma önskan får väl anses vara det egentliga resultatet av artikeln i Byggforum.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:52:44