Några tankar om fastighetstaxering

Av kammarrättslagman Jan Sundin

Arbetet med 1975 års allmänna fastighetstaxering är för länge sedan avslutat i första instans. Även hos fastighetstaxeringsrätterna torde arbetet numera vara färdigt. I kammarrätterna — som i realiteten är sista instans i det övervägande antalet mål — torde arbetet med besvärsmålen vara på väg att avslutas.

Det kan vara av intresse att göra några reflektioner rörande några spörsmål om fastighetstaxering.

De s k privaträttsliga förpliktelserna

Som bekant gäller, att taxeringsvärde skall åsättas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Med detta värde menas det pris, som taxeringsenheten sannolikt skulle betinga vid en försäljning på en öppen marknad där köpare och säljare varken har några speciella relationer till varandra som exempelvis släktskap eller befinner sig i en tvångssituation. De 75 procenten innefattar den säkerhetsmarginal som av försiktighetsskäl betraktas som lämplig vid fastighetstaxering.

Emellertid finns det ett betydelsefullt undantag från marknadsvärdesprincipen. Det uttalas i anvisningspunkt 1 första stycket till 9 § kommunalskattelagen, att marknadsvärdet avser priset (allmänna saluvärdet) utan avräkning för gäld eller för kapitalvärdet av skyldighet att utgiva undantag eller av annan privaträttslig förpliktelse, vilken ej är hänförlig till servitut eller annat likartat förhållande.

I riksskatteverkets Handledning för allmän fastighetstaxering 1975[1] uttalas följande angående denna undantagsregel:

"Privaträttsliga förpliktelser är i och för sig ägnade att inverka på en taxeringsenhets marknadsvärde. Regeln att privaträttsliga förpliktelser inte skall beaktas vid fastighetstaxeringen innebär därför ett avsteg från huvudprincipen om marknadsvärdering. Skälet till denna specialregel är bl a svårigheterna att få kännedom om sådana förpliktelser som kan påverka marknadsvärdet och till de möjligheter som skulle öppnas att disponera över fastigheternas marknadsvärden, om undantagsregeln slopades. En konsekvens härav är även att man vid taxeringen bortser från den aktuella belåningen för fastigheten och i stället utgår från en för fastigheten normal belåning.

[1] s. 92

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

Det kan nämnas att det dessutom finns ett specialstadgande angående värdet av byggnader på arrendetomter i samma anvisningspunkt:

"I fråga om byggnad, som inte är förenad med äganderätt till marken, avses priset (= marknadsvärdet) utan hänsynstagande till att byggnadens ägare inte äger marken."

Detta specialstadgande innebär i korthet att byggnadsvärdet på en sådan fastighet inte skall påverkas av arrendets storlek.

Stadgandet om att man vid taxeringen skall bortse från gäld och privaträttsliga förpliktelser tillkom 1932 (prop 220/1932). Tillägget, som ansågs ha principiell betydelse, avsåg att utveckla vad som uppgavs vara gällande rätt redan tidigare. Syftet var att undanröja vissa missuppfattningar, som tidigare förekommit. Man hade stundom menat, att förekomsten av avdikningslån, skyldighet att utgiva undantag, ett oförmånligt kontrakt rörande utarrendering, ett likviderat skogsavverkningskontrakt eller dylikt borde minska fastigheternas taxeringsvärde. Genom tillägget hade kommit till uttryck, att hänsyn till nämnda omständigheter icke fick tagas vid taxeringen, se nämnda prop s. 129.

Det ter sig onekligen naturligt att det finns en regel av denna innebörd. Vad först beträffar den aktuella belåningen för en fastighet är det visserligen sant att en förmånlig belåning i hög grad påverkar saluvärdet på fastigheten, men det skulle medföra ett orimligt arbete för taxeringsmyndigheterna att i varje särskilt fall söka utröna belåningsförhållandenas inverkan på värdet. På samma sätt förhåller det sig av naturliga skäl med andra olika privaträttsliga förpliktelser. I princip är det rimligt att man bortser från allsköns mer eller mindre oförmånliga avtal rörande en fastighet. Självfallet gäller samma sak om förmånliga kontrakt om en fastighet.

De skäl som riksskatteverket stöder sig på i sina anvisningar kan dock diskuteras. Det kan erkännas att det kan vara svårt att få kännedom om sådana förpliktelser som kan påverka marknadsvärdet på en fastighet, men det ter sig i de flesta fall naturligt att fastighetsägaren själv åberopar förekomsten av en sådan förpliktelse. Man kunde lätt komma från denna svårighet genom en regel som innebar att bevisbördan för förekomsten av en värdenedsättande förpliktelse skulle läggas på fastighetsägaren.

Inte heller det andra skälet som riksskatteverket åberopar torde vara särskilt övertygande. Verket tycks mena att om undantagsregeln inte fanns skulle fältet vara fritt för allsköns påståenden från fastighetsägare om diverse oförmånliga avtal. Dessa farhågor förefaller i hög grad överdrivna. I varje fall torde ingen fastighetsägare komma på tanken att åberopa ett skenavtal om upplåtelse t ex av rätt att tillgodogöra sig grusfyndighet eller av rätt att avverka skog.

Stundom leder emellertid undantagsregeln till groteska resultat. Särskilt markerat är detta när det gäller grusfyndigheter. Det förekommer när det gäller sådana tillgångar ofta långtidskontrakt, som innebär rätt för arrendatorn att tillgodogöra sig fyndigheten under mycket lång tid, t ex 30 eller 40 år. Ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

sådant upplåtelseavtal kan ha träffats t ex i mitten av 1960-talet, varvid arrendet bestämts med hänsyn till vid samma tid gällande pris på grus. Arrendet erläggs ofta under några få år, någon gång kontant vid upplåtelsen. Utvinningen av fyndigheten dröjer emellertid, kanske i decennier. Anta att en fastighetsägare tecknat ett sådant avtal t ex 1968. Grustäkten antas innehålla 500 000 kbm grus och priset sätts till 50 öre per kbm eller till 250 000 kr, som betalas kontant eller under loppet av t ex tre år. Någon grusutvinning kommer inte till stånd förrän år 1990. Vid 1970 års fastighetstaxering skall grustäktens värde beräknas efter saluvärdet på grus vid samma tidpunkt. Detta värde kan kanske vara en krona per kbm. Vid 1975 års fastighetstaxering kan motsvarande saluvärde kanske vara två kronor per kbm, och till följd av den snabba inflationen är det kanske 1990 uppe i 10 kr per kbm. Vid ett flertal allmänna fastighetstaxeringar taxeras fastighetsägaren för värdet av en tillgång som han avhänt sig, och för varje gång stiger taxeringsvärdet mycket kraftigt. Det värde som tillgången hade vid upplåtelsen eller 250 000 kr kan 20 år senare ha stigit till kanske flera millioner.

Det är tydligt att detta kan leda till orimliga konsekvenser. Fastighetsägaren drabbas under många år av en allt kraftigare skattebelastning för en tillgång som han för länge sedan avhänt sig. Det är inte orimligt att tala om att han får betala skatt för luftvärden.

På liknande sätt kan en skogsägare drabbas. Om en sådan fastighetsägare upplåter avverkningsrätten till huvuddelen av sin skog — sådant förekommer ej så ofta — tas ingen hänsyn härtill under förutsättning att de träd som avverkningsrätten omfattar finns kvar oavverkade vid taxeringstidpunkten. Men när det gäller avverkningsrätt till skog är upplåtelsetiden enligt lag begränsad till fem år, och dessutom finns möjlighet för skogsägaren att — sedan virket utdrivits — begära nytt, lägre taxeringsvärde vid särskild fastighetstaxering.

Långtidskontrakt förekommer dessutom när det gäller arrendetomter. Ej sällan ser man sådana kontrakt som innebär upplåtelsetider av 49 år till häpnadsväckande låga arrendebelopp. Sådana kontrakt är givetvis synnerligen oförmånliga för fastighetsägaren och inverkar givetvis i hög grad på fastighetens allmänna saluvärde.

Det kan vara svårt att tänka sig att slopa undantagsregeln i detta avseende. Men det finns enligt min mening skäl att sätta i fråga, om man inte i vissa situationer kunde tänka sig att mildra verkningarna av undantagsregeln. Man kan ifrågasätta det i sådana fall då en fastighetsägare helt avhänt sig en tillgång genom upplåtelseavtal.

Frågan om delgivning till fastighetsägare

Enligt förvaltningslagen gäller att ärende ej får avgöras utan att sökande, klagande eller annan part underrättats om det som tillförts ärendet genom an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

nan än honom själv och tillfälle beretts honom att yttra sig över det. Endast i vissa särskilt angivna fall kan sådan kommunicering underlåtas.

När det gäller taxering av skog kan fastighetstaxeringsnämnd enligt 135 § 3 mom taxeringslagen anlita biträde av sakkunnig. Som sådan sakkunnig anlitas i regel en skogsvårdskonsulent. Enligt riksskatteverkets Handledning, s. 44, åligger det sådan skogssakkunnig bland annat att vid behandlingen av till honom överlämnade deklarationer dels på därför avsedd plats på fastighetstaxeringsavin med ledning av de i deklarationen lämnade upplysningar och i övrigt av honom kända förhållanden ange värdefaktorer för beräkning av skogsmarksvärde och skogsbruksvärde, dels med ledning av dessa faktorer räkna ut samma värden och likaså ange dessa på avin.

När den sakkunnige utför detta arbete använder han regelmässigt en särskild hjälpblankett enligt tryckt formulär. På denna kan han lämna åtskilliga upplysningar om beräkningen av taxeringsvärdet. På sätt och vis har den anlitade skogssakkunnige ställning som av nämnden anlitad sakkunnig. Vad han tillför ärendet är av betydelse för nämndens taxering. Skäl kan därför anföras för att nämnden skulle vara skyldig att kommunicera dessa upplysningar med fastighetsägaren innan beslut — preliminärt eller slutligt — fattas. Så tycks emellertid regelmässigt icke ske. Såvitt jag kunnat bedöma brukar fastighetstaxeringsnämnderna alltid betrakta dylika upplysningar som interna uppgifter, oavsett om nämndens beslut innebär ett klart åsidosättande av fastighetsägarens i deklarationen lämnade uppgifter.

När det gäller inkomsttaxering skall som bekant taxeringsnämnd underrätta en deklarant, inte endast om det siffermässiga beslutet utan även om skälen för beslutet. Motsvarande föreskrift saknas i fråga om fastighetstaxering. I fråga om skogstaxering lämnas dock på underrättelsen vissa uppgifter om nämndens bedömning rörande t ex virkesförråd, kostnadsklass m m. Däremot föreligger ingen skyldighet för nämnden att i förekommande fall tala om för fastighetsägaren att nämnden i visst eller vissa avseenden avvikit från deklarationens uppgifter.

Mot det sagda kan invändas att en skogsägare som tycker att nämndens värdering är felaktig kan ta reda på hur värderingen gjorts och att det skulle innebära ett alltför stort arbete om man alltid skulle kräva att nämnden alltid underrättade varje fastighetsägare om varje avvikelse. Det kan också invändas att inte alla skogsägare lämnar detaljerade uppgifter om virkesförråd och annat i deklarationen. Jag medger att så är förhållandet, liksom att man kan utgå från att många skogsägare inte har intresse eller fallenhet för att sätta sig in i allskövs beräkningar. Men när det gäller ambitiösa skogsägare som i deklarationen lämnat detaljerade uppgifter ur skogsbruksplan om virkesförråd, kostnadsklass och annat kan man tycka att de bör erhålla besked om liksom i vilka avseenden nämndens bedömning avviker från deras uppgifter.

Liknande frågor kan givetvis uppkomma även när det gäller taxering av an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

nat än skog. I fråga om t ex grustäkter kan man nog kräva att det utlåtande som avgetts av vederbörande sakkunnige delges fastighetsägaren.

Under alla förhållanden föreligger här ett problem som tycks ha helt förbisetts.

Anteckningar i akten av s k värderingsteknisk ledamot

I fastighetstaxeringsrätt ingår som bekant som ledamot en s k värderingsteknisk ledamot. Denne har således ställning som domare i rätten.

Stundom observerar man att denne ledamot gjort anteckningar i akten, i vissa fall i någonting som kan karakteriseras som ett utlåtande. Någon gång har ett sådant utlåtande innehållit uppgifter som inte framgår av aktieinnehållet utan är observationer som ledamoten synes ha gjort på egen hand.

Anteckningar av denna art kan ibland vålla bryderi. Om den värderingstekniske ledamoten på egen hand företagit syn kan man hysa tveksamhet hur man skall förfara med dennes uttalanden. Här bör allmänna processuella regler gälla. Enskild ledamot av domstol kan ej på egen hand företa syn av fastighet eller annat. Om sådan eller annan ledamot åberopar saker som är för honom kända utan att han skaffat sig kännedomen genom syn kan fråga stundom uppkomma om icke fastighetsägaren bör höras över iakttagelserna. Om ledamotens anteckningar inte innehåller någonting av betydelse bör denne underlåta att anteckna någonting i akten.

Orsaken till att dylika anteckningar förekommer på sina håll torde vara att regelrätt föredragning av aktinnehållet inte förekommer i fastighetstaxeringsrätt. Man låter någon eller några ledamöter läsa akten före sammanträdet varefter diskussion — liksom föredragning — anses onödig.

Särskild besvärsrätt i vissa fall

År 1969 infördes en regel av innebörd att en fastighetsägare under vissa förutsättningar får anföra besvär i särskild ordning, under den gängse femårsperioden. Motsvarigheten till stadgandet var närmast 100 § 6) och 7) taxeringslagen. Enligt sistnämnda bestämmelser får man vid den vanliga taxeringen anföra besvär i särskild ordning, om tre olika förutsättningar föreligger. Dessa kallas vanligen väsentlighetskravet, nyhetskravet och ursäktlighetskravet.

I fråga om fastighetstaxering gäller enligt 167 § 2 mom 6) taxeringslagen följande:

> ”Den som enligt 158 § äger föra talan mot fastighetstaxeringsnämnds beslut må före utgången av femte året efter taxeringsåret anföra besvär, om eljest sådana omständigheter föreligga, som bort föranleda väsentligt annorlunda taxering, och särskilda skäl föreligga för prövning av besvären”.

I vilka fall denna speciella regel skall kunna tillämpas synes mig mycket ovisst. Dels synes det oklart vad som skall avses med ”väsentligt annorlunda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05

taxering'' och dels — och framför allt — frågar man sig när man skall anse att särskilda skäl för prövning föreligger. När det gäller det förstnämnda spörsmålet torde enligt min mening alltför stora krav inte böra ställas — det är den slutsats man kommer till när man läser propositionen (nr 147 år 1969, s. 90 of). Vad beträffar det andra spörsmålet svävar man dock i nästan fullständig ovisshet hur man skall tolka stadgandet. I propositionen nämns som exempel på sådana särskilda skäl endast att fastigheten överlåtits till ny ägare och den föregående ägaren underlåtit att anföra besvär. Man frågar sig i vilka liknande situationer man kan tänka sig att särskilda skäl för prövning föreligger. Enligt min mening är möjligheterna att få besvär av denna art prövade nära nog obefintliga, något som inte är tillfredsställande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:05