SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 12/1951 Årgång 1

Några synpunkter på frågan om särskilda förmåner vid taxering av jordbruksfastighet m. m.

Av f. d. kammarrättsrådet O. Ljungberg

INLEDNING

Då avsikten med denna uppsats är att få under behandling några mera speciella fastighetstaxeringen berörande ämnen, vilka icke utförligare behandlats i skattelitteraturen, kan uppgiften bli ganska ömtålig så till vida, att knappheten i litteraturväg i dessa ämnen också antyder, att det kan föreligga svårigheter att draga upp bestämda riktlinjer och att dessa ämnen tillhöra dem, i vilka bedömandet — såsom ej är ovanligt vid skattejuridikens tillämpning — ofta får göras beroende av de i varje fall sig företeende omständigheterna.

Ett ämne av dylikt slag är frågan om vad som vid taxering av jordbruksfastighet tillkommer sådan fastighet såsom särskild förmån.

Av förmåner, som i berörda avseende kunna komma i betraktande, skall jag här närmast syssla med sådana, som hänföra sig till byggnadsbestånd samt naturtillgångar och liknande förmåner å jordbruksfastighet, vilka förmåners uppskattning torde vara de vid taxering av fastighet mest aktuella.

Lagtext, som åsyftar uppskattning av särskilda förmåner vid taxering av jordbruksfastighet, som ej utgöres av skog eller skogsmark, innehålles i p. 2 av anvisn. till 9 § K.L. Där angivas vissa förhållanden, som kunna föranleda avvikelse från "det enligt antagna enhetspriser eller andra allmänna taxeringsgrunder" erhållna värdet. Av dessa förhållanden äro de i berörda anvisningspunkt omnämnda naturtillgångarna m. m. utan tvekan av det slag, att värdet av desamma, i den mån de ha något värde, böra upptagas såsom särskild förmån. I sistberörda avseende angivas sålunda såsom värdeförhöjande faktorer "särskilda naturtillgångar eller liknande förmånar, som kunna finnas å fastigheten, såsom vattenfall, torvmosse, ej inmutningsbara tillgångar, möjlighet till jakt, fiske o. d., försåvitt samma naturtillgång eller förmån ej är av beskaffenhet att — — böra särskilt taxeras". Då de sålunda angivna förmånerna förekomma, torde också deras värdeförhöjande egenskaper få göra sig gällande genom åsättande av ett särskilt förmånsvärde och ej blott genom en uppjustering av jordbruksvärdet. Givetvis skall man därvid ej vara

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

pedantiskt noga. En hel del av dessa förmåner — särskilt möjligheterna till jakt och fiske — föreligga ju, åtminstone teoretiskt, vad jakt beträffar å så gott som alla fastigheter å landsbygden och vad fiske angår å alla fastigheter med fiskevatten. Att uppskatta dessa sistnämnda förmåner särskilt kan ju ej komma i fråga utan att de äro av beskaffenhet att *kunna* tillföra jordägaren en inkomst av den storlek, att köpintresset kan antagas därav så stimulerat, att en högre köpeskilling uppnås vid fastighetens försäljning. Bliva de återigen icke uppskattade särskilt, synas de ej heller böra tagas i betraktande vid tillämpning av de allmänna värderingsgrunderna.

Såsom andra omständigheter, vilka kunna föranleda avvikelse från den med stöd av antagna enhetspriser eller andra allmänna taxeringsgrunder gjorda uppskattningen, angivas i förenämnda anvisningspunkt ytterligare bl. a. fastighetens läge samt avsättnings- och användningsförhållanden, ägornas inbördes läge och jordens hävd, åbyggnadernas beskaffenhet samt mera betydande trädgårdsanläggningar m. m. Enligt författningstexten är det därvid allenast fråga om den *extra* värdeförhöjande egenskapen hos nu berörda förhållanden. Dessa förhållanden böra nämligen i deras mera normala framtoning beaktas redan vid tillämpning av enhetspriser eller andra allmänna taxeringsgrunder, så att först om de äro av den storlek eller särskilda art, att de så att säga spränga ramen för enhetspriserna eller de allmänna taxeringsgrunderna, de böra betraktas såsom särskilda förmåner. De i författningstexten förekommande orden "förnämligare bostadsbyggnad" såsom exempel på en värdeförhöjande egenskap hos åbyggnaderna, ger också, synes det mig, ett uttryck för vad som härvidlag avses. Punkt 2 av anvisn. till 10 § K. L. innehåller också följande passus: "I vederbörande taxeringslängd skall särskilt antecknas — — värde å övriga i jordbruksvärdet ingående särskilda förmåner, såsom byggnader, i den mån hänsyn till desamma ej tagits vid tillämpning av enhetsvärden eller eljes gällande allmänna taxeringsgrunder".

Av vad som nu anförts framgår, att gränsen mellan det fall då berörda värdeförhöjande förhållanden i fråga om fastighetens läge, byggnadsbestånd m. m. skola uppskattas såsom särskilda förmåner och det fall då de blott skola beaktas vid tillämpning av de allmänna värderingsgrunderna måste bli särdeles svårbestämbar, beroende, som den är, av det sätt, varpå enhetsvärdena bestämmas, och en hel del andra fastigheten berörande omständigheter, som av det följande kommer att framgå.

Av dessa nu senast omnämnda värdeförhöjande förhållanden (d. v. s. läge och byggnadsbestånd m. m.) är det i allmänhet byggnadsbeståndet, som givit anledning till särskild förmånsberäkning, vadan jag såsom redan antytts begränsar min framställning, vad berörda förhållanden angår, till att ävenledes avse allenast byggnadsbeståndet, därvid den åtminstone delvis härmed sammanhängande frågan om trädgårdsanläggning såsom föremål för särskild förmånsberäkning jämväl kommer att något beröras.

Värdet av de till byggnadsbeståndet hänförliga särskilda förmånerna pläga betecknas övervärde å byggnader och förmånen själv överbyggnad, av vilka beteckningar jag också i det följande kommer att begagna mig.

Vid den närmare undersökning av de förhållanden jag nu tänker tala om, börjar jag med

ÖVERVÄRDE Å BYGGNADER

Historik

Därvid tillåter jag mig att göra en kort återblick å vad i sådant avseende förekommit såsom lagstiftningsmotiv. Redan vid framläggan-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

det av propositionen 102 till 1927 års riksdag (s. 321) yttrade departementschefen, att värderingen av en fastighet kunde bliva helt olika, om den värdesattes med tillämpning av enhetsvärden, varvid byggnaderna i förhållandevis ringa grad påverkade värdets storlek, än om uppskattningen skedde med tillämpning av allmänna saluvärdesprincipen. I anvisningarna infördes också sedermera ett observandum därom, att resultatet av uppskattningen borde bli lika, vilken metod som än användes. Exemplifieringen visade emellertid, att man härvid närmast torde ha haft i tankarna sådana små fastigheter, beträffande vilka tveksamhet kunde föreligga, huruvida de skulle taxeras som jordbruksfastighet eller annan fastighet.

Vidare funnos före 1932 ej några bestämmelser föranledande en differentiering av enhetsvärdena med hänsyn till jordbruksfastigheternas storlek, med påföljd att i åtskilliga delar av landet för de smärre fastigheterna byggnadsbeståndets betydande andel av taxeringsvärdet blev redovisat såsom ett särskilt förmånsvärde. Häri gjordes vid 1932 års riksdag (prop nr 220 s. 130) en betydelsefull ändring, och det skedde allenast på så sätt, att i 59 § T. F. insattes en bestämmelse om att enhetsvärdena skulle gälla skilda storleksgrupper av fastigheter. I sitt yttrande över förslaget om differentierade enhetsvärden framhöll länsstyrelsen i Stockholms län bl. a., att därigenom undanröjdes icke svårigheterna med särskilda förmåners värde. Dessa svårigheter hänförde sig framför allt till fastighetens läge och åbyggnadernas beskaffenhet, vilka omständigheter särskilt i Stockholms län med dess av huvudstadens närhet föranledda säregna förhållanden i avsevärd grad inverkade på taxeringsvärdena.

Departementschefen yttrade (s. 135). "Jag tror, att särskild anledning finnes att beakta åbyggnadernas beskaffenhet, ty det råder intet tvivel om att denna med nuvarande höga byggnadskostnader säkerligen mera än förr i betydande grad påverkar saluvärdena. Att mer än som i förslaget skett betona detta förhållande synes svårt; i de allmänna anvisningar rörande taxeringen, som komma att meddelas i varje län, kan förhållandet påpekas".

De synpunkter jag efter denna lilla tillbakablick kommer att framlägga på frågan om särskilt förmånsvärde för överbyggnad å jordbruksfastighet stödja sig i väsentlig grad på riktlinjer, som kunna härledas av utav skattedomstolarna meddelade utslag. Vid den undersökning i ämnet, som härvid göres, kommer jag att i första hand syssla med byggnad å sådan jordbruksfastighet, som ej är en utpräglad skogsfastighet.

Till en början fastslår jag då, att enligt författningstexten kriteriet på förekomsten av överbyggnad är att åbyggnaderna skilja sig från i orten för fastigheter av motsvarande storlek vanligt medelbestånd.

Vid bedömande av frågan, huruvida så är fallet eller ej, bör skiljas på det förhållandet att det finnes för egendomens brukande normalt *antal* byggnader, vilka emellertid med hänsyn till storlek och beskaffenhet äro av anmärkningsvärt hög klass, och det förhållandet att fastigheten har fler byggnader än som för dess brukande är strängt taget nödvändigt. En kombination av bägge fallen är också tänkbar.

Normalt antal byggnader

Vad det förra fallet beträffar skulle jag vilja säga, att där måste föreligga en avvikelse från vanligt medelbestånd, som kan betecknas såsom mer avsevärd, vilket uttryck jag närmare skulle vilja bestämma så, att avvikelsen skall vara så handgriplig, att något utrymme för olika meningar om dess förekomst icke gärna kan ifrågakomma. För bestämmandet av ett övervärde synes man därför knappast kunna taga till in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

täkt det förhållandet att byggnaderna äro med hänsyn till storlek och modern utrustning alldeles särskilt lämpade för det ifrågavarande jordbrukets behov. Även om nämligen byggnaderna äro utrustade med inventiösa och för en ev. spekulant å fastigheten begärliga anordningar, synes detta förhållande som regel ej i och för sig böra betecknas såsom överbyggnad. Det värde som representeras av sådana omständigheter bör kunna bliva beaktat vid hektarvärdets fastställande. Full klarhet på denna punkt kan man dock ej säga att lagtexten ger.

Ett övervärde å byggnader synes huvudsakligast förekomma i fråga om bostadsbyggnad. Åtminstone kan jag ej från kammarrättspraxis erinra mig något fall, då särskilt förmånsvärde beräknats för andra byggnader än bostadsbyggnader och understundom byggnader för trädgårdsskötsel, varmed jag dock ej vill säga, att icke dylikt värde kan vara berättigat även för andra byggnader. Av bostadsbyggnaderna synas också sådana som jordägaren själv disponerar i detta sammanhang tilldraga sig det största intresset.

När vi alltså ha att i första hand tänka oss en bostadsbyggnad för jordägaren såsom föremål för särskild övervärdesberäkning, synes det härvidlag framför allt bliva fråga om en byggnad, som genom yttre och inre egenskaper kan betecknas såsom en ”förnämligare bostadsbyggnad” d. v. s. en byggnad, vilken är ägnad att på ett eller annat sätt skapa en särställning åt fastigheten. Hit höra alltså slottsbyggnader och herrgårdsbyggnader med en stilformning och ett utförande i övrigt, som uppmärksammas, samt komfortablare villabyggnader. Den omständigheten att byggnaden är stor kan därvid ej enbart få betydelse. Denna omständighet kan under vissa förhållanden t. o. m. bliva ett belastande moment

Vad jag nu sagt om en byggnads värdeförhöjande egenskaper, berättigande ett särskilt förmånsvärde, är emellertid endast avsett att angiva *en* förutsättning för sådant värdes åsättande. Även om denna förutsättning föreligger, kan det nämligen krävas ett övervägande av en hel del andra förhållanden för ett avgörande, *om* ett övervärde föreligger och till *vilket belopp* det bör uppskattas. Vi få ju komma ihåg att det till syvende och sist gäller att få fram fastighetens allmänna saluvärde, och då kommer den nu berörda ”överbyggnaden” att få intresse allenast, om och i den mån den kan omsättas i ett realisationsvärde, motsvarande den förståndige köparens köpintresse. I detta avseende har man att tänka på byggnadens beskaffenhet i förhållande till fastighetens storlek. Ju större en jordbruksfastighet är dess lättare har den att så att säga bära upp en dyrbar bostadsbyggnad för ägaren. Det får med andra ord anses såsom mindre anmärkningsvärt och såsom mindre avvikande från vanligt medelbestånd, om på en stor jordbruksegendom finnes en förnämligare bostadsbyggnad för ägaren. Beträffande sistnämnda förhållande kan jag redan nu omnämna ett ganska färskt rättsfall i kammarrätten — det är av den 30/9 1948 — och gällde mangårdsbyggnaden å frih. J. A. Nordenfalks gods i Kalmar län. Nämnderna beräknade för denna byggnad jämte trädgård ett förmånsvärde av 30 000 kr. (B. O. sa’: Huvudbyggnaden stor, nyligen moderniserad. Förvaltarbostaden tillräcklig såsom mangårdsbyggnad). I handlingarna kallas byggnaden även för slottsbyggnad. T. O. ville höjning utöver 30 000 kr. Den skattskyldige anförde, att byggnaden blott var proportionerlig och att trädgården saknade växthus. Kammarrätten undanröjde förmånsvärdet.

Så långt min erfarenhet på området sträcker sig torde också i allmänhet för slottsbyggnader och andra ”förnämligare” mangårdsbyggnader å en fastighet med en omfattande jordbruksareal — i de fall då

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

över huvud taget särskilt övervärde för sådan byggnad beräknats — förhållandevis ganska blygsamma belopp härför kommit i fråga. Finnes åter å en fastighet en mangårdsbyggnad, som kan betecknas såsom en slottsbyggnad eller en förnämligare herrgårds- eller villabyggnad, med en i förhållande till denna byggnads storlek och art mindre betydande jordbruksareal, kan saken ligga annorlunda till. Den köpkrets, inom vilken en dylik egendom kan tänkas vinna avsättning, kan ha minskats med dem, som med ett fastighetsköp avse att erhålla underlag för drivande av ett så ekonomiskt lönande jordbruk som möjligt, ty en mangårdsbyggnad av berörda art utgör i detta fall ofta nog en ekonomisk belastning för det jordbruk, som fastigheten ger möjlighet till. Beträffande jordbruksfastighet, belägen i en trakt, där någon annan spekulant å densamma än den som syftar till en lönande jordbruksdrift icke kan förväntas uppträda, kan en dylik överbyggnad t. o. m. nedsätta fastighetens värde. Emellertid har hittills åtminstone för sådana i förhållande till jordbruksdriften ”överbyggda” fastigheter merendels funnits en annan slags köpkrets, vilken som regel varit lokaliserad till större städer eller till andra mer tättbefolkade industri- och handelscentra. Det belopp, vartill ett dylikt övervärde beräknats, har emellertid blivit mycket skiftande, beroende förnämligast på den större eller mindre avlägsenheten till sådana centra, som nyss nämnts. Fastighetens belägenhet i en trakt som på grund av naturskönhet eller andra förhållanden är attraktiv har härvid också varit av stor betydelse.

Som en sammanfattning av synpunkterna i nu senast berörda avseende skulle jag vilja säga, att, om jordbruket är av mindre omfattning men mangårdsbyggnaden av en storlek och komfort, som väsentligt överstiger vad som för ett jordbruk av den ifrågavarande omfattningen kan anses normalt, kan, om fastighetens beskaffenhet dock är sådan, att den svarar mot förefintlig efterfrågan på bostadsutrymmen av det föreliggande slaget *med tillhörande jordbruk,* ett förhållandevis högt övervärde beräknas. Dock synes man i detta fall böra framgå med viss försiktighet och således ej utan vidare lägga kostnaden för byggnadens uppförande eller förefintligt hyresvärde i orten till grund för värderingen. Här kan ju en med fastigheten förenad icke lönande jordbruksdrift beräknas vara av en viss, värdeförhöjningen motverkande betydelse. Det är sålunda klart, att förhållanden av nu berörda art måste bli föremål för ett mycket individuellt bedömande.

För några rättsfall berörande denna fråga kommer jag att redogöra vid behandlingen av denna framställnings nästa avsnitt, som jag nu kommer till och som behandlar frågan, i vad mån särskilt övervärde bör beräknas vid det förhållandet att byggnadernas *antal* är större än som kräves för fastighetens skötsel. Denna fråga sammanhänger så pass med den föregående, att rättsfallen merendels bli av intresse för bägge frågorna.

Antalet byggnader större än normalt

Då jag nu alltså övergår till att tala om överbyggnad på grund av det å en jordbruksfastighet förefintliga antalet byggnader, må härvid först konstateras, att även andra byggnader än de egentliga mangårdsbyggnaderna oftare komma i blickpunkten, även om jämväl här mangårdsbyggnaden eller som sådan nyttjad byggnad tilldrar sig det största intresset. Ytterligare kan konstateras, att frågan om åsättande av särskilt övervärde å jordbruksfastighet på grund av antalet byggnader ej sällan sammanhänger med spörsmålet om, på grund av byggnadsbeståndets användning, en eller två taxeringsenheter förelig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

ger. En byggnad å en jordbruksfastighet skall nämligen med tillhörande mark särskilt taxeras såsom annan fastighet, därest den, enligt lagens ord, ”upplåtits till annan för självständigt, mera stadigvarande nyttjande eller eljest stadigvarande brukas särskilt eller användes för annat ändamål än fastigheten i övrigt”.

En eller flera taxeringsenheter

Jag tar nu först frågan om taxeringsenheten under behandling och fäster i sammanhang därmed uppmärksamheten på att denna fråga kan uppkomma jämväl då allenast normalt byggnadsbestånd å en fastighet föreligger. Om i sådana fall en byggnad användes för annat ändamål än jordbruk och därför taxeras särskilt, får det blott till konsekvens, att jordbruksfastighetens byggnadsbestånd får anses mindre gott.

I övrigt vill jag inledningsvis bemärka, att bedömandet, huruvida en jordbruksfastighet av angiven anledning bör uppdelas i två taxeringsenheter kan bliva ur ren värdesynpunkt betydelsefullt. Om sålunda en byggnad bedömes såsom tillhörande jordbruket och därför taxeras tillsammans med detta, är det ej troligt, att taxeringsvärdet å denna taxeringsenhet sättes lika högt som det sammanlagda värdet av *dels* byggnaden, *dels ock* jordbruksfastigheten, bägge taxerade såsom särskilda taxeringsenheter. Om det t. ex. är fråga om en tillsammans med jordbruksfastigheten taxerad mangårdsbyggnad, blir den bedömd såsom en jordbruksbyggnad med de förhållandevis låga värden som belöpa på dylika byggnader, under det att en såsom annan fastighet taxerad mangårdsbyggnad åsättes det värde, som för en fristående byggnad av det slag mangårdsbyggnaden representerar kan anses gälla i orten. Detta sakförhållande belyses av rättsfall, som jag sedermera kommer att referera.

Byggnad upplåten till annan.

Om jag härefter övergår till det fall att en byggnad å jordbruksfastighet upplåtits till annan för självständigt, mera stadigvarande nyttjande och därvid tar det vanligaste fallet, nämligen att byggnaden uthyrts, är det klart, att den då skall taxeras särskilt och således ej giva anledning till åsättande av förmånsvärde å jordbruksfastigheten. Såsom rättsfall, utvisande att uthyrd mangårdsbyggnad skall upptagas såsom särskild taxeringsenhet kunna anföras R.Å. 1928 not. 703 och Krtns. u. 18/2 1930.

Nu kan det ju hända, att en byggnad blott delvis användes för annat ändamål än jordbruksfastigheten i övrigt. I detta fall torde p.l i anvisn. till 7 § K.L. träda i tillämpning, enligt vilken anvisningspunkt det blir byggnadens huvudsakliga användning som blir avgörande. I fråga härom kan åberopas ett utslag av kammarrätten av den 2 april 1947. En delvis uthyrd och delvis av jordägaren bebodd mangårdsbyggnad å en liten jordbruksfastighet med taxeringsvärde av 13 700 kr. hade åsatts taxeringsvärde såsom annan fastighet till belopp av 15 000 kr. Kammarrätten fann, att byggnaden huvudsakligen användes till uthyrning och därför rätteligen taxerats såsom annan fastighet, men med hänsyn härtill och till beskaffenheten av övriga byggnader ansågs värdet av jordbruksfastigheten icke överstiga 10 100 kr. Någon riktigt användbar mangårdsbyggnad fanns ej. Rättsfallet exemplifierar vad jag nyss nämnde om sammanhanget mellan värdet av en särskilt taxerad byggnad och värdet av fastigheten i övrigt, då den på grund av särtaxeringen ej kan betraktas såsom fullbebyggd. Att en tillfällig uthyrning icke kan utgöra grund för en taxeringsenhets uppdelning bestyrkes av R.Å. 1928, not. 192 och 438. Vidare skall en byggnad, som ej disponeras för annat ändamål, taxeras tillsam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

mans med jordbruksfastigheten, även om den ej är erforderlig och ej heller användes för jordbruksdriften d. v. s. en helt oanvänd byggnad. Därest emellertid dess belägenhet är sådan, att den skulle kunna ekonomiskt utnyttjas, bör den omständigheten att så ej sker ej hindra en övervärdesberäkning. I dylikt fall är givetvis stor försiktighet att tillråda.

Byggnad avsedd att bebos av ägaren

a) under hela året.

Jag kommer härefter till det fall, då byggnad visserligen ej är upplåten till annan för nyttjande utan fortfarande disponeras av jordägaren men under sådana omständigheter, att det likväl kan ifrågasättas, om den ej användes för annat ändamål än fastigheten i övrigt. Den byggnad som även härvidlag företrädesvis kommer i fråga är av jordägaren såsom bostad nyttjad byggnad, vare sig mangårdsbyggnaden, någon annan av gårdens byggnader eller en särskilt för ändamålet uppförd byggnad. På denna punkt hava nog meningsbrytningarna varit starkast och besvären talrikast. Jag skulle vilja med stöd av rättsfallen såsom grundläggande princip vid frågans bedömande fastslå följande. *Den byggnad å en jordbruksfastighet, som på ett stadigvarande sätt helt eller till huvudsaklig del tages i anspråk av fastighetens ägare såsom bostad, skall icke taxeras särskilt, utan skall uppskattas tillsammans med jordbruksfastigheten såsom en för jordbruksdriften avsedd byggnad.* Detta innebär, att även om jordbruket är utarrenderat byggnaden i fråga skall taxeras tillsammans med jordbruksfastigheten. Att saken i nu berörda fall betraktas på detta sätt torde bero därpå, att även på en utarrenderad fastighet jordägaren får anses fortfarande vara så att säga högsta instansen beträffande fastighetens skötsel; han kan förutsättas från sin bostad utöva sådan övervakande verksamhet, att även den av honom bebodda byggnaden kan antagas tjäna jordbruksdriften. Dessutom brukar ofta å fastigheten befintlig skog ej inbegripas i arrendet.

Rättsfall. Jag skall nu behandla en del rättsfall. Av dessa vill jag först fästa uppmärksamheten på ett, vilket på grund av att det refererats ofullständigt i handböckerna kan ha verkat vilseledande. Jag syftar på R.Å. 1921 not. 624. I handböckerna angives rättsfallet under rubriken "särskild taxeringsenhet" gälla "villabyggnad å jordbruksegendom, som oavsett denna hade för jordbrukets behov fullt tillräckliga byggnader". Tvisten gällde emellertid huvudsakligen var villabyggnaden låg. Landskamreraren sa', att den låg på en intill själva jordbruksfastigheten belägen särskild lägenhet. Regeringsrätten gjorde ej annan ändring än att taxeringen av villabyggnaden förklarades gälla den särskilda lägenheten. Då vid denna tidpunkt (det gällde taxering 1918) taxeringsenheten förutsattes ej omfatta mer än *en* kameral enhet, var ju utgången ej så märklig och rättsfallet torde därför nu sakna praktisk betydelse. Detta framgår ytterligare av R.Å. 1931 not. 1, då den särskilda taxeringen å samma villa med 23 000 kr. undanröjdes och jordbruksfastighetens värde höjdes med 19 600 kr. (byggnadsvärdet var 20 000 kr. vid den särskilda taxeringen).

Vidare har såsom särskild taxeringsenhet ej upptagits å utarrenderad jordbruksfastighet med normalt byggnadsbestånd för fastighetsägaren härutöver uppförd mangårdsbyggnad R.Å. 1909 ref. 31 (den äldre mangårdsbyggnaden begagnades av arrendatorn) och R.Å. 1909 ref. 39 (den äldre mangårdsbyggnaden disponerades av den föregående ägaren). Ytterligare ha vi greve Bondes Theleborg i Kronobergs län, R.Å. 1911 not. 19. Där hade slottbyggnaden åsatts ett taxeringsvärde av 200 000 kr. Jordbruksegendomarnas taxeringsvärden voro sammanlagt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

183 000 kr. Prövningsnämnden undanröjde den särskilda taxeringen av slottsbyggnaden och höjde jordbruksegendomarnas värden, varom mera sedan. Kommunens klagan i de högre instanserna lämnades obeaktad.

Ett annat rättsfall R.Å. 1911 ref. 44 torde varit det första, då en förnämligare mangårdsbyggnad föranlett, att med hänsyn till det allmänna saluvärdet, vilket begrepp då ännu ej var lagtekniskt utformat, taxeringsvärdet förhöjdes. Taxeringsnämnden taxerade nämligen en jordbruksfastighet i Stockholms skärgård till 30 000 kr. (Arrendatorsbyggnaden ansågs vara fullt tillräcklig mangårdsbyggnad). Därjämte taxerades en å fastigheten befintlig villabyggnad såsom annan fastighet till 50 000 kr. Den hade kostat över 80 000 kr. Prövningsnämnden upphävde den villabyggnaden åsatta särskilda taxeringen och höjde taxeringen av jordbruksfastigheten med det villabyggnaden åsatta värdet 50 000 kr. till 80 000 kr. Kammarrätten nedsatte värdet till 30 000 kr. med motivering att villabyggnaden ej ökade fastighetens avkastning. Regeringsrätten återställde prövningsnämndens taxering under åberopande av köpeskillingen m. m.

Att för stadigvarande begagnande för ägaren å jordbruksfastighet upptörd byggnad skall taxeras tillsammans med jordbruksfastigheten har kammarrätten i flera utslag senare givit uttryck åt. För att taga ett av dessa utslag, som meddelats den 1 april 1940 och som är egendomligt så till vida, att där var fråga om en mindre utarrenderad jordbruksfastighet med ett flertal ägare, låg saken till sålunda. En var av sex syskon upptogs såsom skattskyldig för 1/16 mantal Ripa i Åhus socken med taxeringsvärde av sammanlagt 34 800 kr. Dessutom upptogos de såsom skattskyldiga för ett ”hus å Ripa” med taxeringsvärde såsom annan fastighet av 10 600 kr. Jordbruksfastigheterna voro utarrenderade på 10 år. Åt arrendatorn hade ägarna uppfört bostadsbyggnad och förbehållit sig själva mangårdsbyggnaden. Kammarrätten fann, att det särskilt taxerade huset måste anses utgöra mangårdsbyggnad för jordbruksfastigheterna och således icke hava bort särskilt taxeras.

b) mera tillfälligt.

Hittills har jag vid behandling av frågan, huruvida en byggnad skall taxeras såsom en särskild taxeringsenhet närmast haft i tankarna byggnad av beskaffenhet att kunna tjäna till bostad åt jordägaren under hela året. Är så ej fallet — det är t. ex. fråga om en sportstuga, en jaktstuga eller överhuvud taget en sommarstuga — kan en särtaxering böra göras. Förutsättningen för en sådan särtaxering torde dock vara att det ej är fråga om en byggnad, som får betraktas såsom en i förhållande till fastighetens storlek obetydlig sådan.

Rättsfall. En på en utarrenderad jordbruksfastighet med taxeringsvärde av 25 600 kr. uppförd sportstuga, som kostat över 8 000 kr. och som uppgavs avsedd att användas för jakt, har taxerats särskilt till 6 000 kr. Krtns. u. 1/7 1941. Två ledamöter voro dock skiljaktiga. De ville låta värdet av sportstugan ingå i jordbruksfastighetens värde med 5 300 kr. enligt den skattskyldiges yrkande.

Denna tvekan om en eller två taxeringsenheter skulle anses föreligga, kommer också till synes i ett annat rättsfall, Krtns u. 11/11 1946. En jordbruksfastighet i Överenhörna socken intill Mälaren ej långt från Södertälje taxerades till 21 300 kr. Fastigheten var utarrenderad. Å densamma funnos uppförda — utom driftbyggnader — en mangårdsbyggnad, ett äldre bostadshus och ett nytt bostadshus. Det sistnämnda, som kostat 9 000 kr, utgjorde allenast sommarbostad för ägaren och hade ej alls tagits i betraktande vid taxeringen. Denne klagade i kammarrätten och yrkade höjning av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

taxeringen med 6 000 kr. Kammarrätten upptog på hemställan av taxeringsintendenten byggnaden såsom särskild taxeringsenhet med värde av 6 000 kr. Den tvekan om utgången, vilken framlyser ur avfattningen av kammarrättens utslag, torde förnämligast hänfört sig till kammarrättens obenägenhet att över huvud taget upptaga ett jordägaren tillhörigt, av honom nyttjat bostadshus å hans egen fastighet såsom särskild taxeringsenhet, även om han ej själv driver jordbruket. Anledningen till att i detta fall så likväl skedde torde vara att söka i det förhållandet, att denna med jordbruket ytterst obetydligt sammanhängande byggnad skulle vid taxering tillsammans med jordbruksfastigheten hava åsamkat densamma ett oproportionerligt högt förmånsvärde.

Övervärdets beräknande

När man kommit så långt, att man är på det klara med att en byggnad å en jordbruksfastighet ej skall taxeras särskilt, uppställer sig frågan, hur skall det på denna byggnad eventuellt belöpande övervärdet beräknas.

Som jag redan antytt står man här inför ett ganska besvärligt avgörande. Man får nämligen ej beräkna vad den förståndige köparen skulle betala för byggnaden och jordbruksfastigheten, sålda var för sig och så slå ihop beloppen. Nej, man måste tänka sig vad en sådan köpare vill betala, om han är tvungen att köpa båda såsom ett sammanhängande objekt, och därvid göra sig samma synpunkter gällande som jag förut berört i fråga om en i förhållande till fastighetens storlek dyrbarare mangårdsbyggnad. Köpkretsen kan här krympa samman till dem, som kunna kosta på sig ur avkastningssynpunkt oekonomiska förvärv av en fastighet. Att av höga köpeskillingar, som vid försäljning av fastigheter av nu ifrågavarande slag förekommit, sluta sig till en allmän hög prisnivå för dessa fastigheter, kan vara riskabelt. Saken får bedömas högst individuellt med beaktande av förhållandena i skilda delar av landet. Vissa rättsfall kanske kan lämna några upplysningar härom. Numera kan man ej heller helt bortse från den inverkan den nya jordförvärvslagen kan ha på prisbildningen i förevarande fall.

Rättsfall. Först ha vi de tidigare omnämnda R. Å. 1911 ref 44, och 1931 not. 1 avseende jordbruksfastigheter i Stockholms resp. Göteborgs skärgård. Där höjdes jordbruksfastighetens värde med i första fallet hela det för villabyggnaden såsom särskild taxeringsenhet beräknade värdet av 50 000 kr. och i senare fallet med i det närmaste hela byggnadsvärdet för den särskilt taxerade villan. I rättsfallet R. Å. 1911 not. 19 blev i sammanhang med undanröjande av det för slottsbyggnaden å greve Bondes Theleborg satta värdet av 200 000 kr, jordbruksfastigheternas värden höjda med sammanlagt allenast 67 000 kr. Vid 1938 års allmänna fastighetstaxering var frågan om övervärdet för samma byggnad åter uppe och kammarrätten nedsatte det vid detta tillfälle bestämda övervärdet 40 000 kr. till 30 000 kr. Själva jordbruket var här ej så omfattande, Krtns u. 20/2 1940.

I rättsfallet Krtns. u. 1/4 1940 har i samband med undanröjande av den särskilda taxeringen till belopp av 10 600 kr. av ett å en jordbruksfastighet beläget, de 6 syskonen tillhörigt hus jordbruksfastighetens värde höjts med allenast 4 200 kr. För en verklig jordbruksfastighet av denna ganska ringa omfattning (tax.v. c:a 35 000 kr.) har förmånen av den extra byggnaden ansetts böra värderas rätt lågt.

I ett fall har t. o. m. vid undanröjande av den särskilda taxeringen av en byggnad ej någon förhöjning alls vidtagits i jordbruksfastighetens värde. Det gällde undanröjande av taxeringen till ett belopp av 5 000 kr. för en undantagsstuga, som jordägaren bebodde. Undantagsstugan räk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

nades troligen tillhöra det normala byggnadsbeståndet. Krtns. u. 27/2 1935.

Vidare har en på Orust i Bohuslän belägen jordbruksfastighet, vilken år 1943 varit taxerad till 54 800 kr., på grund av ombyggnad och modernisering av mangårdsbyggnaden med tillbyggnad av garage och växthus för sammanlagt 120 000 kr. av beskattningsnämnderna 1944 fått sin taxering förhöjd med 50 000 kr. till 104 800 kr. Kammarrätten nedsatte taxeringen till 81 600 kr. och synes härvid ha beräknat övervärdet å mangårdsbyggnaden såsom särskild förmån till 20 000 kr. Krtns. u. 30/11 1945. Vid bedömandet av detta fall får ej förbises, att det var prisnivån den 1 jan. 1938 som här fick betydelse.

En annan jordägare hade å den av honom själv brukade fastigheten, som taxerats till 11 800 kr., för 14 000 kr uppfört ett nytt fullt modernt bostadshus, vilket taxerades särskilt till 8 000 kr. I samband med undanröjande av den särskilda taxeringen av bostadshuset förklarade kammarrätten hänsyn böra tagas till den särskilda förmån bostadshuset utgjorde för fastigheten genom tillägg av ett såsom skäligt ansett belopp av 4 000 kr. Krtns. u. 30/9 1948.

TRÄDGÅRDSANLÄGGNING MED BYGGNADER

Av de byggnader å en jordbruksfastighet, vilka det kan komma i fråga att taxera särskilt, utgöra till en trädgårdsanläggning hörande byggnader en grupp för sig. Trädgårdsskötsel, därunder inbegripen växtodling under glas, räknas enligt anvisningarna till jordbruk, då den drives tillsammans med annat jordbruk. De fall då en anläggning av berörda slag skall taxeras särskilt föreligga, *dels* då den upplåtes på ett självständigt och stadigvarande sätt till annan för nyttjande, d. v. s. i regel utarrenderats, *dels ock* då den brukas stadigvarande av jordägaren själv men på ett från jordbruksdriften i övrigt så skilt sätt, att detta brukande får anses utgöra en självständigt bedriven näring, handelsträdgårdsrörelse. Det är klart att, omständigheterna understundom äro sådana, att handelsträdgårdsrörelse utan vidare måste anses föreligga. Så torde ofta vara fallet, då hela tyngdpunkten av jordägarens verksamhet i fråga om fastighetens utnyttjande ligger på trädgårdsskötselns område eller då trädgårdsskötseln eljes drives i en sådan omfattning, att ett större antal personer äro därmed sysselsatta än som för en med trädgård utrustad fastighet av motsvarande storlek kan anses normalt ävensom att byggnaderna och redskapens antal och art tyda på, att trädgårdsskötseln är avsedd att för jordägaren utgöra en mera väsentlig inkomstkälla. Vid bedömande av sistnämnda förhållanden kommer givetvis också trädgårdsskötselns omfattning i förhållande till jordbruksdriften i övrigt att spela roll.

Rättsfall. En jordbruksfastighet åsattes ett taxeringsvärde av 64 200 kr. (i Malmöhus län). Till fastigheten hörande drivhus och trädgård taxerades särskilt såsom annan fastighet till belopp av 14 000 kr. Regeringsrätten ansåg, att trädgårdsskötseln ej utgjorde någon självständig näring och undanröjde särtaxeringen. R.Å. 1928 not. 965. I stället höjdes emellertid taxeringen av jordbruksfastigheten med ett belopp, som säkerligen understeg 14 000 kr. Man kan dock ej av rättsfallet se hur mycket.

NATURTILLGÅNGAR, BESTÅENDE AV VATTENFALL OCH VISSA DELAR AV EN FASTIGHETS SUBSTANS

Liksom i fråga om byggnader kan för ifrågavarande naturtillgångar å en jordbruksfastighet fråga uppkomma, om den del av fastigheten där de förekomma skall upptagas såsom

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

särskild taxeringsenhet eller om förmånerna skola beaktas vid jordbruksfastighetens taxering. Vid ett sådant bedömande gäller den generella regeln, att ett avgörande faktum är, huruvida området upplåtits till annan för stadigvarande nyttjande eller stadigvarande brukas särskilt. De vanligaste naturtillgångar, om vilka här är fråga, äro vattenfall, torvmosse samt ej inmutningsbara fyndigheter såsom sten, grus, lera, kalk m. m. I fråga om vattenfall finnas alldeles speciella regler. Är det utnyttjat i ett kraftverk, skall det taxeras särskilt, om kraftverksdriften ej är att anse såsom en binäring till jordbruket. Är det outnyttjat, bör det också taxeras särskilt, om det representerar en större krafttillgång och det är påtagligt, att det kommer att utnyttjas i en fristående anläggning. Beträffande naturtillgångar i form av torvmosse, sten-, grus- och lertäkt m. m. gäller, att, om utarrendering föreligger av visst område på marken, fyndigheten också bör upptagas såsom en särskild taxeringsenhet.

På samma sätt som en utarrendering av visst område på marken torde få betraktas det förhållandet, att jordägaren till annan person upplåtit rätt att tillgodogöra sig torv, sten, grus eller annan substans *utan att visst område utarrenderats*. För att emellertid i detta fall en särskild taxeringsenhet skall uppstå, måste sättas som villkor dels att upplåtelsen dock *avser* visst bestämt område å fastigheten dels ock att nyttjanderättsinnehavaren praktiskt taget framstår såsom arrendator. Användningen av det med upplåtelsen avsedda området måste vara det väsentliga, så att jordägarens användning av området mera får det tillfälligas karaktär.

Om emellertid en utarrendering icke föreligger, utan jordägaren själv tillvaratar naturtillgången huvudsakligen för försäljning (således ej huvudsakligen för fastighetens eget behov), kommer frågan om särskild taxeringsenhet eller ej att hänföra sig till det förhållandet, huruvida tillvaratagandet sker i sådan utsträckning, att verksamheten ej kan betecknas såsom binäring till jordbruket utan utgör en självständigt bedriven näring. För att så skall anses vara fallet gäller — liksom beträffande trädgårdsskötsel, bedriven såsom självständig näring — att personal utöver för jordbruket erforderlig sådan anlitas samt att särskilda verktyg och ev. anordningar för naturtillgångens tillvaratagande komma till användning. Emellertid torde det ej vara ovanligt att — utan att utarrendering eller däremot svarande förhållande föreligger — substansförsäljning äger rum direkt till allmänheten på sådant sätt, att avnämarna själva få ombesörja uttagning och transport av råvaran. I detta fall torde substanstillgångens värde merendels komma i betraktande såsom särskild förmån och det oberoende av om försäljningen representerar förhållandevis stora värden. I sistnämnda fall lärer dock även ganska små av jordägaren vidtagna extra anordningar kunna föranleda ett visst områdes avskiljande såsom särskild taxeringsenhet.

Vad angår värdesättningen brukar den, om man ej har en fast arrendesumma att bygga på, som regel ske med utgångspunkt från den antagliga uttagbara substanskvantiteten, vanligen beräknad i kubikmeter, som finnes å fastigheten, och ett visst med hänsyn till antaglig årsavverkning beräknat pris per kubikmeter.

Även om förmåner av ifrågavarande slag ofta framträda såsom ett vid själva marken fästat värde, torde dock ej finnas anledning att låta uppskattningen få formen av en uppskattning av värdet å övrig mark. För värdering av denna mark gälla särskilda regler, som utgå från att alltid något värde ur redovisningssynpunkt och med hänsyn till den ofta oklara gränsen mellan skogsmark och övrig mark beräknas för sistnämnda mark.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

JAKT OCH FISKE

I fråga om jakt och fiske såsom särskilda förmåner vid jordbruksfastighets taxering skall jag fatta mig kort. Drives verksamheten i större omfattning såsom ett fristående företag, hänföres densamma till rörelse d. v. s. inkomsten av verksamheten bedömes såsom inkomst av rörelse och ej såsom en av binäring till jordbruk härfluten inkomst. Beträffande jakten lärer den väl i vårt land knappast framträda såsom en till rörelse hänförlig verksamhet. Vilken fristående ställning emellertid jakten och fisket å en viss egendom i inkomstavseende än intager, kan dock under inga omständigheter därav föranledas en uppdelning av fastigheten i olika taxeringsenheter, detta i motsats mot vad som gäller i fråga om naturtillgångar i torv, sten, grus m. m., där en utarrendering eller en självständigt bedriven verksamhet kan giva anledning till avskiljande av visst härför nyttjat område såsom särskild taxeringsenhet. Då hänsyn till jakt och fiske eller *möjlighet* därtill skall tagas i betraktande i och för taxeringen, måste detta alltså alltid ske i form av ett för jordbruksfastigheten beräknat särskilt förmånsvärde. (Att märka är att härvidlag ej kan bli fråga om sådant i jordeboken upptaget fiskeri, som utgör en självständig fastighet).

Beträffande jakten såsom särskild förmån är det tydligen förhållandevis sällan som därtill hänförligt förmånsvärde uppskattas. När det ifrågakommit, har det i allmänhet gällt större jordbruksdomäner. I vissa län hade vid nästföregående allmänna fastighetstaxering för åsättande av särskilt värde för möjligheten till jakt förutsatts, att egendomen skulle omfatta skogsmark, ej understigande 100 ha eller också angivits, att uppskattning av jaktförmån i regel icke borde ifrågakomma beträffande arealer mindre än 500 ha sammanhängande mark. Ja, att här uppställa allmängiltiga regler är uppenbart ogörligt. Varje fall får bedömas för sig, därvid givetvis tillgången på villebråd i orten är av grundläggande betydelse. Så mycket är dock klart, att om jakten är utarrenderad mot en arrendesumma, som ej är helt obetydlig, det är berättigat att åsätta densamma förmånsvärde. Är jakten ej utarrenderad, får man säkerligen — för bedömande om förmånsvärde skall åsättas eller ej — taga särskild hänsyn till egendomens storlek. Vilken storleksordning man härvid bör räkna med, är mycket svårt att mera bestämt angiva, men ett begrepp härom torde kunna hämtas från fastigheter med likartade jaktbetingelser, å vilka jakt bedrivits i den omfattning, att det är uppenbart, att förmånsvärde för densamma skall beräknas. Som regel bör jaktmarkerna ej vara av allt för obetydlig omfattning. För viss jakt såsom fågeljakt (andjakt) synes dock områdena ej behöva vara så stora. Att jakt ej bedrivits å fastigheten eller att densamma givit ekonomiskt sett mindre tillfredsställande resultat behöver ej i och för sig utgöra hinder för åsättande av särskilt förmånsvärde, om goda jaktmarker i den ifrågavarande trakten kunna antagas verka förhöjande på köpeskillingen vid fastighetens eventuella försäljning.

Vad själva värdesättningen beträffar har man i fråga om jaktarrenden räknat med en kapitalisering efter 4 eller kanske vanligast 5 %. I vissa mål har därvid emellertid gjorts gällande, att på arrendebeloppen belöpt kostnader för jaktvård. I händelse arrende ej föreligger, har understundom värdet av den årliga avskjutningen beräknats eller ock har, om uppgift härom ej förelegat, förordats att beräkna vissa ören per ha såsom årsinkomst från 10 öre till 25 öre per ha, varefter sålunda beräknad inkomst kapitaliserats.

Rättsfall. Förmånsvärde av jakt, som 1938 tillagts Ängsö fideikommiss med sammanlagt 35 000 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

har av kammarrätten genom utslag den 2 februari 1940 nedsatts till 20 000 kr. Bl. a. torde kapitaliseringsprocenten 4 i det fallet ansetts för låg.

Vad så fisket beträffar, kommer naturligtvis frågan om förmånsvärde eller ej att i första hand bedömas med hänsyn till det fiskevatten som tillkommer fastigheten. Är det gott eller dåligt? och kan det ge mer än avkastningen av ett fiske, som endast kan bedrivas såsom rena nöjesfisket? Vad värdet beträffar gäller såsom för jakten arrendesumma och avkastningsberäkning såsom uppskattningsfaktorer.

BYGGNAD SÅSOM SÄRSKILD FÖRMÅN Å SKOGSMARKEN

Jag vill också nämna några ord om byggnad såsom särskild förmån å skogsmarken. När det blir fråga härom, torde man få begränsa sig till de taxeringsenheter, som helt eller i huvudsak bestå av skogsmark. För taxeringsenheter, som i huvudsak äro rena jordbruksfastigheter, torde normala byggnader för skötseln och vården av till fastigheten hörande skog — av vad slag de vara må — i regel komma i betraktande vid enhetsvärdets bestämmande. Klart är emellertid att vad för slags skogsmark det än är fråga om det författningsenligt ej skall beräknas något värde för skogshärbärgen och andra dylika, oftast tillfälliga byggnader å skogsmarken. Beträffande andra byggnader å skogsmarken får — liksom i fråga om annan jordbruksfastighets byggnader — först avgöras, om byggnaden skall taxeras särskilt såsom annan fastighet eller ej. Är så ej förhållandet, skall värdet av byggnaden upptagas såsom en fastighetens jordbruksvärde tillagd särskild förmån. Ett i detta avseende upplysande rättsfall ha vi i kammarrättens utslag den 12 februari 1948. På ett Kramfors A.B. tillhörigt skogskomplex, tax.v. 1 370 000 kr., funnos en skogsförvaltarbostad, en kassörsbostad och 2 skogvaktarbostäder med tax.v. såsom annan fastighet av resp. kr. 20 000, 12 000, 7 000 och 7 000. Kammarrätten sa', att byggnaderna nyttjades såsom förvaltningsbyggnader för skogsmarken och undanröjde därför de särskilda taxeringarna. I ett annat fall har en *utom* kronopark belägen jägmästarbostad taxerats särskilt. Krtns. u. 12/2 1936 och 7/6 1938. Däremot har den omständigheten att skogsförvaltaren har att sköta skogar jämväl i annan angränsande socken ej hindrat av honom nyttjad bostadsfastighet att bliva taxerad tillsammans med den skogsmark, varå bostaden låg. Krtns. u. 29/1 1936.

Vad så angår värderingen av förmånen får nog tas hänsyn därtill att värdet av sådan byggnad å skogsmarken, varom nu är fråga, icke till någon del ingår i det värde, vartill reglerna för uppskattning av skog och skogsmark leda. Hänsynstagandet till dylik byggnad såsom värdeökande faktor synes ske på ett mera fristående sätt än beträffande överbyggnad å ren jordbruksfastighet. Det framgår också av den höjning i jordbruksfastighetens värde, kammarrätten vidtog i det förut omnämnda utslaget av den 12/2 1948. I sammanhang med undanröjandet av de taxeringsvärden såsom annan fastighet som åsatts förvaltningsbyggnaderna å skogen till belopp av sammanlagt 46 000 kr, höjdes nämligen fastighetens jordbruksvärde med *samma* belopp såsom utgörande särskild förmån.

TOMT- OCH INDUSTRIVÄRDE

Jag fortsätter härefter med att något beröra även det speciella förmånsvärde, som det till särskilt delvärde upphöjda tomt- och industrivärdet utgör. Detta värde, varom bestämmelser meddelats i anvisn. till 9 § p. 5 och 10 § p. 4 K. L. avser att träffa det *extra* värde en jordbruksfastighet kan äga på grund av användning av densamma eller del där-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

av inom överskådlig framtid såsom tomtmark eller för industriellt eller likartat ändamål, därvid särskilt därå befintliga naturtillgångar eller närbelägenheten till i utveckling stadda samhällen äga betydelse. Jag skall emellertid ej närmare ingå på bestämmelserna i ämnet utan nöja mig med att göra några kortfattade randanmärkningar till desamma. Vad jag därvid särskilt vill fästa uppmärksamheten på är vikten av att bestämmelserna i st. 2 av 4 p. av anvisn. till 10 § K. L. efterlevas. Där står nämligen, att därest tomt- och industrivärde belöper allenast å viss del eller vissa delar av en fastighet, iakttages, att sådan del eller sådana delar till läge och storlek angivas i vederbörande taxeringslängd, varjämte olika värden för olika delar jämväl skola angivas. En i detta avseende ej sällan föreliggande teknisk ofullkomlighet har understundom haft ogynnsamma konsekvenser för värdesättningen och ställt den skattskyldige i en fördelaktigare position därutinnan att han kunnat åberopa att tomt- och industrivärde omöjligen kunnat belöpa på taxeringsenhetens hela markområde.

En annan sak skulle jag också vilja framhålla och det är den i såväl lagtext framskymtande som i motiven betonade nödvändigheten att vid åsättande av värde av ifrågavarande slag framgå med en viss återhållsamhet. Vid de allmänna fastighetstaxeringarna såväl 1922, då denna värdesättning första gången tillämpades, som 1928 hade man på sina håll varit alltför nitisk i detta avseende. Sålunda minns jag, att en liten jordbruksfastighet i en rätt avlägsen bygd fått tomt- och industrivärde sig åsatt med motivering att den låg vid ett vägskäl. Farhågorna för att ifrågavarande värdeuppskattning skulle komma att få en vidsträcktare tillämpning än avsett varit ha också föranlett lagstiftaren att söka göra bestämmelserna i ämnet så klara som möjligt. Särskilt har man varit angelägen om att betona, att man ej fick göra uppskattning med tillämpning av exakt det pris, som vid enstaka tomtförsäljningar faktiskt betalts. Man måste ha klart för sig, att ej alla tomter som regel kunna försäljas på en gång. Exploateringstiden spelar m. a. o. en mycket stor roll. Obetingat föreligga ofta svårigheter att bedöma, om tomt- och industrivärde bör åsättas. Att härför ge några mer allmängiltiga regler utöver dem anvisningarna innehålla, lärer vara ganska utsiktslöst. Här får den individuella prövningen sätta in. Är saken mycket tveksam, lärer man helst böra avstå från beräknandet av ifrågavarande tilläggsvärde. I sådant avseende kan kanske ytterligare ett av kammarrätten den 30 september 1948 meddelat utslag rörande det Nordenfalkska godset i Kalmar län vara på sitt sätt vägledande. Där hade på några mindre underlydande fastigheter, belägna på rätt stort avstånd från och nordväst om Västervik, satts tomt- och industrivärde med resp. 5 000 kr och 10 000 kr. Inga tomter hade sålts. Från den ena fastigheten ”kunde säkerligen tomter säljas” enligt beredningsordföranden och för den andra var plan för tomtförsäljning upplagd. Klaganden sa', att det hela vore en framtidsfråga. Kammarrätten undanröjde tomt- och industrivärdena.

MASKINVÄRDE

Enligt framställd önskan skall jag också något beröra de huvudsakliga förutsättningarna för åsättande av särskilt maskinvärde. För annan fastighet, som redovisas med sina delvärden av markvärde, byggnadsvärde och parkvärde, skall jämligt 10 § K.L. tillika såsom maskinvärde angivas vad som av byggnadsvärdet belöper på vissa maskiner. Närmare bestämmelser härom återfinnas i p. 5 av anvisn. till nyssberörda §. Vid beräkning av maskinvärdet må i huvudsaklig överensstämmelse med innehållet i berörda anvisningspunkt följande observeras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

1) Byggnad utgör skatterättsligt sett fastighet, även om den är belägen å ofri grund och således civilrättsligt är lös egendom. Till följd härav utgöra även maskiner, som äro att anse såsom tillbehör till dylik byggnad, skatterättsligt sett fastighet, oaktat de civilrättsligt äro lös egendom.

2) Maskiner, tillhöriga byggnad, som skatterättsligt är fastighet, definieras i berörda anvisningspunkt — i enlighet med ordalagen i 1895 års lag om vad till fast egendom är att hänföra — såsom motorer, maskiner, kärl eller därmed jämförligt redskap och kallas fasta maskiner.

3) Förutsättningarna för att en maskin skall anses såsom fast sådan angivas i nyssnämnda lag, som därvid i fråga om byggnader med fasta maskiner såsom tillbehör skiljer på *dels* fabrik och annan för industriell verksamhet inrättad byggnad *dels ock* byggnad i allmänhet.

4) I fråga om fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad fordras för att härför särskilt avsedd maskin skall anses som fast, — förutom att den tillhör byggnadens ägare — att den ”för sin användning kräver och jämväl vilar på fast från grunden berett underlag” Alltså maskinen behöver ej vara fastskruvad, liksom enbart fastskruvandet av en maskin ej gör den till fast. När det åter gäller byggnad i allmänhet, måste maskinen för att anses såsom fast vara hänförlig till fast inredning eller eljest genom inmurning, intimring eller annorledes ha blivit så att säga en del av själva byggnaden. På detta sätt kan en maskin även i en fabrik bli hänförlig till fast sådan utan att kräva och vila på fast från grunden berett underlag.

5) Ej alla fasta maskiner skola emellertid åsättas maskinvärde. För att så skall ske fordras, att de äro avsedda att ”*i huvudsak direkt tjäna industriellt ändamål eller ett ändamål jämförligt med ett industriellt sådant*” såsom exempelvis kan vara fallet med anordning för distribution av eldfarliga oljor samt anordningar i spannmålslagerhus, automobilgarage m. m. På grund härav äro anläggningar för belysning och uppvärmning, personhissar eller annat som avser att göra byggnaden lämplig som uppehållsplats för människor, uteslutna vid maskinvärdes åsättande. Till följd härav återigen kan en byggnad, som uteslutande är avsedd för bostadsändamål, aldrig åsättas särskilt maskinvärde. Kontentan av det sagda blir alltså, att allenast en byggnad, som är inrättad för industriell verksamhet eller en byggnad, som utan att vara *inrättad* för sådan verksamhet, hyser en verksamhet av detta slag (därvid endast maskiner, som äro hänförliga till fast inredning m. m. kunna komma i fråga) kan få särskilt maskinvärde sig åsatt och i fråga om fasta maskiner skola allenast de, som i huvudsak direkt tjäna industriellt eller likartat ändamål tagas i beaktande.

6) Värdet av ledningar och liknande inrättningar, vilka förbinda i särskilt maskinvärde inbegripna maskiner med byggnaden, skall ingå i maskinvärdet, därest de äro att betrakta som tillbehör till maskinerna och hava sitt egentliga värde tillsammans med dem.

7) Slutligen säges att det ej är uteslutet att byggnadsvärdet i sin helhet tillika bör antecknas som särskilt maskinvärde, ”så kan exempelvis vara fallet med sådan förvaringscistern för eldfarliga oljor, som är att betrakta såsom byggnad.” Troligen har också i dylika fall åtminstone själva järncisternen ofta i dess helhet åsatts maskinvärde. Riktigheten härav har aldrig blivit prövad i kammarrätten. Emellertid har i åtskilliga besvärsmål i kammarrätten framställt yrkande om åsättande av särskilt maskinvärde å silosbyggnader i deras helhet avslagits. Krtns. u. 30/6 1948.

Frågan när den förutsättningen föreligger att en maskin för sin användning kräver och jämväl vilar på fast från grunden berett underlag,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

ävensom att den är hänförlig till fast inredning i en byggnad, har varit den som oftast blivit föremål för skattetvist. Åtskilliga prejudikat härom finnas återgivna i den av Geijer, Rosenquist och Sterner nyligen utgivna handboken "Taxering av fastighet" ävensom i Sv. Skattetidning för år 1945 sid. 3—8 samt det specialnummer av tidskriften "Skattenytt", som utgivits med anledning av taxeringsordförandenas möte i Stockholm den 10—12 sistlidna september, till vilka publikationer jag får hänvisa.

Av de träffade avgörandena tar jag dock fasta på några få exempelvis här framförda.

Transformatorstation, bestående av fundament, järnställningar samt förrådsskjul jämte därtill hörande ledningar, isolatorer och frånskiljare, som med enkla skruvförbindningar anslutits till järnställningarna, ävensom manöverhytt, ha hänförts till fastighet, men icke därtill hörande transformatorer på hjul, fläktkylningsaggregat med oljepumpar m. m. Till fastighet har ej heller hänförts traverser, tralla, spel och lyftanordningar, tryckeripress och stor lyftkran, som svänges runt sin mittpunkt med hjul på räls, vilande på betongfundament.

Till sist vill jag endast framhålla vikten av att maskinvärdet och dess åsättande ägnas tillbörlig uppmärksamhet och detta såväl ur den synpunkten att därigenom i väsentlig grad underlättas möjligheten av att åstadkomma en riktig fastighetstaxering som med hänsyn därtill att vid inkomsttaxeringen frågan om avdrag för värdeminskning av maskiner därigenom kan få sin rätta lösning. Viktigt är därför också, att föreskriften i anvisningarna därom att i taxeringslängden det särskilda maskinvärdet skall antecknas efterleves.

TAXERING AV FASTIGHETER MED GEMENSAM VÄRME- OCH VARMVATTENANLÄGGNING

En servitutsupplåtelse, vederbörligen intecknad, synes vara en förutsättning för att vid uppförandet av ett flertal hus en för samtliga husen gemensam värme- och varmvattencentral skall kunna inrättas.

Servitutsupplåtelse av detta slag innebär rätt för ägarna av de fastigheter, som sakna egen värme- och varmvattencentral, att begagna de anordningar härför, som finnas i den fastighet, som är försedd med sådan central. Såsom vice-versa-servitut till förmån för sistnämnda fastighet lägges å ägarna av de övriga fastigheterna förpliktelse att bereda ägaren av värme- och varmvattenfastigheten tillträde till de övriga fastigheterna för hållande av de för värme- och varmvattencentralen erforderliga ledningarna i fullgott skick.

Att observera är först och främst, att det är skyldigheten att tåla begagnandet av vissa anordningar som utgör grunden för servitutsförhållandet. Den prestation, varigenom värme och varmvatten tillhandahålles, kan däremot ej grunda ett servitutsförhållande.

Det frågas nu; kan den beroendeställning mellan vissa fastigheter, som servitutsupplåtelsen skapar, vara skäl nog för att behandla samtliga nu ifrågavarande fastigheter såsom en taxeringsenhet?

Svar.

1) Ett servitutsförhållande föranleder som regel ej ett sammanförande av särskilda fastigheter till en taxeringsenhet.

2) Är det olika ägare till fastigheterna, måste under alla omständigheter härav föranledd uppdelning i taxeringsenheter äga rum.

3) Hur ställer sig saken, om alla fastigheterna befinna sig i samma ägares hand. Enligt min mening synes ej heller då skäl för samtaxering föreligga. Visserligen kan saken synas något tveksam på grund av att i allmänhet det hela till det yttre framstår såsom en anläggning av komplexartad natur. Men flera skäl tala dock mot en sådan samtaxering. Således kan väl knappast sägas, att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11

den författningsenliga förutsättningen är tillstädes, nämligen att fastigheternas inbördes värden icke kunna vart för sig tillförlitligen bedömas. Måste de, då de äro fördelade på olika ägare, taxeras särskilt, bör det också kunna ske, då fastigheterna ägas av en och samma person. Dessutom synas beträffande särskilt de fastigheter, som ej äga någon egen värme- och varmvattencentral, några svårigheter knappast behöva föreligga i fråga om uppskattningen. I regel sker ju uppskattningen av dessa fastigheter, som huvudsakligen utgöras av bostadsfastigheter, enligt avkastningsmetoden. Det värde man på denna grund kommer till måste jämväl inkludera den servitutsförmån, som består i begagnandet av annan fastighets värme- och varmvattenanordningar.

Vända vi åter blicken mot den fastighet, som hyser värme- och varmvattencentralen, kan saken synas ligga annorlunda till. Även denna fastighet taxeras dock i första hand efter avkastningen men på grund av det stora utrymmet för berörda central är hyresavkastningen lägre och fastighetens värde mindre än som i och för sig betingas av husvolymen.

Är detta emellertid ej riktigt? Om samtliga fastigheter hade taxerats såsom ett objekt, hade det ej uppskattats högre än hela avkastningen av objektet leder till.

Vid särtaxering åter torde för de särskilda fastigheterna ett visst belopp av taxeringsvärdet svara mot den del av värdet å värme- och varmvattenanordningarna, som överstiger värdet av de anordningar av berörda slag, vilka skulle hava förekommit, om de ej varit avsedda för jämväl andra fastigheter. Detta belopp bör alltså ej taxeras även hos värme- och varmvattenfastigheten.

Man kan ej undgå att observera, att här ifrågavarande servituts egenartade karaktär spelar in. Den består däri att fastigheten byggts just med tanke på att den skall tåla viss servitutbelastning. Detta åter medför, att, om servitutet skulle upphöra att gälla, driften av värme- och varmvattencentralen förmodligen bleve dyrare än om från början en blott för *denna* fastighet avpassad dylik central anordnats. Vid ett sådant upphörande torde alltså värdet böra sättas lägre än vad de faktiska hyresbeloppen föranleda till, eller m. a. o. servitutet höjer värdet å både den härskande och den tjänande fastigheten, något som måste sägas vara ett ganska ovanligt förhållande.

Åtskilliga taxeringsnämndsordförande, kronoombud etc, som innevarande år äro medlemmar av förening, ansluten till T. O. R., ha såsom prenumerationsavgift för år 1952 inbetalat 10: — kr.

Med anledning härav meddelas, att prenumerationsavgiften även för nästa år är endast 5: — kr för föreningsmedlemmar, vilka innehaha uppdrag såsom taxeringsmän.

I de fall då för hög avgift erlagts, kommer överskottet i sinom tid att antingen överlämnas till vederbörlig förening eller återbetalas direkt till prenumeranten.

Redaktionen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:11