

Jordbruksvärde, värde av särskilda tillgångar, övervärden samt byggnadsvärden

Av lantbruksdirektören Allan Holdar

1. Jordbrukets inriktning och struktur

De gamla hävdvunna driftsformerna inom jordbruket med en stabil kombination av växtodling och djurhållning på varje brukningsenhet började uppluckras efter sista världskriget. Bundenheten inom växtodlingen till bestämda växtföljder övergavs och en fri växtföljd började mer och mer tillämpas. Samtidigt upphörde många jordbruk helt med djurhållning och övergick till kreaturslös drift. Inom djurhållningen har det blivit alltmer vanligt med en ökad specialisering mot ett enda djurslag. Arealunderlaget är därvid inte längre utslagsgivande för besättningsstorleken. Det är särskilt markant inom ägg- och fläskproduktionen, där numera den egna foderproduktionen har mindre betydelse för djurhållningens omfattning än den tillgängliga arealen för gödselspridningen.

Den beskrivna utvecklingen har bl. a. inneburit en betydande differentiering mellan olika jordbruksföretag i resursbehov och resursutnyttjande. Detta i sin tur leder till mer komplicerade värderingssituationer vid fastighetsvärderingen, inte minst beträffande ekonomibyggnaderna med stora variationer i utformning och användningssätt mellan olika fastigheter.

Parallellt med förändringar i driftsinriktningen innebär strukturrationaliseringen att antalet brukningsenheter fortsätter att minska. Däremot har en kraftigt uppbromsning skett under senare år i överföringen av odlad jord till annan användning än för jordbruksändamål. Antalet brukningsenheter över 2 ha åker uppgick år 1966 till omkring 186 000. År 1972 hade antalet enheter sjunkit till ca 144 000. Då definitionen av "brukningsenhet" vid jordbruksräkningen är en annan än begreppet "taxeringsenhet", är antalet brukningsenheter inte jämförbart med antalet taxeringsenheter. Med brukningsenhet avses en verksamhet bedriven under en och samma driftsledning. Följaktligen räknas tillarrenderad mark med i brukningsenheten. Vid fastighetstaxeringen räknas emellertid tillarrenderade enheter som självständiga taxeringsenheter.

Då tillarrendering numera är en vanlig form för storleksrationalisering inom jordbruket överstiger antalet taxeringsenheter högst väsentligt antalet brukningsenheter. År 1970 uppgick antalet taxeringsenheter till ca 351 200 varav drygt 249 000 hade mer än 2 ha åker.

Vid 1970 års fastighetstaxering uppgick det totala taxeringsvärdet för något mer än 2 miljarder skattepliktiga fastigheter till 258 miljarder, därav föll ca 33 miljarder eller endast ca 12 % på jordbruksfastighet.

2. Vad räknas som jordbruksfastighet

Frågan om en fastighets beskattningsnatur dvs om den vid taxeringen hänförs till jordbruksfastighet eller annan fastighet är av inte oväsentlig betydelse. Beskattningens naturen är grundläggande för inkomstbeskattningen. Den är också avgörande vid tillämpningen av jordförvärvslagen och jordhävdslagen. Inkomst av jordbruksfastighet är också pensionsgrundande för tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring.

Huvudregeln om en fastighet skall taxeras som jordbruksfastighet eller annan fastighet är intagen i 7 § kommunalskattelagen. Avgörande för beskattningens naturen är det sätt på vilket fastigheten används. Om fastigheten används för jordbruk eller skogsbruk skall den taxeras som jordbruksfastighet. I det fall en fastighet ligger oanvänd skall den även taxeras som jordbruksfastighet om det inte är påtagligt att den skall användas för annat ändamål än jord- eller skogsbruk.

Liksom vid tidigare fastighetstaxeringar har riksskatteverket givit kompletterande anvisningar till huvudregeln om användningssättet som grund för bestämmande av beskattningens naturen, jordbruksfastighet eller annan fastighet. Syftet är att söka åstadkomma största möjliga likformighet i tillämpningen. Gränsdragningsproblem föreligger främst mellan mindre jordbruksfastigheter och småhusfastigheter. De faktorer, som är mest avgörande, om en fastighet kan betraktas som ett jordbruksföretag är arealunderlaget och bebyggelsen.

Mot bakgrunden av strukturutvecklingen i jordbruket, ansåg 1971 års fastighetstaxeringsutredning att en viss justering uppåt av arealgränserna för bebyggda fastigheter borde komma till stånd. En sådan uppjustering har även gjorts i riksskatteverkets anvisningar för 1975 års fastighetstaxering. Om den produktiva marken (åker, ängs- och betesmark och skogsmark) understiger 5 ha och åkerarealen är mindre än 2 ha bör fastigheten om den är bebyggd för bostadsändamål taxeras som småhusfastighet. Vid 1970 års taxering tillämpades motsvarande avgränsning för inägojord till högst 1 ha. Den nu rekommenderade 2 hektarsgränsen är den vanligen använda nedre gränsen för vad som betecknas som jordbruk i lantbruksstatistiken. Om fastigheten är obebyggd får förutsättas att den används för jord- eller skogsbruk även om den produktiva arealen understiger 5 ha och skall följaktligen taxeras som jordbruksfastighet. Även i de fall där den produktiva marken understiger 5 ha men åkerarealen överstiger 2 ha på fastigheter med bostadsbyggnad, kan det inträffa fall då den huvudsakliga användningen inte är för jordbruksändamål. Karaktären av småhusfastighet i sådana fall kan bedömas efter bostadsbyggnadens värde i förhållande till totala värdet. Uppgår värdet av bostadsbyggnaderna till mer än 3/4 av det totala taxeringsvärdet bör fastigheten i sådana fall kunna betraktas som småhusfastighet.

De ändrade reglerna kan medföra att en fastighet kan få en annan beskattningsnatur än vid föregående taxering. Reglerna bör dock följas även om det medför att en fastighet får en annan beskattningsnatur än tidigare.

3. Utbrytning till särskilda taxeringsenheter

Den fortgående strukturrationaliseringen inom jordbruket, övergången till mindre arbetskrävande driftsformer och mekaniseringen har inneburit att ett stort antal jordbruk har bostadsbyggnader, som inte längre används som personalbostäder för anställda eller pensionerade anställda vid jordbruket. Ofta uthyrs dessa bostäder till utomstående som permanentbostäder eller fritidshus. I sådana fall kan det bli aktuellt att dessa bostadsbyggnader bryts ut och taxeras som annan fastighet.

För detta krävs inte att byggnaden skall kunna avstyckas till självständig fastighet. Om det på jordbruket endast finns en permanent bostadsbyggnad bör denna inte brytas ut som självständig taxeringsenhet även om den bebos av annan än i jordbruket eller skogsbruket sysselsatt person utan anses nyttjad för samma ändamål som fastigheten. Liksom vid föregående taxering bör s. k. flygelbyggnad eller annan bostad på huvudbyggnadens tomt endast undantagsvis brytas ut.

4. Delvärden

En central uppgift för 1971 års fastighetstaxeringsutredning var frågan om bestämmande av särskilt byggnadsvärde på jordbruksfastigheter. Det främsta kravet härför var att få fram ett tillförlitligt underlag för byggnadsavskrivningarna i jordbruksbeskattningen mot bakgrunden av de nya regler för inkomstbeskattningen för jordbruk, som gäller fr. o. m. 1973.

Den tillämpade schablonmetoden för byggnadsavskrivningar, där byggnadsvärdet motsvarade $2/3$ av det taxerade jordbruksvärdet, innebar vissa orättvisor mellan jordbrukarna även om metoden var enkel. Då byggnadsvärderingen utgick från jordbruksvärdet gynnade metoden fastigheter med bra åkerjord och goda jordbruksförhållanden medan fastigheter med sämre jordbruksförutsättningar men med likvärdiga byggnader erhöll lägre avskrivningsunderlag. En individuell bedömning av byggnadernas värde är därför ägnat att skapa en rättvisare beskattning.

Vid 1970 års taxering tillämpades fem delvärden: jordbruksvärde, skogsbruksvärde, värde av övrig mark, värde av särskilda tillgångar och exploateringsvärde. Med hänsyn till att ett särskilt byggnadsvärde skall åsättas vid 1975 års taxering skall följande delvärden redovisas där förhållandena föranleder detta:

1. Jordbruksvärde (med särskilt redovisat åkervärde)
2. Skogsbruksvärde (med särskilt redovisat skogsmarksvärde)
3. Värde av övrig mark (med särskilt redovisat tomtvärde)
4. Byggnadsvärde (med särskilt redovisat värde av envar av ägares och arrendators bostäder, ekonomibygnader samt överbyggnad)
5. Värde av särskilda tillgångar
6. Övervärde.

5. Värderingsområden

Den nya metodiken för värderingsförfarandet, som bl. a. krävs efter omläggningen till den nya delvärdesredovisningen med införandet av ett särskilt byggnadsvärde

på jordbruksfastigheter har medfört ett större behov än tidigare av centrala värderingsanvisningar. Dessa anvisningar är baserade huvudsakligen på förhållandena i speciellt utvalda s. k. värderingsområden i landet, totalt 106 st. Till grund för indelningen i värderingsområden ligger marknadsvärdet för obebyggd åker. Dessa värden har framtagits genom specialstatistik och med ledning av den kannedom om marknadsvärdena på åker, som finns vid lantbruksnämnderna. Vid gränsdragningen mellan olika värderingsområden har man i möjligaste mån sökt ansluta till administrativa gränser (sockengränser). I vissa fall har detta inte varit möjligt utan man har tvingats använda skördeområdesgränser och i en del fall naturliga gränser i landskapet som förkastningar o. d.

För varje värderingsområde har riksskatteverket utarbetat s. k. områdesanvisningar till vägledning för värderingen. Dessa anvisningar omfattar ett tabellverk av riktvärden för:

1. Åker i s. k. *J-tabeller*.
2. Ängs- och betesmark.
3. *Icke produktiv mark*.
4. *Tomt*.
5. *Bostadsbyggnader i s. k. P-tabeller*.
6. *Ekonomibygnader i s. k. E-tabeller*.
7. *Jaktvärde*.
8. *Växthusbyggnader m. m.*

De framtagna riktvärdena för de olika värdepåverkande faktorerna vid en jordbruksfastighet bör medföra en större jämnhet i värdena mellan likartade fastigheter vid taxeringen. Även om taxeringen skall göras individuellt för varje taxeringsenhet med hänsynstagande till sådana säregna förhållanden på respektive fastighet som kan påverka taxeringsvärdet är huvudprincipen att de fastställda riktvärdena skall följas. Gjorda avvikelser på sådana säregna förhållanden skall därför som regel motiveras i taxeringsbeslutet.

Då värdet av åker och byggnader representerar de avgjort högsta värdena vid jordbruksfastigheter är det naturligt att jag huvudsakligen uppehåller mig vid dessa värden i det följande.

6. Jordbruksvärdet

I jordbruksvärdet ingår vid 1975 års taxering endast värdet av åker, ängs- och betesmark, samt eventuella markanläggningar för växtodlingen. Jordbruksvärdet har därvid blivit ett mer renodlat värde av den produktiva marken, som utnyttjas för växtodling, sedan byggnaderna ej längre skall inräknas i jordbruksvärdet.

Självfallet har en riktig arealredovisning för fastigheten en avgörande betydelse för att jordbruksvärdet skall bli det rätta. Då definitionerna av åker, ängs- och betesmark i riksskatteverkets anvisningar följer motsvarande begrepp i statistiska centralbyråns uppgiftsinsamling till lantbruksregistret torde flertalet jordbrukare vara införstådda med vad som avses med åker resp. ängs- och betesmark.

Definitionerna finns ju även angivna i upplysningarna, som medföljer blanketten. Däremot torde osäkerheten hos deklaranter vara större vid angivandet av om åkern är tillfredsställande eller otillfredsställande dränerad. I praktiken föreligger här alla grader mellan ytterligheterna, där även dikningsexperterna kan ha skilda uppfattningar om torrläggningen är tillfredsställande eller otillfredsställande. Man torde därför i första hand få lita till deklarerandes uppgifter på denna punkt. Samma sak gäller arealredovisningen, där man bör vara klar över att förskjutningar kan ha inträffat sedan förra taxeringen p g a de fortlöpande strukturförändringar, som äger rum i jordbruket. Det bör understrykas att taxeringsnämnderna alltid skall kontrollera att deklarerandes uppgift om totalarealen överensstämmer med summan av de i enheten ingående fastigheterna enligt fastighetsregistrets totalarealer.

6:1 J-tabeller för åkervärdet

En nyhet vid 1975 års taxering är att värderingen av åkern skall ske efter s. k. J-tabeller, som upprättats för varje värderingsområde. Tabellerna bygger på de för åkervärdet mest relevanta värdefaktorerna nämligen godhetsklass, brukningsklass och dräneringsklass. Godhetsklassen avser åkerns produktionsförmåga. Brukningsklassen är ett uttryck för arronderingen (fältform, fältstorlek, avstånd till brukningscentrum). Indelningen i brukningsklasser har även skett med hänsyn till huvudavloppens beskaffenhet och ytavrinningsförhållandena på åkern. Dräneringsklassen anger åkerns dräneringsförhållanden.

I jordartshänseende har en uppdelning gjorts i endast två grupper nämligen "fastmarksjord" uppdelad i fyra godhetsklasser och "torvmarksjord" uppdelad i två godhetsklasser. När det gäller jordarter, används i vårt land en mängd lokala namn på jordarna, som inte har någon motsvarighet i de officiellt använda jordartsbenämningarna. Det torde dock inte vålla några större problem att skilja på fastmarks- och torvmarksjord.

Vid utformningen av J-tabellerna har stor möda nedlagts på att för varje godhetsklass för värderingsområdet ange exempel på geografisk belägenhet och jordar representativa för respektive godhetsklass. Då värderingsområdena har måst göras relativt stora kan det ändå vålla vissa problem för en taxeringsnämnd att inom det egna distriktet välja rätt godhetsklass. För att överbrygga dessa svårigheter är det viktigt att fastighetstaxeringsombuden när taxeringen påbörjas gör en noggrann genomgång av J-tabellerna med ledamöterna.

I varje J-tabell har i den s. k. normrutan angivits normalvärdet för åkern inom värderingsområdet. Normrutans åkervärde förutsättes vara representativt för merparten av åkern i värderingsområdet. I stora delar av landet varierar emellertid jordarterna och åkerns godhetsgrad t. o. m. inom samma brukningsenhet. För att i någon mån kunna ta hänsyn till detta vid taxeringen, ges möjlighet att vid värderingen uppdelna jorden i skilda värderingsenheter. I det praktiska taxeringsarbetet är det dock inte möjligt att arbeta med en uppdelning i många och små värderingsenheter på en och samma fastighet. En uppdelning i värderingsenheter bör

därför vara aktuell främst vid större fastigheter, där värderingsenheterna kan göras tillräckligt stora och där skiftena kan klart avgränsas.

Vid användningen av J-tabellerna uppkommer frågan om i vilken mån möjligheter ges till interpolering. I princip bör interpolering inte ske. Den enda tillåtna interpoleringen avser dräneringsklassen. Avsteget från principen i detta fall grundar sig på den tidigare nämnda svårigheten att ange dräneringsgraden. Om interpolering mellan dräneringsklasserna vidtages bör värdet sättas som ett medelvärde mellan klasserna 1 och 2.

6:2 Säregna förhållanden

Föreligger "säregna förhållanden" på en fastighet av sådan natur att de uppenbart och i väsentlig omfattning påverkar fastighetens marknadsvärde kan åkervärdet justeras härför. Exempel på sådana säregna förhållanden är onormal hävd, riklig förekomst av flyghavre, onormalt lång utfartsväg med eget underhåll, speciella naturreservatbestämmelser o. d.

Vid värdesättningen av åkern i J-tabellerna har hävden inte särskilt angetts som en värdepåverkande faktor. Rent generellt kan sägas att normala variationer i hävden avspeglas i godhetsklassen. I den mån hävden skall anses påverka marknadsvärdet krävs därför betydande avvikelser från normala förhållanden om justeringar för hävden skall göras. Riklig förekomst av flyghavre är däremot en faktor som uppenbart påverkar marknadsvärdet då det hittills i stort sett saknats effektiva metoder att helt komma till rätta med detta ogräs, samtidigt som bekämpningen är mycket kostnadskrävande.

Avvikelser som sker från områdesanvisningarna p g a säregna förhållanden skall kunna motiveras i taxeringsbeslutet. På fastighetstaxeringsavin skall skälet för avvikelserna och beloppet anges. Avvikelsen skall också noteras i underrättelsen till fastighetsägaren.

6:3 Ängs- och betesmark

I jordbruksvärdet ingår även värdet av ängs- och betesmark. Med ängs- och betesmark avses dels kultiverad betesmark och dels annan gräsbärande mark.

Vid värderingen av kultiverad betesmark, som ligger på åkerjord, kan tvekan uppstå om betesmarken skall hänföras till åker eller ej. Uppstår sådan tveksamhet kan man följa regeln att i de fall betesmarken kan antagas bli plöjd och utnyttjad för spannmålsodling vid ändrad driftsriktning skall den redovisas som åker.

För att hänföras till kultiverad betesmark skall kulturförbättrande åtgärder ha vidtagits i sådan omfattning att avkastningen överstiger vad som normalt motsvarar de naturliga odlingsbetingelserna.

Marker som inte utnyttjas till bete räknas som annan gräsbärande mark.

För värderingen av ängs- och betesmark finns angivna riktvärden i områdesanvisningarna. Normalt är den kultiverade betesmarken indelad i två värdeklasser. För annan gräsbärande mark finns som regel endast ett värde angivet. Då de angivna

riktvärdena för betesmarken som regel endast är angivna med två gränsvärden kan det bli aktuellt att lägga värdet mellan de angivna värdena, vilket också får ske.

7. Byggnaderna

Frågan i vad mån det är möjligt att ur jordbruksvärdet vid en fastighetsvärdering urskilja ett särskilt byggnadsvärde har varit föremål för länge pågående diskussioner. Metodfrågan behandlades bl a i betänkandet om fastighetstaxeringens regler och organisation 1968.

Därvid påtalades att köpeskillingsstatistiken baseras på köp, som innehåller såväl åker som byggnader.

Vidare anfördes att statistik för enbart åker är tillgänglig i mindre omfattning och att finna marknadspriser enbart på jordbrukets byggnader hör till undantagen.

Det ansågs vid den tidpunkten även mycket svårt att på objektiva grunder kunna uppdelat ett bestående jordbruksföretag på ett särskilt värde för jordbruksjorden och ett värde för byggnaderna, då dessa värden inte kunde skiljas från fastigheten som helhet betraktat.

På det företagsekonomiska området i jordbruket fördes en liknande diskussion under 1950-talet beträffande driftsgrenarnas samband som inom värderingsområdet på 60-talet. För framräkning av lönsamheten vid jordbruksföretagen hade fram till 50-talets mitt endast använts den s k budgetmetoden, som i korthet innebär att lönsamheten för hela företaget beräknades efter en på förhand fastslagen kombination av olika driftsgrenar. Den metoden övergavs efterhand och har nu helt ersatts av en särredovisning, där intäkter och kostnader beräknas för varje driftsgren.

Då vid 1975 års fastighetsvärdering det tidigare använda samvärderingsförfarandet med gemensamma enhetsvärden för mark och byggnader helt har ersatts med en särvärdering, är denna utveckling helt analog med vad som tidigare skett på det företagsekonomiska området.

Värderingen av jordbrukets byggnader skall vid 1975 års taxering ske efter samma grunder som för annan fastighet, d v s efter den s k mervärdeprincipen, som innebär att byggnadsbeståndets värde skall motsvara skillnaden i taxeringsenhetens värde i bebyggt och obebyggt skick.

Efter användningssättet uppdelas byggnadsbeståndet i bostadsbyggnader och ekonomibygnader. Sådana byggnader på fastigheten som ej längre behövs för jord- eller skogsbruket benämns överbyggnader.

7:1 Bostäder

För värderingen av bostäderna på jordbruksfastigheter skall tillämpas samma normer som för byggnadsvärdet på småhusfastigheter.

Det har ansetts angeläget att kunna särredovisa bostäderna vid jordbruket för

en eventuell ändring av reglerna för beräkning av bostadsförmånen på jordbruksfastigheter.

Av samma skäl skall från byggnadsvärdet kunna urskiljas värdet av var och en av de byggnader, som används som bostad åt ägare och arrendator.

På många jordbruksfastigheter förekommer flera bostadsbyggnader som en följd av sammanslagningar av fastigheter och ett tidigare behov av bostäder för en större arbetsstyrka på jordbruksfastigheter än för närvarande. Överbyggnader förekommer därför i första hand beträffande bostäder.

Ett typiskt fall där överbyggnad föreligger är det fall där en bostadsbyggnad står oanvänd och inte längre behövs för jordbruksdriften men ändå har ett påtagligt värde utan att ha brutits ut som särskild taxeringsenhet. Ett annat fall är när fastigheten har en bostadsbyggnad som är betydligt större och mer påkostad än vad som normalt behövs för jordbruksdriften, slotts- och herrgårdsbyggnader.

Vid tillämpningen av normerna för småhusfastigheter på jordbrukets bostäder har införts generella korrektionsregler baserade på arealunderlaget. Dessa regler innebär att vid jordbruksfastigheter med en totalareal av högst tio ha och en åkerareal av högst fem ha skall värderingen ske som för småhus på självständig fastighet.

Överstiger totalarealen tio ha och/eller åkerarealen fem ha skall reglerna tillämpas för inte självständiga fastigheter.

Det innebär att vid jordbruk vars totalareal understiger tio ha det värdefullaste huset upptages till 100 % och det näst värdefullaste till 80 % av angivna värden i P-tabellen. För att underlätta taxeringsarbetet finns även 80 %-värdet med i tabellerna. Vid jordbruksfastigheter vars totalareal överstiger 10 ha sker en reduktion med 20 % av tabellvärdena redan för första huset. Det näst värdefullaste huset reduceras med 40 %. I de fall ytterligare bostäder finns vid dessa fastigheter skall dessa reduceras med minst 40 %.

Det kan visa sig att trots de generella reduceringsreglerna bostadsvärdena ändå kommer att inverka på ett sådant sätt att taxeringsnivån blir för hög. I sådana fall ges möjlighet att i områdesanvisningarna under "Särskilda hänsynstaganden" lämna anvisningar om detta genom att t ex för vissa socknar inom värderingsområdet för jordbruksfastigheter anvisa lägre P-tabeller. I det enskilda fallet kan sådana förhållanden föreligga att en reduktion är motiverad p g a säregna förhållanden.

7:2 Värde av tomt

Någon ändring av vad som skall betecknas som tomt har inte skett från taxeringen 1970. Vid en jordbruksfastighet skall i tomtvärdet ingå den mark som upptas av bostadsbyggnad och i anslutning till denna uppförda garage och förrådsutrymmen samt trädgårdsanläggningar. Däremot skall i tomtvärdet ej inräknas mark i anslutning till ekonomibyggnaderna, som utnyttjas för gårdens drift. Från summa tomtareal skall således avräknas den mark som omger ekonomibyggnaderna. Vid i synnerhet större jordbruk finns i en del fall fortfarande kvar stora park- och trädgårdsanläggningar. Med hänsyn till de kostnader det innebär att hålla sådana an-

läggningar skötta har de ofta ett mycket lågt marknadsvärde och betydligt lägre än marken närmast bostadshuset. Vanligen inräknas därför inte sådana anläggningar i tomtvärdet.

Även för tomtvärdet tillämpas vissa generella korrekitioner. På en jordbruksfastighet kan på en och samma tomt förekomma flera bostadsbyggnader. Vid en taxeringsenhet som ej utgöres av självständig fastighet skall markvärdet reduceras till 80 %. Sker en uppdelning på flera tomter skall markvärdekartans värden reduceras till samma procentsats som den värdfullaste bostadsbyggnaden på resp tomter.

Kompletteringar till de generella anvisningarna från riksskatteverket beträffande tomtvärdena på jordbruksfastigheter kan komma att intagas i områdesanvisningarna.

7:3 Ekonomibyggnaderna

Den mest genomgripande förändringen vid taxeringen av jordbruksfastigheterna år 1975 är som nämnts att ett särskilt värde skall anges för ekonomibyggnaderna. Med hänsyn till det varierande byggnadsbeståndet på en jordbruksfastighet både beträffande ålder, utförande och användningssätt har det varit nödvändigt att centralt utarbeta omfattande värderingsanvisningar och tabellmaterial, s k E-tabeller.

Under skilda epoker har byggnadsverksamheten inom jordbruket varit mer eller mindre omfattande. Investeringar i nybyggnader var sällsynta under 1950 och 1960-talet. Under denna nedgångsperiod skedde nästan uteslutande om- eller tillbyggnader av befintliga stallar. Nybyggnader avsåg främst maskinutrymmen och spannmålstorkar. En markant uppgång i byggnadsverksamheten har emellertid skett under 1970-talet. Vid flertalet jordbruksfastigheter är dock ekonomibyggnaderna av äldre datum och omoderna mätt med dagens krav på modernitet och rationell drift.

För värderingen av ekonomibyggnaderna har valts en metodik, som innebär att *mindre värdefulla byggnader* värderas med hjälp av en schablontabell E 1 "beståndsvis", vilket innebär att samtliga byggnader slås samman och betraktas som en värderingsenhet. *De värdefullare byggnaderna* värderas "byggnadsvis" efter utförligare tabeller. Huvudparten av ekonomibyggnaderna i jordbruket torde komma att värderas efter schablontabeller, där de ingående värdefaktorerna endast utgöres av storleksklass och 3 klasser för skicket. En byggnad i dåligt skick anses ej värd att reparera, är skicket mindre gott föreligger behov av reparation eller ombyggnad och är skicket gott finns inget eller ringa behov av reparation. Till den kategori byggnader som skall värderas efter schablonmetoden hänföres omoderna djurstall byggda före 1950 samt övriga ekonomibyggnader byggda före nämnda år, tabell E 1. Övriga byggnadskategorier, som skall värderas individuellt enligt särskilda tabeller är:

1. Halvmoderna och moderna djurstall (hit räknas även omoderna djurstall byggda efter 1950). Tabell E 2.

2. Övriga ekonomibyggnader byggda efter 1950 Tabell E 3.
3. Utrustning för spannmålshantering. Tabell E 4.

Med byggnadsår avses nybyggnadsåret eller då en omfattande om- eller tillbyggnad skett. En omfattande om- eller tillbyggnad ansetts ha skett om kostnaden härför överstiger 70 % av kostnaden för uppförande av en likvärdig ny byggnad ombyggnadsåret.

Ofta är ekonomibyggnaderna sammanbyggda där delarna fyller olika funktioner t ex djurstall och loge. I sådana fall skall varje byggnadsdel betraktas som fristående byggnad och värderas byggnadsvis.

I synnerhet i något äldre djurstall förekommer ofta flera djurslag. Stalltypen skall då bestämmas efter det djurslag, som stallet huvudsakligen är avsett för.

Inom jordbruket förekommer i många fall ekonomibyggnader som står oanvända och kan betraktas som helt onyttiga. Sådana byggnader, som inte kan beräknas komma till användning skall inte medtagas i värderingen. Dessa byggnader har ofta t o m ett negativt värde för fastigheten.

Då riksskatteverket i sin handledning ingående behandlat värderingsfrågorna för byggnader, som skall värderas individuellt skall jag inte närmare beskriva detta här.

Trots den klarläggande handledningen för värderingen av ekonomibyggnaderna kan det uppkomma tveksamma situationer vid valet av ingången i tabellerna. För deklaranterna är det också nytt och man måste räkna med åtskilliga brister i uppgifterna. God lokalkännedom och tillgång till jordbrukssakkunniga i taxeringsnämnderna kan här vara till ovärderlig hjälp vid sådana tillfällen.

8. Värde av särskilda tillgångar

I värdet av särskilda tillgångar på en jordbruksfastighet kan ingå flera slag av tillgångar, som kan verka höjande på köpeskillingen vid en överlåtelse. Exempel på sådana värdehöjande tillgångar lämnas i anvisningarna till 10 § kommunal-skattelagen. Vid värderingen skall endast sådana särskilda tillgångar upptagas vars värde inte oväsentligt påverkar enhetens marknadsvärde. Understiger värdet 10 000 kr bör man därför kunna bortse från tillgången eller den särskilda förmånen vid taxeringen. De vanligast förekommande särskilda tillgångarna, som kan verka höjande på köpeskillingen i jordbruket är täkter av olika slag samt jakt och fiske.

8:1 Värdering av täkt

En värdering av täkt tillgångar som grus, sand, sten, lera, torv m m är aktuell om

- a) täkt pågår
- b) täkt tillstånd jämlikt naturvårdslagen eller annan lagstiftning meddelats
- c) täkt tillstånd jämlikt naturvårdslagen eller annan lagstiftning har sökts före 1 november 1972
- d) talan väckts vid domstol ang ersättning för mistad täkträtt (naturresevat) samt

e) eljest på taxeringsenheten förekommer fyndighet, som kan förmodas väsentligt påverka enhetens marknadsvärde.

Om ortspriser på grustäkter av olika storlek och beskaffenhet saknas får värdet bestämmas efter en kapitalisering efter 6 % av nettoavkastningen, varvid fordras kännedom om ortspriset per m³. I de fall fastighetsägaren är berättigad till ersättning om tillstånd till grustäkt vägras skall innan tillståndsfrågan är klar taxeringen grundas på den ersättning som utgår vid vägrat tillstånd. Om ersättningen beräknats av statlig myndighet bör denna ersättning vara vägledande vid taxeringen. Har tillstånd vägrats och rätt till ersättning ej föreligger eller om ersättning utgått skall värdet sättas till 0. Från länsstyrelsernas naturvårdsenheter torde taxeringsnämnderna kunna få förteckning över fastigheter, som berörs av täkt och förslag till värden. I sådana fall där täkt ännu inte utnyttjats och någon täktverksamhet i området inte förekommer torde försiktighet iakttagas vid värdesättningen av täkt som särskild tillgång.

8:2 Värdering av jakt

Det jaktvärde, som normalt är förenat med markinnehav anses vara inbegripet i jordbruksvärdet, skogsbruksvärdet och övrig mark. Jaktvärde som särskild tillgång avser således endast den del som överstiger det jaktvärde som vanligen är förenat med markinnehav. De grundvärden eller normalvärden för bl a jakt, som är inräknade i skogsmarksvärdena varierar från ca 6 kr/ha till drygt 13 kr/ha i södra och mellersta Sverige med de högsta värdena i sydligaste delarna av landet.

Om arealen är ringa bör något särskilt jaktvärde ej åsättas. Samma förhållande gäller om arronderingen är dålig och fastigheten genombruten av allmänna vägar. Tillämpliga riktvärden, som anges i kr/ha, för jaktvärde som särskild tillgång upptages i områdesanvisningarna för jordbruket.

Framräkningen av särskild jaktvärde sker normalt genom kapitalisering efter 6 % på nettoavkastningen. Vid värderingen bör iakttagas att värde av jaktstugor beaktas vid bestämningen av byggnadsvärdet. Det bör också påpekas att om en taxeringsenhet ingår i ett jaktvårdsområde bör detta inte påverka vilket belopp av särskilt jaktvärde som bör åsättas.

8:3 Värdering av fiske

En värdering av fiske bör endast ske i sådana fall då fiskerätten påverkar taxeringsenhetens värde. Det torde höra till undantagen att fisket ekonomiskt har sådan betydelse vid ett jordbruk att det kan sägas påverka fastighetens försäljningsvärde. Tänkbara fall kan vara: När fisket utgör strömfiske, säker tillgång till ett rikligt kräftbestånd, då försäljning sker i inte ringa omfattning av fiskekort eller om utarrendering sker.

I de fall rätt till fiske kan anses vara en sådan förmån som bör värderas kan två fall förekomma. Första fallet är om fiskerätten utgöres av del i samhällighet,

som inte utgör särskild taxeringsenhet. Andra fallet är om fiskerätten avser fiske i vatten, som är en del av fastigheten.

Värderingen av rätt till fiske sker genom kapitalisering av nettoavkastningen efter 6 %.

9. Övervärde

Ett särskilt delvärde, det s k övervärdet kan för jordbruksfastigheter förekomma i två fall nämligen då taxeringsenheten eller del därav kan väntas inom överskådlig tid bli exploaterad för bebyggelse eller då enheten från värdesynpunkt är gynnsamt belägen. Med gynnsamt belägen fastighet kan förstås då fastigheten ligger i närhet till tätort, vid sjö eller i särskilt naturskön trakt. Övervärdet kan således sägas utgöra ett restvärde, som inte innefattas i jordbruksvärdet, skogsbruksvärdet, värde av övrig mark, byggnadsvärde och värde av särskilda tillgångar. Då riktvärdena för jordbruksmark, skogsmark och övrig mark bygger på köpeskillingsstatistik från värderingsområdena innefattar riktvärdena vad som generellt kan sägas ur värdesynpunkt vara förknippat med innehavet av mark för t ex vissa exploateringsmöjligheter. Övervärde p g a exploateringsmöjligheter eller belägenhet är därför aktuell endast i sådana fall, då dessa faktorer kan utnyttjas utöver vad som är normalt inom värderingsområdet.

9:1 Exploateringsmöjligheter

För att ett övervärde skall åsättas p g a bebyggelsemöjligheter bör med hänsyn till den försiktighet som skall präglade taxeringen krävas att möjligheterna till exploatering är dokumenterade i form av konkreta planer eller genom en klart utbildad prisnivå. Två huvudfall kan här anges.

1. Försäljningar av jämförbara fastigheter har förekommit och varit så samstämmiga att en mer eller mindre klar ortsprisnivå kan anses ha uppkommit.

2. Markens framtida användning för bebyggelseändamål kan anses mer eller mindre bestämd p g a uppgjorda översiktliga planer, förslag till detaljplaner, bostadsförsörjningsprogram eller kommunala investeringsbeslut.

Ortsprisnivån kan dock vara svår att fastställa. Om ett flertal köp förekommit, som visar en sådan samstämmighet, att det inte kan råda tvekan om att andra fastigheter i trakten kan säljas till motsvarande pris får det anses klart att ortsprisnivån är känd. Vid taxeringen skall man i detta fall utgå från den konstaterade nivån.

Större tveksamhet om prisnivåns stabilitet kan föreligga kring de större städerna, där kommuner och byggföretag redan byggt upp en markreserv. Då antalet köp ofta är ringa, sedan man fullköpt sig, kan det vara svårt att fastställa en bestämd ortsprisnivå. De första köpen inom regionen kan även ha skett till relativt höga priser i syfte att försäkra sig om en markreserv.

Har inga representativa köp skett inom ett område kan man inte tala om en ortsprisnivå, vilket inte hindrar att fastigheterna kan betinga ett överpris p g a

exploateringsmöjligheter. I ett sådant fall skall taxeringen utgå från den prisnivå vid vilken försäljningar med rel. hög grad av säkerhet kan väntas ske.

I de fall stadsplan, byggnadsplan eller generalplan fastställts bör fastigheter i dessa områden normalt taxeras som annan fastighet. Det kan också vara förhållandet om vissa investeringar för exploatering av området påbörjats i t ex vägar, gator och ledningar.

9:2 Gynnsam ekonomisk belägenhet

Övervärde p g a gynnsam ekonomisk belägenhet torde komma att åsättas i mindre omfattning. För bebyggda fastigheter beaktas vanligen belägenheten vid fastställandet av tomt- och bostadsbyggnadsvärdet. Övervärde aktualiseras därför endast om taxeringsenheten är obebyggd. Även i detta fall torde övervärdet vara betingat av möjligheterna att bebygga fastigheten. Övervärde bör därför inte åsättas om ytterligare glesbebyggelse inte kan väntas komma att efterfrågas eller tillåtas.

9:3 Tillvägagångssätt vid åsättande av övervärde

Övervärde skall åsättas med ledning av markvärdekartor. Sedan 1970 års fastighetstaxering har vissa väsentliga nya regler införts beträffande glesbebyggelserätten, som bör uppmärksammas. Bl a har tätbebyggelsbegreppet utvidgats så att all bebyggelse inom områden med bebyggelsestryck av betydelse kan anses innebära tätbebyggelse. Användningen av mark för glesbebyggelse skall även föregås av någon form av lämplighetsbedömning. Fr o m 1 januari 1972 fordras också byggnadslov med undantag endast av ekonomibyggnaderna på jordbruket. Ersättning för mistad bebyggelserätt kan vidare endast utgå om pågående markanvändning försvåras.

Mot denna bakgrund är det ur värderingssynpunkt inte längre väsentligt att skilja på gles- och tätbebyggelse. Det väsentliga är om bebyggelse kommer att tillåtas eller ej. I kommande kommunöversikter torde underlag härför komma att föreligga. Dessa översikter kommer dock ej normalt att föreligga vid 1975 års fastighetstaxering.

I sådana områden där den nya lagstiftningen kommer att verka kan köpeskillingar som tillkommit före lagstiftningens ikraftträdande inte läggas till grund för bestämning av marknadsvärdenivåer. Där vidare bebyggelse inte kommer att tillåtas blir det inte heller aktuellt att åsätta övervärden.

Föreligger möjlighet att från en jordbruksfastighet avyttra en eller annan tomt bör detta normalt inte leda till att åsätta övervärde. Endast i sådana fall där tomtförsäljningen är så påtaglig att den märkbart påverkar försäljningsvärdet bör det beaktas vid taxeringen.

Sammanfattning

Riksskatteverket har i sin handledning angett följande sammanfattande synpunkter för åsättande av övervärde som avslutningsvis här refereras.

1. Då en klar och tydlig ortsprisnivå anses föreligga bör övervärde alltid åsättas.

Övervärdet beräknas som skillnaden mellan 50 % av taxeringsenhetens värde enligt ortsprisnivån och dess värde vid användning för jord- eller skogsbruk.

2. Om ortsprisnivån är osäkert bestämd skall övervärdet beräknas som skillnaden mellan 50 % av ett med någorlunda hög grad av säkerhet bestämt försäljningsvärde och värdet för användning till jord- eller skogsbruk.

3. Även om köp av jämförbara fastigheter inte förekommit bör övervärde åsättas;

- a) om arbete med upprättande av byggnadsplan eller stadsplan i avslutande skede pågår
- b) om fastigheten ligger mellan eller gränsar till fastigheter, som helt eller delvis tagits i anspråk för bebyggelse och det inte föreligger hinder att utnyttja ifrågasvarande fastighet på samma sätt
- c) om påtaglig möjlighet föreligger för exploatering.

Tidsaspekten, när en exploatering kan väntas påbörjas, bör särskilt uppmärksammas beträffande punkterna b och c.

Förväntningar om ersättning som övergångsvis kan komma ifråga p g a inskränkningar i fastighetens användning beaktas vid beräkningen av värdet av särskilda tillgångar. Värdet av byggnader, som är belägna på mark, vilken åsätts övervärde skall inte inräknas i övervärdet.