Något om skattepliktig och skattefri fastighet

5 § 1 och 2 mom. kommunalskattelagen

Av *kammarrättsrådet J. E. Fröberg*

Principiellt föreligger skatteplikt till garantiskatt för fastighet. Skattefrihet är undantag. Grunden för skattefriheten för vissa fastigheter är den, att dessa fastigheter — använda för vissa ändamål, i regel av ägare tillhörande vissa kategorier — representera en högre grad av allmännytta, inför vilken kommunernas skatteintresse får vika.

De fall, då av sådan grund skattefrihet givits, angivas i 5 § 1 och 2 mom. kommunalskattelagen. Då bestämmelserna i lagrummet äro undantagsstadganden, måste de tolkas restriktivt. Man får icke vid tolkningen utsträcka skattefriheten genom analogitillämpning utan måste strängt hålla sig till bestämmelsernas ordalag. Givetvis är det svårt att på ett sådant område som detta, med dess vitt skiftande förhållanden, i lagtexten åstadkomma en ur materiella synpunkter i allo invändningsfri gränsdragning. Vid framläggande av förslag till lagstiftning i detta ämne år 1920 — det är från den lagstiftningen som våra nu gällande bestämmelser om skattefrihet i huvudsak härstamma — framhöll också departementschefen (prop. nr 191/1920. s. 353) att, när det gällde att avskilja de grupper av fastighet, för vilka gavs privilegium av skattefrihet, vore man i viss mån i behov av yttre kännemärken. Man måste för den skull på en del punkter låta avskiljandet följa gränser, som måhända icke alltid betecknade någon så synnerligen principiell åtskillnad. I alla de fall, där det icke givits uttryckligt undantag, borde skatteplikt vara för handen.

Konsekvensen av det sagda är, att, innan skattefrihet beslutas för en fastighet, man måste noga förvissa sig om att den faller under skattefrihetsbestämmelserna enligt deras ordalag.

Anledningen till att skattefrihet givits i lagstiftningen för vissa fall är den, som förut antytts, att fastigheten — i regel av viss kategori ägare — erhåller användning för sådant ändamål, som bör föranleda sådant privilegium. Skattefriheten anknyter således i första hand till ägare och användning, ehuru det i de olika i 5 § 1 och 2 mom. omnämnda fallen icke alltid blivit i lagtexten så starkt betonat. När man därför ute i beredningsnämnd eller fastighetstaxeringsnämnd stöter på ett fall, där skattefrihet kan tänkas föreligga och där man således har att undersöka, om man verkligen kan få in fallet under bestämmelserna om skattefrihet, så faller det sig icke blott naturligt utan även ur arbetssynpunkt mest praktiskt att man först gör klart för sig: Vem är fastighetens ägare? Och för vad ändamål använder faktiskt ägaren fastigheten? Har man dessa två faktorer, ägaren och fastighetens faktiska användning, klara för sig, kan man gå in i 5 § och se efter, vilket eller vilka där nämnda skattefrihetsfall, som de två faktorerna stämma in på. Därefter blir det en senare fråga att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

undersöka om övriga för de olika fallen stadgade skattefrihetsvillkor också äro uppfyllda.

Vem som är ägare bedömes med hänsyn till förhållandena vid taxeringsårets ingång. Frågan gäller vem som vid den tidpunkten är ägare i privaträttslig mening. Vem som då råkar ha lagfart på fastigheten är principiellt betydelselöst. När fastighet kring årsskiftet byter ägare, är avgörande för tidpunkten för äganderättens övergång principiellt datum för den handling, på grund av vilken äganderätten övergår. Då äganderätten övergår genom köp, är regelmässigt det datum avgörande, då skriftligt avtal om köpet upprättats (i allmänhet köpekontraktets datum och således icke i köpeavtalet bestämt datum för tillträdet). Vid byte gäller motsvarande. Vid arvskifte är datum för det upprättade arvskiftesinstrumentet avgörande (alltså ej datum för det arvsgrundande dödsfallet). Det gäller alltså att fastslå, vem som enligt dessa grunder bedömt var ägare av fastigheten vid taxeringsårets ingång. Vad som därefter kan inträffa är för det årets taxering principiellt betydelselöst. Till belysande härav må andragas följande rättsfall. Enligt 1 mom. g) föreligger skattefrihet för nykterhetsföreningars byggnader, därest byggnaderna äro avsedda för nämnda föreningars verksamhet såsom sådana. En fastighet, som av byggnadsförening överlämnats till godtemplarloge under år 1938, har ej ansetts skattefri vid den år 1938 verkställda fastighetstaxeringen, ehuru logen disponerat fastigheten för sitt nykterhetsarbete även före ingången av år 1938 (KR 27/5 1940). — Man måste noga fasthålla vid att det är den verklige ägaren, som det här är fråga om. Det räcker icke med indirekt ägande, t. ex. att man äger andelarna i en förening eller aktierna i ett aktiebolag, som i sin tur äger fastigheten. I sådant fall är föreningen eller bolaget privaträttsligt och således även i nu förevarande sammanhang att anse som ägare. Följande rättsfall ådagalägger detta. Stockholms godtemplares första byggnadsförening u. p. a., i vilken andelarna ägdes av godtemplarloger, ägde en fastighet med taxeringsvärde 1.000.000 kronor. Byggnadsföreningen yrkade, att fastigheten till ett värde av 400.000 kronor, motsvarande dess användning för godtemplarlogens räkning, måtte undantagas från skatteplikt. Prövningsnämnden avslog yrkandet, enär fastigheten icke ägdes direkt av logerna. Byggnadsföreningen fullföljde sin talan och upplyste därvid, att på samma sätt "ägdes" gemensamt av loger över 1.100 fastigheter över hela landet. RegR gjorde emellertid ej ändring (RÅ not 171/1948). Enligt lagtexten är i detta fall villkor för skattefriheten, att det är en nykterhetsförening, som äger fastigheten. Här var det en byggnadsförening, som ägde fastigheten. Att sedan alla andelar i byggnadsföreningen ägdes av nykterhetsföreningar är i förevarande sammanhang betydelselöst. — Enligt 1 mom. d) föreligger skattefrihet för statens, kommuns eller annan menighets byggnader för bl. a. ordning och säkerhet. Till sådana byggnader ha hänförts bl. a. brandstationer. Men enligt rättsfall har en brandstation, tillhörig en brandkårsförening (privat sammanslutning), ansetts skattepliktig (KR 25/9 1939).

Det andra faktum, som man vid bedömande av frågan om skattefrihet enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

det förut sagda lämpligen som en första åtgärd bör göra klart för sig, är fastighetens användning.

Denna fråga är mera komplicerad. De till användningen knutna villkoren för skattefrihet uttryckas i olika punkter av lagrummet på olika sätt, och i vissa fall innebär denna skillnad i uttryckssätt också en faktisk betydelseskillnad. Ibland talas det om faktisk användning, t. ex. då det säges att fastigheten användes för eller att den nyttjas för ett visst ändamål eller då det talas om t. ex. statens samt kommuns eller annan menighets byggnader för allmän styrelse och förvaltning o. s. v. Men ibland räcker det enligt lagtexten med att fastigheten är avsedd för visst ändamål. Skillnaden i uttryckssätt får väl sin reella betydelse i huvudsak då en fastighet ligger för tillfället oanvänd. Den kan ju då inte sägas vara använd för visst ändamål, men väl kan den tänkas vara avsedd att användas för visst ändamål.

Vad menas då med faktisk användning för visst ändamål, då sådan uppställes som villkor för skattefrihet, oavsett om detta nu kommit till uttryck i lagtexten genom orden använda eller nyttja eller rätt och slätt genom benämningen av fastigheten, t. ex. byggnad för fattigvård, sundhetsvård etc.? Denna fråga lärer få bedömas under hänsynstagande till det sätt, varpå användningen för ifrågavarande ändamål normalt sker. Frågeställningen må belysas med några exempel. Enligt 1 mom. d) föreligger skattefrihet för kommuns byggnad för säkerhet. S. k. kommunalt skyddsrum hänföres till sådan byggnad. Oaktat ett skyddsrum under fredliga förhållanden ligger tomt utan att tjäna något aktuellt behov, får likväl användning anses pågå, därför att det är ett skyddsrums normala funktion att det så att säga ligger i reserv. — Enligt 1 mom. c) föreligger skattefrihet för staten tillhörig, för försvarsändamål avsedd fastighet, i den mån den för sådant ändamål nyttjas. Försvarsmaktens baracker, signaltorn, reservflygfält m. fl. byggnader och anläggningar, som tillkommit endast för eventualiteten av mobilisering eller krig, få likväl på samma grunder anses nyttjade för försvarsändamål. Detta är emellertid särfall. I allmänhet är det så, att det ändamål, för vilket fastigheten måste användas för att villkor för skattefrihet skall vara uppfyllt, är sådant att det kräves en faktiskt pågående användning för ändamålet. Såsom exempel på fall, då detta villkor icke ansetts uppfyllt, kan nämnas att i ett rättsfall kaserner m. m. i Landskrona, som ej längre nyttjades för försvarsändamål och ej heller användes för annat ändamål, ansågos skattepliktiga (KR 4/12 1934). — Likaså torde t. ex. kommun tillhörig skolbyggnad på landet, som utrangerats och icke vidare användes för något ändamål, få anses skattepliktig. — Ett avgörande av kammarrätten kan tjäna till ytterligare belysning av spörsmålet om innebörden av skattefrihetsvillkoret användning för visst ändamål. I det fallet var det fråga om en byggnad, som av landsting använts såsom seminariebyggnad. Sedan seminariet nedlagts, hade landstinget sålt byggnaden till stad för användning för allmänt läroverk. Vid taxeringsårets ingång hade läroverksundervisningen inom byggnaden dock icke hunnit påbörjas, vilket skedde först senare under taxeringsåret. Ehuru enligt 5 § 1 mom. d), om vilket lagrums tillämplighet det här var fråga, får anses krävas faktiskt användning, förklarades byggnaden skattefri (KR 27/

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

11 1934). Grunden härför kan möjligen tänkas vara att söka däri, att staten finge anses använda byggnaden för undervisningsändamål även under tid, då förberedelser träffades för igångsättande i byggnaden av undervisningsverksamheten. — Om däremot ägaren använder fastigheten för annat ändamål än det, som utgör villkor för skattefriheten, kan skattefrihet icke förekomma.

Det nu om användningen sagda har avseende å det fall, att i lagrummet uppställes faktisk användning såsom villkor för skattefriheten. Som förut har framhållits, kräves för vissa fall endast att fastigheten är avsedd att användas för visst ändamål. Det viktigaste område för skattefriheten, där endast avsedd användning kräves, är det, som behandlas i 5 § 2 mom., där fråga är om kanal, järnväg, spårväg eller annan farväg, som är avsedd eller upplåten för allmän trafik, så ock allmän farled eller allmän flottled jämte till sagda kommunikationsanstalter hörande, för driftens omedelbara behov avsedda byggnader, anläggningar och markområden. Skillnaden i uttryckssätt, då det kräves faktisk användning och då det endast kräves avsedd användning, har sin reella betydelse, som förut antytts, i huvudsak då ett område ligger helt oanvänt. Då en fastighet, som ligger helt oanvänd, är avsedd för en sådan kommunikationsanstalt, varom stadgas i 5 § 2 mom., är den skattefri. Sålunda har ett markområde, som förvärvats för utvidgning av järnvägsstation och införlivats med stationsområdet (inom dess stängsel), men ännu ej tagits i bruk för avsett ändamål, ansetts skattefritt (RÅ not. 413/1935). Likaså har ett markområde, avsett till flygplats, ansetts skattefritt, ehuru det inte använts därtill (KR 13/11 1943). Givetvis måste det i sådana fall finnas någon yttre omständighet, som indicerar den avsedda användningen för allmän trafik. I ett fall, som varit föremål för kammarrättens prövning, har en kommun yrkat skattefrihet för vissa kommunen tillhöriga områden, emedan det förelåg ett förslag, att dessa skulle tagas i anspråk vid byggande av en ny allmän landsväg. Fastighetsprövningsnämnden vägrade skattefrihet, emedan den nya vägsträckningen icke var i vederbörlig ordning fastställd och det således var oklart, huruvida områdena verkligen voro avsedda för allmän farväg. Sedan kommunen fullföljt sin talan hos kammarrätten, visade det sig att planerna på sådan vägsträckning, som berörde kommunens fastigheter, dåmera övergivits. Exempel på kravet på yttre indicier på avsedd användning erbjuda hamnanläggningar. En hamn, liksom annan i 5 § 2 mom. avsedd kommunikationsanstalt, är skattefri endast om den är avsedd eller upplåten för *allmän* trafik. För att beträffande en hamn allmän trafik skall anses försiggå, torde fordras att vem som helst skall kunna påfordra att, i den ordning som gäller för hamnen och mot stadgad avgift, få angöra hamnen. Om däremot hamnens ägare själv bestämmer, i vad mån hamnen får angöras, lärer regelmässigt allmän trafik icke föreligga (RÅ ref. 40/1949). Det låter sig möjligen sägas, att, om hamntaxa fastställts för en hamn, detta förhållande i allmänhet utgör ett indicium för att hamnen är avsedd för allmän trafik. Även om i ett dylikt fall hamnen sällan angöres av andra fartyg än hamnägarens, eller för hans räkning, skulle således skattefrihet föreligga. — I övrigt gäller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

här vad som förut sagts för det fall att faktisk användning kräves. I ett rättsfall har en banvaktsstuga om ett rum och kök, vilken blivit överflödig som sådan men fått stå kvar för att i händelse av mobilisering eller krig användas till tågexpedition, ansetts skattefri (RÅ not 417/1940). För denna utgång lärer man väl dock icke behöva hämta stöd i orden avsedd att användas. I ett sådant fall, då byggnaden så att säga ligger i reserv, fyller den ju — liksom förut nämnts om skyddsrum och vissa försvarsanläggningar — sin funktion, även om något direkt utnyttjande för ögonblicket icke förekommer. — Däremot kan givetvis skattefrihet icke ifrågakomma, då det är klart att en kommunikationsfastighet icke är avsedd att användas för ändamål, som föranleder skattefrihet. Sålunda har en under Stockholms hamnstyrelses förvaltning stående stadsäga, utan angiven faktisk användning, som i vart fall delvis var avsedd för försäljning till industritomter, ansetts skattepliktig (RÅ not 3/1936). Likaså har en banvaktsstuga, som på grund av hälsovådlighet utdömts och därför ej längre användes för sitt ändamål, icke ansetts avsedd för järnvägsdriftens omedelbara behov. Till följd av lågt värde blev den dock skattefri (KR 18/10 1944). — Än mindre kan skattefrihet ifrågakomma, då fastighet faktiskt användes för annat ändamål. Sålunda har skatteplikt ansetts föreligga för markområden, vilka visserligen voro förvärvade av järnväg för utvidgning av bangård men tills vidare faktiskt voro använda som jordbruksfastighet (RÅ not 1075/1927 och 88/1928). Likaså har skatteplikt ansetts föreligga för banvaktsstuga, som ej alls användes såsom sådan utan var uthyrd (RÅ not. 1542/1931).

Då det här såsom villkor för skattefrihet talas om, att fastigheten användes eller är avsedd att användas för visst ändamål, så är det fråga om ägarens egen användning av den. Om en kommun uthyr en kommunen tillhörig, förut som skolhus brukad byggnad till en nykterhetsförening, så föreligger skatteplikt för byggnaden, även om nykterhetsföreningen använder byggnaden uteslutande i sin verksamhet som sådan. Ägaren, kommunen, använder ju inte byggnaden för något ändamål, som kan föranleda skattefrihet, utan till uthyrning. Vad hyresgästen sedan i sin tur använder fastigheten till är i förevarande sammanhang betydelselöst. Denna regel får dock icke givas den innebörd, att den har avseende å sådana formella nyttjanderättsupplåtelser, som förekomma inom statsförvaltningen mellan dess olika grenar. Om exempelvis i en byggnad, som tillhör postverket, upplåtas utrymmen för televerket, formellt genom hyresavtal, anses dock ur ägarens, statens, synpunkt byggnaden till den delen såsom icke uthyrd utan använd direkt av televerket och följaktligen skattefri. Om däremot byggnaden delvis upplåtes till riksbanken, föreligger skatteplikt för den delen av byggnaden, emedan vid direkt användning för riksbankens verksamhet hade förelegat skatteplikt. M. a. o., vid sådana formella upplåtelser inom den statliga förvaltningen mellan dess olika grenar bortser man från upplåtelsen och bedömer skattepliktsfrågan som om nyttjanderättshavaren direkt använt fastigheten.

Beträffande tidpunkten, till vilken bedömningen av användningen eller den avsedda användningen skall hänföra sig, gäller, liksom förut sagts beträffande frå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

gan om vem som är ägare, att taxeringsårets ingång principiellt är den avgörande tidpunkten. Hur det förhåller sig med användningen före eller efter nämnda tidpunkt är i och för sig betydelselöst. Sålunda har skattefrihet ansetts föreligga för en fastighet, som vid taxeringsårets ingång faktiskt var upplåten till bevakningspersonal vid SJ och sålunda använd för järnvägsdriftens omedelbara behov, trots att den vid denna tidpunkt var utbjuden till salu (RÅ not 406/1936). Då det gäller faktisk användning, är det i regel lätt att konstatera hur därmed förhållit sig vid taxeringsårets ingång. Däremot kan det vara svårare att i fall, då endast avsedd användning kräves, konstatera, att sådan förelegat vid ingången av taxeringsåret. Det ligger i sakens natur, att det alltid är svårt att avgöra vad som är avsett, eftersom detta inrymmer ett subjektivt moment, nämligen avsikten. Då emellertid bestämmelserna om skattefrihet skola tillämpas restriktivt, torde man få uppställa det kravet, att vid taxeringsårets ingång skola föreligga påvisbara yttre indicier, som klart ådagalägga en avsedd användning för ändamål, som medför skattefrihet.

Emellertid föreligger beträffande den för bedömande av användningen avgörande tidpunkten en komplikation, som redan nu bör för fullständighetens skull antydas, även om den närmast hör samman med det speciella spörsmålet om partiell skatteplikt, vilket kommer att behandlas först senare i denna framställning. Detta spörsmål gäller det fall att en taxeringsenhet, t. ex. en och samma byggnad, parallellt användes vid vissa tillfällen för ett ändamål, som föranleder skattefrihet, men vid andra tillfällen för annat ändamål, som föranleder skatteplikt. Dessa fall regleras i lagstiftningen efter två olika principer. Den ena, den s. k. huvudsaklighetsprincipen, innebär, att vid sådan blandad användning den huvudsakliga användningen får vara avgörande för om skatteplikt eller skattefrihet föreligger. Denna princip, som gäller då inget annat direkt utsäges, skall i själva verket tillämpas i de fall, som avses i 1 mom. a) och b) samt i 2 mom. Den andra principen, principen om s. k. partiell skatteplikt, gäller för alla övriga i 1 mom. avsedda fall, ehuru den i dessa olika fall kan vara i detaljerna något olika utformad. Partiell skatteplikt innebär, i huvudsak, att en taxeringsenhet, allt efter användningen, kan delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Vid sådan uppdelning har man i vissa fall att taga hänsyn till även sådan tillfällig användning, som förekommer vid sidan av den ordinarie. Så är t. ex. fallet då ett missionshus, som i och för sig skulle vara skattefritt, mera regelmässigt uthyres för biograf- eller liknande föreställningar, samkväm e. dyl. och vederlaget uppgår till så högt belopp, att det innefattar någon ersättning för själva begagnandet av lokalen. I sådant fall har lagstiftaren måst inlägga en särskild betydelse i bestämmelsen, att användningen vid taxeringsårets ingång skall vara avgörande för den partiella skatteplikten. Givetvis är det icke meningen att ett missionshus, som användes på nyss angivet sätt, skall undgå partiell skatteplikt enbart därför, att det vid årsskiftet råkar icke vara tillfälligt upplåtet. Detta har också kommit till uttryck i anvisningarna till lagrummet. Där föreskrives, att i sådant fall frågan gäller om fastigheten vid taxeringsårets ingång disponerats på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

sätt som inneburit att fastigheten tidvis plägade uthyras.

Sedan man sålunda, för en viss given fastighet, gjort klart för sig vem som är ägare och för vilket ändamål fastigheten är använd eller, i vissa fall, är avsedd att användas i denne ägares hand, allt med hänsyn till förhållandena vid taxeringsårets ingång, blir nästa steg att med ledning av dessa faktorer undersöka, om fastigheten kan gå in under något av de i 5 § 1 och 2 mom. angivna fallen av skattefrihet. Det torde då vara mest praktiskt att först se till att villkoret beträffande ägare är uppfyllt, samt att därefter undersöka, huruvida användningen är sådan, att den enligt lagtexten föranleder skattefrihet. Har man väl funnit en punkt i 5 § 1 eller 2 mom., där dessa villkor, ägare och användning, stämma överens med det föreliggande fallet, blir nästa åtgärd att undersöka, huruvida det föreliggande fallet även uppfyller de övriga villkor för skattefrihet, som kunna vara föreskrivna i den punkten.

Då man därvid studerar de skilda punkterna i 5 § 1 och 2 mom., finner man att de äro mycket olika till sin konstruktion.

Punkten a) under 1 mom., däri upptagits nationalparker och såsom naturminnesmärken fridlysta områden, är mycket enkel. Här uppställes icke ens såsom villkor för skattefriheten någon viss ägare. Nationalparker tillhöra alltid kronan. Och såsom naturminnesmärken fridlysta områden äro skattefria, oavsett vem som råkar vara ägare. För att nationalpark skall anses föreligga och följaktligen skattefrihet, fordras endast, att Konungen förklarat fastigheten vara nationalpark. Och för naturminnesmärke fordras bara, att vederbörande länsstyrelse meddelat fridlysning såsom för naturminne. Någon partiell skatteplikt kan icke ifrågakomma.

Andra punkter i 5 § äro betydligt mera komplicerade till sin konstruktion. Ibland upptagas i en punkt hela anläggningar, t. ex. i 1 mom. d) sjukvårdsanläggningar (sundhetsvård), anläggningar för fångvården (ordning och säkerhet) m. fl., eller i 2 mom. hela kommunikationsanläggningar, t. ex. en järnvägsstation med allt vad därtill hör. I sådana fall lämnas i anvisningarna regler, varigenom anläggningarna genom undantag och undantag från undantag delas upp på skattefria och skattepliktiga beståndsdelar. Då man i det praktiska taxeringsarbetet skall behandla ett fall, som går in under en sådan punkt, måste man därför skilja upp anläggningens olika delar på skattepliktiga och skattefria delar. Därvid kunna omständigheterna vara sådana att uppdelningen måste ske ända ned till de minsta taxeringsenheter, man normalt rör sig med, d. v. s. en byggnad, i förekommande fall med tillhörande mark.

Beträffande denna uppdelning lämnas emellertid i lagrummet jämte anvisningar vissa föreskrifter. För visst fall äro dessa föreskrifter av den innebörd, att uppdelningen hejdas innan man kommer ned till så små enheter som enskilda byggnader jämte, i förekommande fall, mark. Så är förhållandet, då lagstiftningen rör sig med begreppet oskiljaktiga delar av en anläggning. I andra fall innebära föreskrifterna, att man får göra ännu längre gående delning. Så blir förhållandet, då enligt lagrummet partiell skatteplikt kan ifrågakomma.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

Det fall, i vilket uppdelningen på skattepliktiga och skattefria delar måste hejdas innan man når ned till enskild byggnad med mark, är det, då fråga är om hel anläggning, som går in under någon av punkterna d)—i). Därom säges i anvisningarna till lagrummet, att bostadsbyggnad kan vara att anse som sådan oskiljaktig del av en anläggning, att den frihet från skatteplikt, som åtnjutes för anläggningen, även bör gälla bostadsbyggnaden. Sålunda är, enligt anvisningarna, exempelvis en inom ett lasaretts område uppförd läkarbostad att anse såsom en del av lasarettsanläggningen. Här är alltså anläggningen den minsta enhet, man vid bedömande av skattepliktsfrågan får dela upp på. Givetvis får det anses underförstått, att till lasarettsanläggning räknas icke enbart byggnader, som i trängre mening användas för meddelande av själva sjukvården, utan även sådana, som höra till ett lasaretts utrustning i övrigt, t. ex. panncentraler, verkstadsbyggnader, byggnader för förråd, garage o. d. I anvisningarna säges endast att tjänstebostäder, som äro belägna inom ett lasaretts område, äro att anse som en oskiljaktig del av lasarettsanläggningen och att därför för dessa bostäder gäller samma frihet från skatteplikt, som åtnjutes för anläggningen. Det finnes åtskilliga rättsfall rörande tillämpningen av denna föreskrift. Enligt dessa synes i praxis den rent geografiska belägenheten ha varit avgörande för lasarettsbostäders skatteplikt. Begreppet lasarettsområde finnes icke i skattelagstiftningen definierat. Emellertid synas regelmässigt tjänstebostadsbyggnader, som ligga skilda från byggnader för själva sjukvården av gata eller allmän väg, icke ha ansetts ligga å lasarettsområde och följaktligen betraktats såsom särskilda taxeringsenheter, vilka ansetts skattepliktiga. Däremot ha tjänstebostäder, som icke ligga på sådant sätt avskilda från byggnaderna för sjukvården, regelmässigt ansetts utgöra en oskiljaktig del av anläggningen och följaktligen skattefria. Dessutom uppställes, enligt sakens natur, det kravet att de, som äro bosatta i dessa bostäder, ha sin tjänsteutövning förlagd till lasarettsanläggningen. Däremot kräves icke, att det för lasarettsanläggningens drift är nödvändigt eller enligt anställningsavtal föreligger skyldighet för de i tjänstebostäderna boende att bo inom området. Sålunda ha enligt denna föreskrift förklarats skattefria inom lasarettsområde belägna bostäder icke blott för läkare samt sjukskötare och sjuksköterskor, utan även för syssloman, bokhållare, vaktmästare, maskinist, elektriker, smed, eldare och trädgårdsbiträde. Däremot ha i byggnad inom sjukhusområde belägna bostäder för distriktssköterska och barnmorska, vilka icke haft sin tjänstgöring förlagd till sjukhusanläggningen, utbrutits såsom skattepliktiga. Huruvida befattningshavaren erlägger hyra för tjänstebostaden och, i så fall, hans avlöning utgår efter brutto- eller nettolöneprincipen saknar i nu förevarande sammanhang betydelse. — Samma regel angående skattefrihet för bostäder, som på angivet sätt utgöra oskiljaktig del av sjukvårdsanläggning, har i praxis tillämpats å anläggningar inom fångvården och undervisningsväsendet. Vad särskilt angår tjänstebostäder åt folkskollärare, ha sådana i åtskilliga fall förklarats skattefria. I intet fall, som varit föremål för Regeringsrättens prövning, lärer av utredningen i målet ha framgått, att bostadsbyggnaden legat skild från själva undervisningsbyggnaderna i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

inskränkt mening. Emellertid har kammarrätten i ett fall ansett, att kommun tillhörig byggnad, som användes till tjänstebostad för folkskollärare och var belägen på ett avstånd av 175 meter från skolan utan direkt anslutning till skolområdet, icke kunde betraktas som en oskiljaktig del av skolanläggningen. Byggnaden ansågs därför skattepliktig (KR 16/1 1956).

De fall, då man vid uppdelningen på skattepliktig och skattefri del kan gå längre än till en taxeringsenhet, vanligtvis en särskild byggnad med i förekommande fall markområde, äro som förut antytts de, då i lagrummet finnes stadgande om partiell skatteplikt. Där partiell skatteplikt icke uttryckligen tillstädjes, gäller huvudsaklighetsprincipen, d. v. s. frågan om skatteplikt eller skattefrihet för en byggnad bedömes efter dess huvudsakliga användning. Huvudsaklighetsprincipen gäller för de fall, som avses i 1 mom. a) och b) samt 2 mom. I samtliga de i övriga punkter av 1 mom. omnämnda fallen kan partiell skatteplikt tänkas förekomma.

Den partiella skatteplikten för en eljest skattefri taxeringsenhet kan vara lokalt bestämd i den meningen, att med hänsyn till användning för olika ändamål en lokalt bestämd del är skattepliktig, medan en annan del är skattefri. Så är t. ex. fallet, då i ett missionshus jämväl finnes inrymd en vaktmästarbostad eller i en landstinget tillhörig byggnad för folktandvården finnas dels praktiklokaler, dels bostäder för där tjänstgörande tandläkare och biträdespersonal. Men det kan också vara så, att den partiella skatteplikten icke är på detta sätt lokalt bestämd. Så blir exempelvis fallet, då lokal i ett missionshus, som användes för sitt avsedda ändamål, även mera regelmässigt upplåtes till biograf- eller liknande föreställningar, sammanträden, samkväm och dylikt mot vederlag, som innefattar någon ersättning för själva begagnandet av lokalen.

Reglerna för den partiella skatteplikten äro olika utformade för olika grupper av fall, som upptagas under olika punkter i 1 mom. De äro även ganska detaljerade, särskilt då det gäller att såsom i förevarande avseende betydelselösa avskilja alltför ringa avvikelser från den huvudsakliga användningen. Tiden tillåter icke att här gå in på alla dessa detaljbestämmelser. Det lärer i varje fall regelmässigt visa sig nödvändigt att åter studera dessa detaljbestämmelser för det fall, då partiell skatteplikt kan ifrågakomma men fråga är om till omfattningen relativt ringa avvikelse från huvudanvändningen. Det må nu endast anmärkas att, då det här gäller regler, som ha avseende å så skiftande förhållanden, där man måste taga hänsyn till så många olika faktorer, man i lagstiftningen måst röra sig med ganska vaga begrepp såsom ringa utsträckning, ej alltför obetydlig omfattning, mera regelmässigt, tillfälligtvis o. s. v. I gränsfallen har det överlåtits åt praxis att närmare fixera gränslinjen för den partiella skatteplikten med hänsyn till omständigheterna i varje särskilt fall.

Som förut har nämnts, äro reglerna för den partiella skatteplikten något olika utformade för olika grupper av i princip skattefria fastigheter. Två i detta avseende klart skilda grupper kunna urskiljas, nämligen dels försvarsfastigheter, som avses i 1 mom. c), dels sådana fastigheter, som avses i 1 mom. d)—i).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

Reglerna om den partiella skatteplikten för försvarsfastigheter meddelas i punkt 2 av anvisningarna till lagrummet.

Beträffande reglerna om den partiella skatteplikten för bostäder å försvarsfastigheter framgår av anvisningarna, att med dessa regler medvetet avsetts en mera schablonmässig avgränsning än enligt motsvarande regler för de i 1 mom. d)—i) avsedda fastigheterna. Beträffande försvarsfastigheter kan, i vad rör bostäder, förekomma endast lokalt bestämd partiell skatteplikt. Däremot finnes ifråga om dessa bostäder intet stadgande, som tillstädjer icke lokalt bestämd partiell skatteplikt.

Schematiskt torde det huvudsakliga innehållet av reglerna om partiell skatteplikt för bostäder å försvarsfastighet kunna sammanfattas sålunda.

Kasernbyggnader och vaktstugor äro i sin helhet skattefria, även i den mån i dem äro inrymda bostadslägenheter för andra än manskap.

Byggnader, avsedda för mera tillfällig inkvartering vid militära skolor, skjutfält och dylikt, anses nyttjade för försvarsändamål, i den mån de användas för dylik inkvartering, men ej i den mån de innehålla fasta bostäder för andra än vaktpersonal. Här kan alltså förekomma partiell skatteplikt. Från praxis må nämnas, att officersbostad vid Östgöta flygflottilj å Malmen, som användes till "mer eller mindre "tillfällig inkvartering, ibland gratis, ibland mot avstående av nattinkvarteringspengar, ansetts skattefri (KR 13/10 1939).

För annan byggnad än kasernbyggnad eller vaktstuga, vilken likväl i huvudsak nyttjas till försvarsändamål, föreligger partiell skatteplikt, då i densamma tillika är inrymd en mera betydande tjänstebostad. Byggnaden är då underkastad skatteplikt för så stor del av sitt värde, som kan anses skäligen belöpa på den till tjänstebostad nyttjade delen av fastigheten.

Byggnader, andra än kasern eller vaktstugor, som i huvudsak nyttjas till tjänstebostäder och uthyrningsbostäder, anses ej vara avsedda för försvarsändamål. Här gäller alltså huvudsaklighetsprincipen.

Såsom av det anförda framgår, äro reglerna rörande skatteplikt för bostäder i fastigheter, som avses med denna punkt, i viss mån schablonartade, i det att för ytterlighetsfallen skall tillämpas huvudsaklighetsprincipen så att för kaserner och vaktstugor föreligger full skattefrihet men för andra byggnader, som i huvudsak nyttjas till tjänstebostäder och uthyrningsbostäder, full skatteplikt. Vidare är att märka, att skattepliktsfrågan här är anknuten till byggnadens karaktär och således här icke till spörsmålet, huruvida de i bostäderna boende måste för sin tjänstgöring bo inom eller i närheten av försvarsanläggning, ej heller till frågan i vad mån bostäderna äro oskiljaktig del av försvarsanläggningen eller ej (prop. 213/1928, s. 242, 243).

Beträffande reglerna om den partiella skatteplikten för andra försvarsfastigheter än bostadsfastigheter må nämnas följande.

Till en början må anmärkas, att enligt föreskrift i anvisningarna från skattefriheten helt undantagas sådana för försvarsändamål avsedda fastigheter, som äro att anse såsom fristående industriell anläggning. Denna inskränkning i skattefriheten tillkom på sin tid efter framställning av enskild kommun. Med dylik an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

läggning förstås enligt sista stycket av punkt 2 av anvisningarna exempelvis sådan fabrik för tillverkning av vapen eller ammunition, som ej är sammankopplad med en försvarsanläggning i egentlig mening, såsom ett örlogsvarv eller en fästning. Däremot är enligt anvisningarna ett kronobageri, som levererar bröd till truppförband å orten, ej att anse såsom fristående industriell anläggning, ej heller ett vattenverk eller ett kraftverk, som är avsett för tillgodoseende av en försvarsanläggnings behov av vatten eller elektrisk kraft. Från praxis må anföras, att såsom enligt denna föreskrift fristående industriella anläggningar ha till skattepliktig fastighet hänförts statens oljefabriker i Kinne-Kleva socken (RÅ not 1009/1944) samt kronan tillhörig ammunitionsfabrik (KR 10/11 1943) och fabrik för tillverkning av nitrocellulosa (KR 12/4 1948). Däremot ha följande fastigheter icke ansetts utgöra självständiga industriella anläggningar och alltså ansetts skattefria, nämligen dels nya kronobageriet i Karlsborg, vilket är en avdelning av arméns intendenturförråd därstädes utan särskild förvaltning och till 87 % av sin tillverkning försåg truppförband utom hemorten med bröd (RÅ not 288/1934), dels en materialflygel och en verkstadsflygel vid Karlsborgs tygstation (RÅ not 1696/1931) och dels en under flygförvaltningens förvaltning stående s. k. bergverkstad (KR 26/5 1948).

Föreskrifterna om partiell skattskyldighet för försvarsfastighet, som icke är bostadsfastighet, återfinnas i första stycket av punkt 2 av anvisningarna. Här kan förekomma såväl lokalt bestämd som icke lokalt bestämd partiell skatteplikt. Såsom exempel på fall, då partiell skatteplikt kan förekomma, angives i anvisningarna ett staten tillhörigt örlogsvarv, som mera stadigvarande användes jämväl för byggande av fartyg, som ej avse försvarsändamål, vare sig detta sker för statens eller för annans räkning, i vilket fall skatteplikt skall föreligga för så stor del av varvsfastighetens värde, som prövas skäligt med hänsyn till denna verksamhets genomsnittliga omfattning i förhållande till hela den å varvet bedrivna verksamheten. Vidare angives i anvisningarna som exempel på partiell skatteplikt att, om ett övningsfält upplåtes för jordbruk eller därmed jämförligt ändamål, skatteplikt föreligger för den del av övningsfältets värde, som skäligen kan anses utnyttjad genom upplåtelsen. Om emellertid fastigheten endast i ringa utsträckning användes för annat än försvarsändamål, föranleder detta ej skatteplikt. Sålunda föreligger, enligt anvisningarna, icke skatteplikt på den grund, att en mindre betesrätt upplåtes å en för militärövningar använd plats eller att på sådan plats sker skogsavverkning av mindre omfattning. Ett stort antal rättsfall på detta område finnas. Den förut omnämnda, under flygförvaltningens förvaltning stående bergverkstaden, som ansågs icke utgöra självständig industriell anläggning och därför vara i princip skattefri, har dock befunnits partiellt skattepliktig, nämligen till den del den var upplåten till annan mot vederlag (KR 26/5 1948). Beträffande övningsfält föreligger ett flertal rättsfall. I vissa fall har användningen för annat ändamål än försvarsändamål ansetts ha ägt rum i så ringa utsträckning, att den icke föranlett någon partiell skatteplikt (RÅ not 1971/1929 och KR 6/9 1948). Å andra sidan har i vissa fall det intrång å fastighet,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

som gjorts av försvaret, bedömts så ringa, att fastigheten icke ansetts nyttjad för försvarsändamål och således icke ansetts falla under förevarande bestämmelser om skattefrihet. Sålunda ha, då staten tillhöriga, under domänstyrelsens vård stående fastigheter (Solnaskogens kronopark m. fl.) i mindre utsträckning användes för försvarsändamål, fastigheterna likväl ansetts i sin helhet skattepliktiga (RÅ not 268/1930). För Skånska Husarregementet upplåtna fastigheter förklarades för år 1924 skattepliktiga för den del av värdet, som avsåg skogsvärdet, enär det upplysts att regementet i regel årligen läte avverka och avyttra viss del av skogen samt fastigheterna därför beträffande skogstillgången ej kunde anses utnyttjade för försvarsändamål (RÅ not 181/1928). Mellan dessa ytterlighetsfall ligga en hel del rättsfall, i vilka partiell skatteplikt ansetts föreligga. — Tillvägagångssättet vid uppdelningen i en skattepliktig och en skattefri del måste i viss mån bli beroende på omständigheterna i det särskilda fallet och den utredning, som kan framskaffas. Problemet kan angripas från olika håll. Då fråga är om annan till jordbruksfastighet hörande mark än skogsmark och upplåtelsen, som föranleder partiell skatteplikt, är förhållandevis obetydlig, lärer, som i åtskilliga rättsfall skett, den skattepliktiga delens värde ofta kunna beräknas genom kapitalisering av avgälden. Å andra sidan kan, om upplåtelsen är av större omfattning, den skattefria delens värde måhända beräknas genom en kapitalisering av det belopp, varmed utgående avgäld understiger den, som anses skolat hava normalt utgått, om fastigheten icke i viss utsträckning använts för försvarsändamål. Möjligen kan man, då det intrång, som förorsakas av fastighetens användning för försvarsändamål, är relativt begränsat, värdera var för sig de delar, som beröras och som icke beröras av sådan användning. Svårigheter vid ett sådant förfaringssätt kunna emellertid yppa sig bl. a. därför, att i åkervärdet inräknas värdet på jordbruksfastighetens bebyggelse, samt att ofta intrång av användning för försvaret icke gör viss mark helt värdelös för annat ändamål. Som kontroll av resultatet av andra beräkningsmetoder kan dock detta förfaringssätt ibland vara av visst värde. För skogsmark torde det tillvägagångssättet i allmänhet leda till det riktigaste resultatet, att man först delar upp skogsmarken i å ena sidan sådan del, som icke lider i varje fall nämnvärt intrång i det normala skogsbruket på grund av användningen för försvarsändamål, och å andra sidan sådan del, som lider sådant intrång, t. ex. i fråga om skjutfält upphuggna gator för skjutning, område för kulfång och sådana områden, där skogen skadas av splitter o. dyl. De båda delarna värderas därefter var för sig enligt de för taxering av skogsmark och växande skog gällande reglerna. Slutresultatet kan givetvis tarva jämkningar i större eller mindre omfattning med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet.

Vid behandling av frågan om reglerna för den partiella skatteplikten för sådana fastigheter, som avses i 1 mom. d)—i), må inledningsvis erinras om att, såsom förut utvecklats, bostadsfastighet, som utgör oskiljaktig del av hit hänförlig anläggning, omfattas av den skattefrihet, som gäller för anläggningen.

För fastigheter i övrigt, hänförliga till punkterna d)—i), stadgas i 1 mom. näst

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

sista stycket att, om sådan fastighet jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtes åt annan till begagnande, föreligger skatteplikt för däremot svarande del av fastighetens värde. Denna bestämmelse utvecklas vidare i punkt 5 av anvisningarna. Av denna framgår, att här kan vara fråga om såväl lokalt bestämd som icke lokalt bestämd partiell skatteplikt.

Det är i den citerade lagtexten fråga om två skilda omständigheter som kunna verka diskvalificerande på skattefriheten, nämligen antingen att fastigheten användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller att den mot vederlag upplåtes åt annan till begagnande.

Beträffande stadgandet om den senare omständigheten såsom diskvalificerande från skattefriheten angives helt allmänt i anvisningarna, att därmed närmast avses det fall, att eljest enligt 1 mom. d) — i) skattefri fastighet delvis utarrenderas eller uthyres. Det utsäges vidare — vilket redan tidigare i denna framställning berörts i avsnittet om användning för visst ändamål såsom villkor för skattefrihet — att det i detta sammanhang är ovidkommande, för vad ändamål nyttjanderättshavaren använder fastigheten. Det avgörande är att ägaren utnyttjar fastigheten på det sätt, att han upplåter den mot vederlag. I anvisningarna antydes vidare att med upplåtelse till annan mot vederlag skall likställas det förhållande, att ägare av eljest skattefri fastighet själv delvis använder denna för ändamål, som icke föranleder skattefrihet. Därefter upptagas i anvisningarna de speciella synpunkter, som i detta sammanhang få anläggas på staten tillhöriga fastigheter och vilka även berörts tidigare i denna framställning i samband med frågan om användning för visst ändamål som villkor för skattefrihet. Sålunda utsäges, att då formell uthyrning förekommer mellan statens olika förvaltningsgrenar av del av fastighet, man skall bedöma användningen såsom villkor för skattefrihet med bortseende från denna formella uthyrning som om staten direkt använt fastighetsdelen för det ändamål, vartill den faktiskt nyttjas av den förvaltningsgren, som innehar fastighetsdelen under formell nyttjanderätt. Däremot, påpekas det i anvisningar, föreligger ingen skillnad mellan av staten och av andra ägd fastighet såtillvida att om en av staten ägd fastighet av staten själv — utan förmedling av formell upplåtelse — delvis användes för ändamål, som diskvalificerar från skattefrihet, skatteplikt föreligger för däremot svarande del av fastighetens värde.

I den fortsatta redogörelsen för reglerna för den partiella skatteplikten beträffande fastigheter, som avses i 1 mom. d) — i), kan det måhända vara lämpligt att upptaga särskilt för sig reglerna för den lokalt bestämda partiella skatteplikten samt för den icke lokalt bestämda partiella skatteplikten, ehuru det på vissa punkter kan vara vanskligt att avgöra, i vad de i anvisningarna givna reglerna ha avseende å endast endera eller å båda dessa former av partiell skatteplikt.

Beträffande den lokalt bestämda partiella skatteplikten fastslås i anvisningarna såsom utgångspunkt för den vidare regleringen, att, för att skattefrihet enligt 1 mom. d) — i) helt eller delvis skall åtnjutas för byggnad, kräves, att den skall i väsentlig utsträckning nyttjas för ändamål, som föranleder skattefrihet. Sålunda är enligt anvisningarna exem-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

pelvis byggnad, som i huvudsak tjänar bostadsändamål, i sin helhet skattepliktig, även om i denna finnes inrymd någon förvaltningslokal. Till belysande av innebörden av denna föreskrift må från praxis andragas följande rättsfall. Å en tullverket tillhörig fastighet (Strimasunds tullstation) fanns dels en byggnad, som förutom utrymmen, använda för bostadsändamål, innehöll en expeditionslokal (hyresvärde 40 kronor av hela hyresvärdet 840 kronor), dels en vid taxeringen ej medräknad tullbod. Byggnaden ansågs i huvudsak tjäna bostadsändamål och därför skattepliktig till hela sitt värde, 12.000 kronor, trots invändning att personalen tidigare måst bo i en fjällstuga (RÅ not 493/1950). I en annan tullverkets fastighet (Gäddede tullstation) funnos inrymda två bostadslägenheter (hyra 480 respektive cirka 50 kronor), ett expeditionsrum och ett magasin. Av fastighetens hela värde, 15.000 kronor, ansågs 14.000 kronor skattepliktigt. Längre gående skatteplikt kunde av processuella skäl icke ifrågakomma hos kammarrätten och Regeringsrätten. Tullverket hade invänt, att det för gränsbevakningens effektivitet vore av vikt, att personalen icke för sina bostäder vore beroende av gränsbefolkningen (RÅ not 492/1950). Däremot förekomma åtskilliga rättsfall, där tydligen lokalt bestämd partiell skatteplikt ansetts föreligga för fastigheter av nu ifrågavarande slag. Sålunda har landsting tillhörig byggnad för folktandvården, innehållande jämväl bostadslägenheter för tandläkare samt tandvårds- och sjukvårdspersonal, ansetts skattepliktig till den del den upptogs av nämnda lägenheter (KR 28/11 .1949). Fastighet har till den del den inrymde för domkapitlets förvaltning erforderliga lokaler ansetts skattefri, men skattepliktig till den del den användes såsom biskopsbostad (RÅ not 36/1932). Skyddsrum under Hötorget i Stockholm har ansetts skattepliktigt till uthyrd del (KR 23/10 1946). Dramatiska teaterns och Operans byggnader i Stockholm ha ansetts skattepliktiga till den del, de av vederbörande teaterföretag uthyrts till restaurang- och affärslokaler (RÅ not 1210—1220/1927). Värdet av tingshus har upptagits i den skattepliktiga längden, i vad avser i tingshuset inrymd bostad för häradshövdingen, men i övrigt i den skattefria längden (KR 29/5 1935). Sjömanshem har ansetts skattefritt endast till icke uthyrd del (RÅ not 1803/1929). Nykterhetsförening tillhörig byggnad har ansetts skattepliktig till del, som motsvarade vaktmästarbostad, men skattefri till del motsvarande föreningslokal (KR 13/12 1939). Missionshus ha ansetts skattepliktiga till den del, de inrymde predikant- och vaktmästarbostäder (RÅ not 391/1936 och 863/1940).

Beträffande fördelningen vid lokalt bestämd partiell skatteplikt av fastighetens värde på en skattepliktig och en skattefri del säges i 5 § 1 mom. endast, att fastigheten skall vara skattepliktig till den del av dess värde, som motsvarar den användning eller upplåtelse, som föranleder skatteplikten. Då byggnad, varom här är fråga, värderats efter anläggningskostnadsmetoden, vilket — då här ofta är fråga om byggnad som till icke oväsentlig del icke är uthyrd eller icke uthyrd till i allmänna hyresmarknaden normala hyror — torde ofta förekomma, räcker det i allmänhet icke att göra en enkel proportionering efter förhållandet mellan på olika sätt nyttjade utrymmens golvytor eller kubikinnehåll. Vissa delar

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

av dessa, t. ex. bostäder, kunna på grund av sin dyrbarare inredning än den i andra utrymmen, exempelvis expeditionslokaler, representera ett förhållandevis större värde. Ofta kan ett visst större utrymme, t. ex. en genom flera våningar gående samlingssal, med hänsyn till fastighetens läge och därav betingade svårigheter att ekonomiskt utnyttja salen representera ett förhållandevis lägre värde än en bostadslägenhet i samma byggnad. Å andra sidan kan blotta förefintligheten i byggnaden av lokaler, som bedömts skattefria, i olika avseenden verka neddragande på värdet av bostadslägenhet i samma byggnad. Det torde därför vara att föredraga att, där så kan ske, vid fördelningen av värdet på skattepliktig och skattefri del använda sig av avkastningsmetoden, vilken torde giva ett bättre uttryck för de olika på värdet inverkande omständigheterna. I varje fall synes, så långt det är möjligt, vid mera komplicerade fall av fördelning avkastningsmetoden böra anlitas såsom kontrollmedel.

Beträffande icke lokalt bestämd partiell skatteplikt gäller, i tillämpliga delar, vad som förut anförts om den lokalt bestämda.

Vidare säges angående den icke lokalt bestämda partiella skatteplikten i anvisningarna inledningsvis att med det förhållande, att del av fastighet upplåtes mot ersättning, bör likställas det fall, att lokal, som eljest nyttjas för ändamål, som föranleder frihet från skatteplikt, tidvis uthyres. För dylika fall givas dock i anvisningarna inskränkningar i den partiella skatteplikten.

Den första inskränkningen formuleras i anvisningarna så, att skatteplikt för viss del av fastighetens värde dock inträder endast om den användning, som skulle föranleda skatteplikten, ej är av alltför obetydlig omfattning. Vid tidvis skeende uthyrning inträder således över huvud ej partiell skatteplikt, om denna sker i omfattning, som kan betecknas som alltför obetydlig.

Den andra inskränkningen är, enligt anvisningarna, att tidvis skeende uthyrningar föranleda partiell skatteplikt endast om de äga rum mera regelmässigt. I förtydligande syfte framlägges i anvisningarna följande exempel: Om ett missionshus någon enstaka gång upplåtes till biograf- eller liknande föreställning eller ett församlingshus tillfälligtvis uthyres till samkväm eller dyl., är detta ej tillräcklig anledning att anse skatteplikt föreligga. Denna inskränkning skulle således innebära, att, om tidvis skeende uthyrning kan sägas ske endast någon enstaka gång eller endast tillfälligtvis, inträder över huvud icke partiell skatteplikt på grund av densamma.

Den tredje inskränkningen i den partiella skatteplikten har i anvisningarna givits följande formulering: Ej heller föreligger skatteplikt, därest uthyrning sker på sådana villkor, att erhållet vederlag i stort sett innebär endast ersättning för de med begagnandet av den upplåtna lokalen förenade särskilda kostnader såsom för uppvärmning, belysning m. m., men icke inbegriper någon ersättning för själva begagnandet av lokalen. Denna inskränkning i den partiella skatteplikten synes innebära, att vederlaget vid tidvis skeende upplåtelse, för att den icke skall verka diskvalificerande på skattefriheten, icke får överstiga de rörliga kostnader, som direkt orsakas av nyttjanderättshavarens begagnande av lokalen. Där-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

emot synes i detta sammanhang icke skola tagas i betraktande fasta kostnader, såsom exempelvis avskrivning å fastigheten, räntor, försäkringskostnader för fastigheten, fastighetsskatt o. d., ej heller sådana rörliga kostnader, vilka icke stå i direkt samband med de individuella uthyrningarna, såsom regelmässiga reparationskostnader. Det synes icke alldeles klart, hur jämförelsen mellan vederlag för upplåtelsen och av upplåtelsen föranledda rörliga kostnader skall verkställas. Två alternativ synas tänkbara. Det ena är, att man jämför summan av avtalade vederlag med summan av ifrågavarande rörliga kostnader för samtliga upplåtelser sammanlagt och, om därvid vederlagssumman befinnes i stort sett endast motsvara kostnadssumman, man bortser från samtliga upplåtelser. Detta skulle emellertid kunna medföra egendomliga konsekvenser. För en fastighet, som i icke obetydlig utsträckning upplåts mot vederlag, klart överstigande de rörliga kostnaderna, skulle ett därigenom uppkommet "överskott", som i och för sig skulle föranleda skatteplikt, kunna konsumeras genom några enstaka upplåtelser — eventuellt till nyttjanderättshavare, som ägaren ville gynna — mot ett i förhållande till de rörliga kostnaderna extremt lågt vederlag, med skattefrihet till följd. Det andra alternativet är, att man för varje särskild upplåtelse, som har skett, jämför vederlag och nu ifrågakomna rörliga omkostnader. De individuella upplåtelser, för vilka vid sådan jämförelse vederlaget befinnes i stort sett icke ha överstigit de rörliga kostnaderna, medräknas icke som diskvalificerande upplåtelser. Endast de upplåtelser, vid vilka vederlaget i stort sett överstigit de rörliga kostnaderna, medräknas vid bedömande av, huruvida upplåtelse förekommit i, som det heter i anvisningarna, icke alltför obetydlig omfattning samt, om så skulle befinnas vara fallet, vid beräkningen av till hur stort värde fastigheten på grund av upplåtelse skall anses skattepliktig. Från praxis kan nämnas att Stadion i Stockholm, som tillhör staten, har ansetts skattepliktig. Byggnaden har nämligen ansetts vara använd för uthyrning till annan på sådana villkor, att erhållet vederlag — vilket i viss utsträckning beräknats i förhållande till biljettintäkterna — i stort sett inneburit icke blott ersättning för de med begagnandet förenade särskilda kostnaderna utan även ersättning för själva begagnandet (KR 17/5 1955).

Beträffande fördelningen vid icke lokalt bestämd partiell skatteplikt av fastighetens värde å en skattepliktig och en skattefri del hänvisas endast indirekt i anvisningarna till vad som gäller vid lokalt bestämd partiell skatteplikt med tillägg att dessutom hänsyn skall tagas till den tidrymd, för vilken sådana upplåtelser ägt rum. Däremot talas det icke här om vederlagets storlek. Detta omnämnes endast i samband med frågan, huruvida upplåtelsen över huvud är diskvalificerande för skattefriheten, och då ställd mot de löpande omkostnaderna för upplåtelsen. Knapphändigheten av bestämmelserna rörande fördelningsgrunden är i och för sig naturlig med hänsyn till de skiftande förhållanden, som här kunna förekomma. Emellertid lämnas därmed åtskilliga spörsmål obesvarade. Då det talas i anvisningarna om den tidrymd, för vilken diskvalificerande upplåtelse ägt rum, uppställer sig den frågan — då här är fråga om fördelning — i förhållande till vad denna tidrymd skall ställas. Man kunde tänka sig, att det endast är fråga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

om så och så stor del av helt år, men det är också tänkbart, vilket kanske förefaller mera naturligt, att man bör ställa den diskvalificerande utnyttjningen i förhållande till den totala utnyttjningen under ett år. De olika alternativen torde lämpligen kunna närmare klargöras med några exempel. Om exempelvis en kommunägd fotbollsplan regelmässigt uthyrts 20 gånger på året, kan det visserligen sägas att detta endast motsvarar ungefär 1/18 av årets dagar. Men om fotbollsmatcher på denna plan anordnas i medeltal 22 gånger på året och planen i övrigt icke användes, skulle upplåtelserna motsvara 20/22 av fastighetens hela utnyttjning. Om däremot i ett församlingshus, som kan utnyttjas hela året och vars samlingssal faktiskt utnyttjas i medeltal 180 dagar på året, samlingssalen upplåtits mot vederlag regelmässigt likaledes 20 gånger på året, utgör detta endast 20/180 av samlingssalens hela utnyttjning. Om därtill kommer, att församlingshuset även innehåller expeditionslokaler, av församlingen använda för sådant ändamål att de äro skattefria, och att samlingssalen endast motsvarar 1/3 av församlingshusets hela värde, skulle upplåtelsen av samlingssalen möjligen kunna sägas motsvara 20/540 av församlingshusets hela utnyttjning. Det nu anförda är icke avsett att utgöra ett försök till lösning av frågan om, hur fördelning på skattepliktig och skattefri del skall ske vid icke lokalt bestämd partiell skatteplikt. Det sagda utgör endast några synpunkter på detta problem. Under förarbetena för den nu gällande lagstiftningen på detta område yppade sig betänkligheter mot icke lokalt bestämd partiell skatteplikt över huvud just med hänsyn till befarade svårigheter vid uppdelningen av värdet på skattepliktig och skattefri del. Föredragande departementschefen framhöll emellertid vid framläggande av förslag till den nu gällande lagstiftningen i ämnet, att en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen i sådana fall skulle leda till gränsfall, där det bleve ytterst svårt att bestämma, om full skatteplikt eller full skattefrihet skulle vara för handen. I dylika fall måste, enligt departementschefen, uppenbarligen ett rättvisare resultat vinnas, om beskattningsnämnd hade i sin hand att företaga en uppdelning i en skattepliktig och en skattefri del (prop. 102/1927, s. 310).

I detta sammanhang uppkommer frågan, hur rätteligen skall förfaras vid sammanträffande av lokalt bestämd och icke lokalt bestämd partiell skatteplikt. Frågeställningen kan belysas med det förut givna exemplet med församlingshuset, endast med den förändringen att församlingshuset innehåller — utöver den på angivet sätt utnyttjade samlingssalen — i stället för skattefria expeditionslokaler en vaktmästarbostad, för vilken skatteplikt föreligger. Hur skall man i sådant fall förfara vid uppdelning av fastigheten på en skattepliktig och en skattefri del? Två alternativa tillvägagångssätt synas här tänkbara. Det ena är, att man först bryter ut vaktmästarbostaden såsom skattepliktig del med ett taxeringsvärde, motsvarande cirka 68 % av hela värdet. Därefter, om uthyrningen av samlingssalen, sedd isolerad för sig, måhända får anses vara av alltför obetydlig omfattning, hänföres hela värdet av samlingssalen till skattefritt värde. Det andra tillvägagångssättet är det, att man först så att säga sammanräknar upplåtelsen av vaktmästarbostaden och upplåtelsen av samlingssalen och därvid kommer till, låt oss säga, att 68 + 11 = 79 % av hela

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

värdet skall hänföras till skattepliktigt värde. Återstoden, 21 % av hela värdet, som således skulle motsvara värdet å samlingssalen efter hänsynstagande till den i och för sig obetydliga uthyrningen av denna, skulle utgöra skattefritt värde. För det senare alternativet kan möjligen sägas tala, att det faller sig naturligt att vid bedömande av, i vad mån en fastighet, för vilken partiell skatteplikt kan ifrågakomma, är skattepliktig eller skattefri utgå från fastighetens användning i dess helhet. Möjligen kan visst stöd härför hämtas av ordalydelsen i föreskrifterna i anvisningarna om tillfällig uthyrning såsom diskvalificerande för skattefrihet, däri det säges att "med det förhållande, att del av fastighet upplåtes mot ersättning, bör likställas det fall, att lokal, som eljest nyttjas för ändamål, vilket föranleder frihet från skatteplikt, tidvis uthyres". Det må vidare nämnas att vid framläggande av förslag till lagstiftning i ämnet vederbörande departementschef uttalade (prop. 102/1927, s. 311), att hänsyn vid taxeringen skulle tagas till den genomsnittliga användningen för ändamål, som skulle föranleda den partiellt skatteplikten.

I 5 § 3 mom. stadgas att, om jämlikt 1 eller 2 mom. byggnad helt eller delvis är undantagen från skatteplikt, detsamma gäller beträffande tomtområde, som hör till byggnaden. Omvänt torde kunna sägas, att om viss byggnad är skattepliktig, helt eller partiellt, skall samma gälla motsvarande tomtområde. Med andra ord, då byggnad står på egen grund skall den eller de taxeringsenheter, byggnaden vid taxeringen utgör, hänföras till taxeringsenheten hörande tomtmark, oavsett om taxeringsenheten är skattepliktig eller skattefri.

Stadgandet i 5 § 3 mom. utvecklas i punkt 7 av anvisningarna till lagrummet vidare så, att såsom tomtområde till byggnad skall, förutom själva byggnadsgrunden, anses vad som till utrymme för byggnad av ifrågavarande slag i allmänhet är brukligt. I enlighet härmed skall exempelvis ett område, å vilket lasarettsbyggnader eller museibyggnader ligga kringspridda, inbegripas under skattefriheten för byggnaderna, även om mellan dessa ligga mindre planteringar. Frågan om tomtområdets avgränsning får således ofta bliva en skälighetsbedömning från fall till fall. Enligt praxis har, då fråga varit om exempelvis sådana anläggningar som sanatorier eller sjukhus för psykiskt sjuka, där utrymmen kunna vara behövliga med hänsyn till terapien, räknats med ganska betydande tomtområden. Dock räknas till sålunda skattefritt tomtområde givetvis icke sådant markområde, som är föremål för uthyrning eller användning för annat ändamål, vilket föranleder skatteplikt.

Däremot kan för mark, som icke på detta sätt hör ihop med byggnad, icke åtnjutas skattefrihet enligt punkterna d)—i). I dessa punkter är nämligen skattefriheten primärt anknuten till byggnad, och mark kan bliva skattefri enligt dessa punkter endast i den mån den som tomtområde hör till sådan skattefri byggnad. Sålunda har tomt, tillhörig romersk-katolska församlingen i Göteborg och avsedd för kyrkobyggnad, vilken emellertid ännu ej uppförts, ansetts skattepliktig (RÅ ref 31/1935). Till belysning av spörsmålet, när mark kan anses vara tomtområde till byggnad i nu förevarande sammanhang, må andragas följande rättsfall. Staten ägde en för Hantverksskolan för blinda män i Kristinehamn använd tomt. Å tomten hade tidigare funnits byggnad, men

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

denna hade nedrivits och tomten användes som idrottsplats för skolans elever, varför banor utlagts för löpning och hopp. Tomten var belägen intill skolbyggnadens tomt men taxerad som självständig taxeringsenhet. Tomten ansågs (ehuru den av beskattningsnämnderna taxerats som självständig taxeringsenhet) utgöra del av till skolbyggnaden hörande tomt och därför, i likhet med skolbyggnaden, skattefri (RÅ ref 13/1947). Att även markområde, då byggnad är under uppförande på detsamma, kan anses såsom tomtområde till den ännu icke färdigställda byggnaden framgår av ett rättsfall, avseende taxering år 1929 av en stiftelsen Isaac Hirschs minne tillhörig fastighet. Stiftelsen hade under år 1928 börjat å fastigheten uppföra en byggnad, som vid taxeringsårets (1929 års) ingång icke var färdigställd. Kammarrätten ansåg hinder icke ha förelegat att år 1929 åsätta den under uppförande varande byggnaden taxeringsvärde, beräknat med hänsyn till det skick, vari byggnaden vid 1929 års ingång befunnit sig. Då stiftelsen var hänförlig till from stiftelse och byggnaden skulle användas för stiftelsens verksamhet såsom sådan, ansåg kammarrätten fastigheten skattefri för år 1929 (KR 26/9 1930).

Huvudsaklighetsprincipen innebär att, då en taxeringsenhet användes eller, i förekommande fall, är avsedd att användas för skilda ändamål, av vilka visst ändamål i och för sig är sådant att det kan föranleda skattefrihet, medan annat är sådant, att det i och för sig föranleder skatteplikt, den huvudsakliga användningen är avgörande för skatteplikten. Här kan alltså icke ske en uppdelning av värdet å en och samma taxeringsenhet, i allmänhet en byggnad med i förekommande fall tomtområde, i en skattepliktig och en skattefri del såsom sker vid partiell skatteplikt.

Partiell skatteplikt kan förekomma endast i de fall, då detta i lagrummet uttryckligen tillstädjes. De fall, där sålunda huvudsaklighetsprincipen gäller, äro de som avses i 1 mom. a) och b) samt i 2 mom.

Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen på de fastigheter, som avses i 1 mom. a), synes knappast vålla några problem. Då en fastighet av Konungen förklarats vara nationalpark eller av länsstyrelse fridlysts som naturminne, är den skattefri.

Beträffande de i 1 mom. b) avsedda fastigheterna blir tillämpningen mera komplicerad. Vad först angår allmänna platser har under förarbetena för nu gällande lagstiftning i ämnet byggnadsstyrelsen under hänvisning till förekommande uthyrning för parkservering och dylikt i Kungsträdgården i Stockholm givit uttryck åt den uppfattningen, att uthyrd del av allmän plats rimligen borde beskattas. I anledning därav uttalade vederbörande departementschef (prop. 102/1927, s. 311), att regeln om partiell skatteplikt torde vid tillämpning på allmänna platser medföra så stora taxeringstekniska besvärligheter, att han icke ansåge sig böra förorda byggnadsstyrelsens förslag. Om ett område av en allmän plats på antytt sätt upplåtes, föranleder icke detta, att området taxeras för sig såsom en särskild taxeringsenhet, ej heller partiell skatteplikt för en taxeringsenhet, vilken bildas av den allmänna platsen. I enlighet härmed har ett område inom Humlegården i Stockholm, vilket upplåtits såsom plats för försäljningskiosk med serveringsområde, förklarats icke skattepliktigt (KR 23/10 1946).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

Vidkommande begravningsplats ingår här i detta begrepp — liksom i begreppet allmänna platser — även byggnader, som tjäna dess behov. Däremot omfattar skattefriheten enligt denna punkt icke sådana byggnader, som visserligen finnas å begravningsplats men icke användas för dess behov (Se särskilda utskottet 1928, utl. nr 1, s. 43). Den för begravningsplats gällande skattefriheten har ansetts omfatta inom dess område belägna växthus samt byggnad, innehållande dels snickarverkstad, förvaringsrum för frö m. m., smedja, redskapsskjul och garage, använda för begravningsplatsens skötsel, dels ock en mindre bostadslägenhet (RÅ ref 40/1932). Att bostadslägenheten kom att omfattas av skattefriheten, torde ha berott på att den såsom utgörande endast en del av en byggnadskropp (av vilken bostaden representerade den mindre delen av värdet) icke kunde utbrytas såsom självständig taxeringsenhet och att partiell skatteplikt icke kan förekomma beträffande begravningsplatser. Däremot har skatteplikt ansetts föreligga för en till samma kyrkogård hörande byggnad, vilken i sin helhet upplåtits till arbetare vid kyrkogården (RÅ ref 40/1932).

Huvudsaklighetsprincipens tillämpning på kommunikationsanstalter, varom förmäles i 5 § 2 mom., har i förhållandevis stor utsträckning givit anledning till tvist och antalet rättsfall på detta område är relativt stort.

I 5 § 2 mom. stadgas att skatteplikt icke föreligger för kanal, järnväg, spårväg eller annan farväg, som är avsedd eller upplåten för allmän trafik, så ock för allmän farled eller allmän flottled jämte till sagda kommunikationsanstalter hörande, för driftens omedelbara behov avsedda byggnader, anläggningar och markområden. I punkt 6 av anvisningarna till lagrummet utvecklas detta vidare så, att, för att till kommunikationsanstalt hörande byggnad eller annan anläggning skall vara skattefri, erfordras, att den skall vara avsedd för den löpande driften. Under denna bestämmelse falla, enligt anvisningarna, stationshus, förvaltningsbyggnader, godsmagasin, lokomotivstallar, banvaktsstugor och andra vaktstugor, spårvagnshallar m. m. dyl. Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen på dessa olika slag av byggnader torde beträffande flertalet förhållandena vara sådana, att de klart till sin huvudsakliga del tjäna den löpande driften. Det slag av byggnader, som framför allt vållat svårigheter vid tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen, är bostadshus för vid kommunikationsanstalt anställd personal. I anvisningarna föreskrives nämligen, att skatteplikt föreligger för särskilda, för stations- eller trafikpersonalen avsedda bostadshus, som ej äro att hänföra till vaktstugor, evad de ligga inom eller utom det för driften i anspråk tagna området. Till vaktstugor i anvisningarnas mening har i praxis hänförts bostadsutrymmen, som tagas i anspråk av sådana befattningshavare vid kommunikationsanstalten, vilka med hänsyn till den löpande driftens vid järnvägen behöriga gång måste vara bosatta på kort avstånd från sin arbetsplats, så att de vid fall av behov kunna med kort varsel inställa sig där. Hit ha hänförts bostäder — givetvis då de varit avsedda för driften vid kommunikationsanstalten och varit belägna i omedelbar närhet av platsen eller området för vederbörande befattningshavares tjänstgöring — som bebos av bl. a. banvakter (RÅ not 334/1928), vägvakt med uppgift att vakta grindar

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07

vid järnvägskorsning med väg (KR 18/10 1944), linjebanförman och linjebanmästare (RÅ not 1167/1945), förste ledningsreparatör (KR 16/11 1933), ledningsförman och reparatör, vilken enligt uppgift ständigt behövdes vid transformatorstation för att kunna utskickas till plats på linjen, där fel uppstått (RÅ not 982/1931), och signalreparatör (RÅ not 415/1936). Såsom tjänande den löpande driften har ansetts även överliggningsrum för resande personal. Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen gäller det således att avgöra, huruvida en taxeringsenhet, en bostadsbyggnad, i huvudsak upptages av bostäder, som i denna bemärkelse tjäna den löpande driften, i vilket fall skattefrihet föreligger. Från praxis må nämnas, att skatteplikt har ansetts föreligga för ett SJ tillhörigt betjäningshus med 2 lägenheter om 1 rum och kök, av vilka en upplåtits till en vagn- och stallkarl och en begagnades som överliggningsrum (RÅ not 301/1933). Även i ett par andra rättsfall har fastighet, vilken till precis hälften använts för sådant ändamål, som avses i 5 § 2 mom., ansetts i sin helhet skattepliktig (RÅ not 320—321/1949).

Även restauranger i anslutning till järnväg ha vid fastighetstaxeringen givit anledning till ett stort antal tvister. I punkt 6 av anvisningarna föreskrives, att restaurations- eller hotellbyggnad, som tillhör en järnväg och ligger inom dess område, är frikallad från skatteplikt, om genom densamma huvudsakligen tillgodoses den å järnvägen resande allmänhetens behov. Om däremot byggnaden tjänar ett mera självständigt ekonomiskt ändamål, i det den i större utsträckning användes av personer på platsen eller eljest andra än de resande eller för resandes uppehåll under längre tid, är den underkastad beskattning. Med denna föreskrift synes avses självständig restaurations- eller hotellbyggnad, som hör till järnväg. Då däremot, såsom ofta är fallet, restaurant är inrymd i stationsbyggnad, lärer redan enligt huvudsaklighetsprincipen hela byggnaden och därmed även den däri inrymda restauranten bli skattefri. Beträffande självständig sådan restaurations- eller hotellbyggnad synes den huvudsakliga arten av användningen bliva avgörande för skatteplikten.

Ordföranden: Jag ber att få framföra mötets tack till kammarrättsrådet Fröberg för hans intressanta och fängslande framställning av det viktiga ämnet skattefri kontra skattepliktig fastighet. Om tiden inte varit så långt framskriden, hade vi alla gärna suttit kvar en god stund till och lyssnat till kammarrättsrådet Fröbergs innehållsrika föredrag och hade vi säkerligen haft en hel del frågor att framställa till honom. Situationen är emellertid något force majeurbetonad, och vi måste sluta.

TOR:s ordförande kamrer Bendrik: Innan ordföranden förklarar denna konferens avslutad skulle jag vilja säga några ord. 1956 års instruktionskurs i allmän fastighetstaxering skiljer sig i viss mån från tidigare av Riksförbundet anordnade kurser, nämligen däri att finansministern i år har uppdragit åt riksskattenämndens ordförande att leda kursen. Det är för mig en angenäm plikt att tacka generaldirektör Dahlgren för det sätt varpå han har lett denna kurs. Vi har fått en vägledning som vi kommer att få stor nytta av i det kommande taxeringsarbetet, och det är till övervägande grad att hänföra till generaldirektörens sätt att leda förhandlingarna. För det tackar jag icke endast på Riksförbundets vägnar utan även å deltagarnas i konferensen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:07