

## Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 27 februari 1997 bemyndigade regeringen statsrådet Thomas Östros att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utvärdera och se över regelsystemet för fastighetstaxering. Uppdraget omfattade både förfaranderegler och de materiella regler som skall tillämpas vid allmän och särskild fastighetstaxering samt vid den årliga omräkningen. I uppdraget ingick att undersöka om de nuvarande reglerna leder fram till att taxeringsvärdena återspeglar marknadsvärdena.

Med stöd av bemyndigandet utsågs den 21 mars 1997 kammarrättslagmannen Margit Kärrström till särskild utredare.

Till sakkunniga förordnades fr.o.m. den 1 maj 1997 departementsrådet Anders Kristoffersson samt numera departementsrådet Per Sjöblom.

Till experter förordnades fr.o.m. den 1 maj 1997 professorn Peter Englund, avdelningsdirektören Monica Haapaniemi, departementssekreteraren Tommy Lowén, avdelningsdirektören Arne Sundquist, numera professorn Bengt Turner samt numera förbundsjuristen Ulla Werkell. Numera kanslirådet Robert Boije förordnades som expert den 1 augusti 1997. Den 1 september 1997 entledigades Tommy Lowén från sitt uppdrag. Ulla Werkell entledigades från sitt uppdrag den 30 juni 1998 och fr.o.m. den 1 juli 1998 förordnades kammarrättsassessorn Christina Otto som expert. Den 26 augusti entledigades Monica Haapaniemi från sitt uppdrag och samma dag förordnades numera skattejuristen Andreas Adolphsson som expert. Monica Haapaniemi förordnades på nytt till expert fr.om. den 3 juni 1999.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 22 april 1997 kammarrättsassessorn Gunilla Hulting och från den 1 september 1997 numera avdelningschefen Nore Eriksson. Han entledigades emellertid från uppdraget den 31 januari 1999 och förordnades fr.o.m. den 1 februari 1999 som expert. Forskningsassistenten Tommy Berger förordnades som sekreterare fr.o.m. den 13 oktober 1997. Han entledigades den 31 juni 1999 och förordnades fr.o.m. den 1 juli 1999 som expert. Kammarrättsassessorn Birgitta Henriksson förordnades som sekreterare fr.o.m. den 1 juni 1998.

Utredningens experter Tommy Berger och Robert Boije har författat bilaga 2 till betänkandet.

Utredningen, som har antagit namnet Fastighetstaxeringsutredningen, överlämnar härmed sitt betänkande Fastighetstaxering – precision, påverkansmöjligheter, individuella bedömningar (SOU 2000:10).

Uppdraget är härigenom slutfört.

Stockholm i februari 2000

*Margit Kärrström*

*/Gunilla Hulting*

*Birgitta Henriksson*

# Innehåll

<b>Förkortningar .....</b>	<b>13</b>
<b>Sammanfattning .....</b>	<b>15</b>
<b>Författningsförslag .....</b>	<b>35</b>
<b>1 Inledning .....</b>	<b>87</b>
1.1 Utredningsuppdraget .....	87
1.2 Inriktningen av utredningsarbetet .....	87
<b>2 Bakgrund .....</b>	<b>89</b>
2.1 Kort historik .....	89
2.2 Vad taxeringsvärdena används till .....	92
2.3 Gällande bestämmelser om taxering av fastigheter .....	94
2.3.1 Allmänt .....	94
2.3.2 Indelningsgrunder .....	65
2.3.3 Värderingsregler .....	95
2.3.4 De grundläggande värderingsprinciperna .....	98
2.3.5 Småhusenhet .....	98
2.3.6 Hyreshusenhet .....	100
2.3.7 Lantbruksenhet .....	101
2.3.8 Industrienhet .....	102
2.3.9 Elproduktionsenhet .....	103
2.4 Gällande bestämmelser om taxeringsförfarandet .....	103
2.4.1 Inledning .....	103
2.4.2 Förberedelsearbetet .....	104
2.4.3 Taxering m.m. ....	107
2.4.4 Taxeringsintervall m.m. ....	108
2.5 Taxeringsvärde för småhusenheter – några praktiska exempel .....	109

2.6	Något om kritiken mot den nuvarande fastighetstaxeringen.....	111
<b>3</b>	<b>Fastighetstaxeringen i några andra länder .....</b>	<b>115</b>
3.1	Inledning .....	115
3.2	Danmarks system på fastighetstaxering .....	115
3.3	Finlands system på fastighetstaxering.....	118
3.4	Norges system på fastighetstaxering.....	120
3.5	Kaliforniamodellen.....	121
<b>4</b>	<b>Marknadsvärde.....</b>	<b>123</b>
4.1	Allmänt om marknadsvärde.....	123
4.1.1	Marknadsvärdesbegreppet vid värdering.....	126
4.1.2	Olika värderingsmetoder .....	129
4.1.3	Utmärkande för fastighetsvärdering.....	132
4.2	Fastighetstaxering.....	135
4.2.1	Marknadsvärdesbegreppet inom fastighetstaxeringen.....	135
4.3	Närmare om de olika värderingsmetoderna inom fastighetstaxeringen.....	139
4.3.1	Gällande bestämmelser.....	139
4.3.2	Förberedelse inför fastighetstaxering – provvärdering .....	140
4.3.3	Tillämpning av ortsprismetoden vid fastighetstaxering .....	142
4.3.4	Avkastningsmetoden .....	143
4.3.5	Produktionskostnadsmetoden – beräkning av tekniska nuvärden .....	144
4.3.6	Referensmaterial.....	144
4.3.7	Gallring .....	145
<b>5</b>	<b>En statistisk utvärdering av bas- och taxeringsvärdenas precision.....</b>	<b>149</b>
5.1	Inledning .....	149
5.2	Taxeringen av småhus.....	150
5.2.1	Beskrivande statistik .....	150
5.2.2	Resultaten av den mer omfattande utvärderingen av småhusens bas- och taxeringsvärden .....	152
5.3	Taxeringen av lantbruk .....	157
5.3.1	Beskrivande statistik .....	157
5.4	Taxeringen av hyreshus.....	161
5.4.1	Beskrivande statistik .....	161

5.5	Taxeringen av industrifastigheter.....	163
5.5.1	Beskrivande statistik .....	163
<b>6</b>	<b>Fastighetstaxering och beskattning .....</b>	<b>165</b>
6.1	Inledning .....	165
6.2	En historisk tillbakablick.....	167
6.3	Regler om skatteplikt .....	168
6.4	Överväganden.....	170
<b>7</b>	<b>Allmänna överväganden.....</b>	<b>173</b>
7.1	Inledning .....	173
7.2	En ny taxeringsmodell eller förändringar i den nuvarande ..	174
7.3	Allmänt om marknadsvärdebedömningen.....	176
7.4	Utgångspunkter för översynen.....	178
<b>8</b>	<b>Privaträttsliga förpliktelser.....</b>	<b>181</b>
8.1	Inledning .....	181
8.2	Bakgrund och gällande rätt.....	181
8.3	Särskilt om arrendelagen.....	184
8.4	Servitutsbegreppet .....	186
8.5	Framförda synpunkter.....	187
8.6	Överväganden och förslag.....	188
<b>9</b>	<b>Värdeområdesindelning och nivåläggning .....</b>	<b>191</b>
9.1	Allmänt .....	191
9.2	Historik .....	192
9.3	Förberedelsarbetet med inriktning på värdeområdesindelning .....	193
9.3.1	Beskrivning av arbetet.....	193
9.3.2	Avgränsning av värdeområden och nivåläggning.	194
9.3.3	Provvärderingen.....	196
9.4	Riktvärdekartor.....	197
9.4.1	Hur definieras riktvärdeangivelser och riktvärden.....	197
9.4.2	Vad kan utläsas på riktvärdekartan.....	198
9.5	Värdeområden för småhus och tomtmark.....	199
9.6	Kritiken mot det nuvarande systemet .....	201
9.7	Överväganden och förslag.....	201
9.7.1	Allmänt.....	201
9.7.2	Olika typer av värdeområden.....	203
9.7.3	Värdeområdenas storlek och nivåläggning .....	205

9.7.4	Möjligheterna att överklaga värdeområdesindelningen m.m. ....	207
<b>10</b>	<b>Indelningsfrågor.....</b>	<b>209</b>
10.1	Allmänt om indelning .....	209
10.2	Övervägandepincipen.....	211
10.3	Indelning i specialenheter .....	213
10.3.1	Gällande bestämmelser.....	213
10.3.2	Några allmänna synpunkter.....	214
10.4	Särskilt om vissa specialenheter .....	215
10.4.1	Kommunikationsbyggnad.....	215
10.4.2	Reningsanläggning .....	222
10.4.3	Vårdbyggnader .....	224
10.4.4	Ecklesiastikbyggnad – bårhus.....	227
10.4.5	Allmän byggnad.....	228
10.5	Taxeringsenheten .....	230
<b>11</b>	<b>Småhustaxeringen.....</b>	<b>235</b>
11.1	Inledning .....	235
11.2	Standardfaktorer .....	235
11.2.1	Bakgrund.....	235
11.2.2	Gällande rätt .....	239
11.2.3	Kritiken mot det nuvarande systemet .....	247
11.2.4	Underlag för standardbedömningen.....	247
11.2.5	Överväganden.....	249
11.3	Åldersfaktorn.....	272
11.3.1	Inledning.....	272
11.3.2	Gällande rätt .....	273
11.3.3	Överväganden och förslag .....	275
11.4	Speciell belägenhet.....	280
11.4.1	Inledning.....	280
11.4.2	Gällande rätt .....	282
11.4.3	Överväganden och förslag .....	285
11.5	Markvärdet.....	301
11.5.1	Inledning.....	302
11.5.2	Kulturhistoriska byggnader .....	303
11.5.3	Värdering av tomtmark .....	304
11.5.4	Tomtvärdetabell.....	310
11.5.5	Överväganden.....	314
<b>12</b>	<b>Lantbrukstaxeringen.....</b>	<b>321</b>
12.1	Gällande rätt.....	321

12.1.1	Allmänt.....	321
12.1.2	Värderingsmetoder m.m. ....	322
12.1.3	Inverkan på värdet av offentligrättsliga förpliktelser .....	323
12.1.4	Bestämmande av delvärden .....	324
12.2	Framförda synpunkter m.m. ....	325
12.3	Överväganden.....	327
12.3.1	Värderingsmetoder m.m. ....	327
12.3.2	Tillskottsförvärv .....	329
12.3.3	Särskilt om släktköp.....	330
12.3.4	Inverkan på värdet av offentligrättsliga förplik- telser.....	334
12.3.5	Bestämmande av delvärden .....	335
12.3.6	Möjligheten att påverka taxeringsvärdet .....	336
<b>13</b>	<b>Hyreshustaxeringen .....</b>	<b>337</b>
13.1	Inledning .....	337
13.2	Värderingen av hyreshus .....	337
13.2.1	Allmänt.....	337
13.2.2	Värdefaktorn hyra.....	339
13.2.3	Värdefaktorn ålder .....	341
13.2.4	Värdefaktorn lägenhetstyp.....	343
13.3	Markvärdet.....	343
13.3.1	Bakgrund.....	343
13.3.2	Tomtvärdetabellens konstruktion .....	344
13.4	Problembeskrivning .....	344
13.5	Överväganden.....	347
13.5.1	Inledning.....	347
13.5.2	Omräkningsförfarandet .....	347
13.5.3	Inverkan av vakanser .....	347
13.5.4	Åldersfaktorn.....	350
13.5.5	Finns det behov av att införa standard som värdefaktor vid taxeringen av hyreshus? .....	350
13.5.6	Tomtvärdetabellen .....	351
13.6	Möjligheten att påverka taxeringsvärdet .....	353
<b>14</b>	<b>Taxeringsenheter med flera byggnader .....</b>	<b>355</b>
14.1	Olika problemställningar .....	355
14.2	Bakgrund till nuvarande regler .....	357
14.3	Nuvarande regler .....	357
14.3.1	Indelning.....	357
14.3.2	Fastighetsrättsliga förhållanden .....	358

14.4	Rättsfall om fastighetsrättsliga förhållanden .....	360
14.5	Synpunkter och undersökningar.....	362
14.5.1	Synpunkter från organisationer.....	362
14.5.2	LMV:s undersökning.....	363
14.5.3	Några statistiska uppgifter .....	364
14.6	Överväganden och förslag.....	365
14.6.1	En annan indelningsgrund.....	366
14.6.2	Fastighetsrättsliga förhållanden – grupphus- områden.....	367
14.6.3	Fastighetsrättsliga förhållanden – hus på ofri grund.....	370
14.6.4	Sammanfattande bedömning.....	371
<b>15</b>	<b>Industritaxeringen m.m.....</b>	<b>373</b>
15.1	Inledning .....	373
15.2	Bakgrund.....	374
15.3	Taxeringen av s.k. skräddarsydda byggnader .....	377
15.3.1	Industriförbundets kritik.....	377
15.3.2	Fastighetsbegreppet – historik .....	378
15.3.3	Begreppet byggnad.....	379
15.3.4	Gällande rätt .....	381
15.3.5	S.k. skräddarsydda byggnader .....	383
15.3.6	Produktionskostnadsmetoden.....	387
15.4	Fastighetsskatt.....	390
15.5	Överväganden och förslag.....	391
15.5.1	Inledning.....	391
15.5.2	Vad skall värderas med stöd av produktions- kostnadsmetoden? .....	392
15.5.3	Vilka byggnader skall anses vara skräddar- sydda? .....	394
15.5.4	Taxering av skräddarsydda byggnader.....	395
<b>16</b>	<b>Säregna förhållanden.....</b>	<b>399</b>
16.1	Bakgrund.....	399
16.2	Påtaglig inverkan på värdet.....	401
16.3	Gällande rätt.....	402
16.4	Överväganden och förslag.....	407
16.4.1	Allmänt.....	407
16.4.2	Beloppsgräns för värdeinverkan .....	410
16.4.3	Ny beteckning på justering för säreget förhållande.....	411



<b>17</b>	<b>Den enskildes möjligheter att påverka.....</b>	<b>413</b>
17.1	Regler om överklagande.....	413
17.2	Beslut och beslutsfattare .....	414
17.3	Möjligheterna att överklaga.....	416
17.3.1	Vem som får överklaga .....	416
17.3.2	Processföremålet.....	417
17.3.3	Utredningsskyldigheten och bevisbördan.....	419
17.4	Överväganden.....	420
17.4.1	Allmänt om överklagande och bevisbörda .....	420
17.4.2	Värdeområdesindelningen.....	421
17.4.3	Särskilt om värdenivåerna .....	422
17.4.4	Några praktiska exempel som belyser ovan redovisade problem .....	424
17.4.5	Säregna förhållanden.....	426
17.4.6	Sammansättningen i skattenämnden.....	427
<b>18</b>	<b>Taxeringsorganisationen.....</b>	<b>431</b>
18.1	Inledning .....	431
18.2	Nuvarande förhållanden .....	432
18.2.1	Allmänt.....	432
18.2.2	RSV:s och skattemyndighetens arbete vid fastighetstaxeringen.....	433
18.2.3	LMV:s arbete vid fastighetstaxeringen.....	435
18.2.4	Särskilt om organisationen vid förberedelse- arbetet .....	437
18.2.5	Överväganden och förslag .....	439
<b>19</b>	<b>Taxeringsintervall.....</b>	<b>445</b>
19.1	Inledning .....	445
19.2	Bakgrund.....	446
19.3	Gällande bestämmelser.....	448
19.3.1	Allmän fastighetstaxering.....	448
19.3.2	Särskild fastighetstaxering.....	449
19.3.3	Omräkningen .....	450
19.4	Kritiken mot gällande regler .....	453
19.5	Överväganden och förslag.....	455
19.5.1	Omräkningsförfarande eller tätare fastighets- taxeringar .....	455
19.5.2	Nivåperioden .....	459
19.5.3	Särskilt om den förenklade fastighetstaxeringen ..	461
19.5.4	Ändrade regler om särskild fastighetstaxering .....	464

<b>20</b>	<b>Taxering av hyreshus som ägs av bostadsrättsföreningar .....</b>	<b>467</b>
20.1	Bostadsrättsvärderingskommittén .....	467
20.2	Fastighetsbeskattningsutredningen.....	469
20.3	Övriga utredningar.....	471
20.4	Synpunkter .....	471
<b>21</b>	<b>Ekonomiska konsekvenser för den offentliga sektorn.....</b>	<b>473</b>
21.1	Inledning.....	473
21.2	Konsekvenser till följd av förändrad administration.....	473
21.2.1	Särskilt om konsekvenserna av förslaget om tätare taxeringar.....	475
21.3	Skatteeffekter.....	477
21.3.1	Allmänt.....	477
21.3.2	Särskilt om finansiella konsekvenser för det allmänna av slopad omräkning .....	478
21.4	Utredningens bedömning av de finansiella konsekvenserna.....	481
<b>22</b>	<b>Författningskommentarer .....</b>	<b>483</b>
22.1	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	483
22.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1247) om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) .....	496
22.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	496
<b>Bilagor:</b>		
Bilaga 1	Kommittédirektiv (1997:36) .....	497
Bilaga 2	En statistisk utvärdering av småhusens taxeringsvärden .....	507
Bilaga 3	Appendix till kapitel 21 .....	585

## Förkortningar

AFT	allmän fastighetstaxering
dir.	kommittédirektiv
Ds	departementsserien
FSL	lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTF	fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)
FTL	fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
GIS	Geografiskt informationssystem
JB	jordabalken
JO	Justitieombudsmannen
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KU	Konstitutionsutskottet
LMV	Lantmäteriverket
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
PBL	plan- och bygglagen (1987:10)
Prop.	regeringens proposition
RR	Regeringsrätten

RÅ	Regeringsrättens årsbok
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
SCB	Statistiska centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SOSFS	Socialstyrelsens författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)

## Sammanfattning

Utredningen skall enligt sina direktiv utvärdera och se över regelsystemet för fastighetstaxering. Reglerna för taxering av samtliga fastighetstyper ingår i uppdraget. Utredningens huvuduppgift är att undersöka om de nuvarande reglerna på ett tillfredsställande sätt leder fram till att taxeringsvärdena för enskilda fastigheter återspeglar marknadsvärdena. Frågan om taxeringsvärdenas roll som underlag för olika skatter – i första hand fastighetsskatten – faller emellertid vid sidan av utredningsuppdraget.

Fastighetstaxeringen styrs av ett omfattande och ganska svårtillgängligt regelsystem. Taxeringen bygger på ett förfarande där de olika momenten är strikt reglerade och skall ske i en viss ordning, även om naturligtvis ett visst mått av skönsässig bedömning ingår i många moment. Sedan det bestämts vilken typ av taxeringsenhet (t.ex. småhusenhet eller hyreshusenhet) en fastighet utgör sker värderingen med utgångspunkt i värdefaktorer, dvs. egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet. Olika värdefaktorer används för att bestämma värdet på de olika taxeringsenheterna. Varje fastighet tillhör vidare ett värdeområde, inom vilket värdeförhållandena i allt väsentligt skall vara enhetliga. När det gäller småhusen fastställs det för varje värdeområde under det förberedelsearbete som föregår själva taxeringen en värdenivå för byggnader och ett normalvärde för tomtmarken. Det sistnämnda justeras enligt vissa regler beroende på bl.a. tomtmarkens storlek. När det gäller byggnader använder man sig av tabeller, som också fastställs under förberedelsearbetet, för att bestämma hur värdefaktorer som t.ex. yta, ålder, standard, hyresintäkter m.m. skall påverka taxeringsvärdet.

Kritiken mot fastighetstaxeringen har ibland varit intensiv. Ofta gäller dock kritiken egentligen fastighetsskatten och inte det underlag för denna skatt som taxeringsvärdena utgör. Inte så sällan bygger också den kritik som riktas mot fastighetstaxeringen på missuppfattningar av gällande regler. Kritiken har i allmänhet som utgångspunkt att taxeringsvärdena har stigit på ett oacceptabelt sätt på grund av stigande fastighetspriser i områden som har blivit attraktiva av olika skäl. Oftast är det fråga om områden i t.ex. skärgårdarna som har blivit attraktiva

för fritidsboende men det är också fråga om områden i anslutning till expansiva orter framför allt i storstäderna. Kritikerna anser ofta att hänsyn i alltför stor utsträckning har tagits till ett ganska litet antal försäljningar till extremt höga priser.

För att undersöka om dagens regler för fastighetstaxering leder fram till det avsedda förhållandet att en fastighets basvärde skall utgöra 75 procent av dess marknadsvärde har utredningen genomfört en omfattande statistisk undersökning beträffande småhus. Utredningen har även genomfört en undersökning av precisionen beträffande taxeringsvärdena för lantbruksenheter, hyreshusenheter och industrienheter. Även när det gäller värdefaktorn speciell belägenhet har en undersökning genomförts beträffande vissa kommuner i Västsverige. Vid sidan av de statistiska undersökningarna har utredningen inhämtat synpunkter från en lång rad myndigheter, organisationer och enskilda.

#### **Marknadsvärde (kap. 4)**

I kapitlet belyses marknadsvärdebegreppet och dess koppling till fastighetstaxeringen. De olika modeller som används för att bestämma marknadsvärdet, nämligen ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden beskrivs utförligt. Därvid konstateras att den avkastningsmetod som används vid fastighetstaxeringen sällan är renodlad utan närmast kan betraktas som en avkastningsrelaterad ortsprismetod. Även för produktionskostnadsmetoden sker en marknadsanpassning.

Taxeringsvärdet grundas på marknadsvärdet. Enligt utredningens direktiv skall detta vara fallet även i framtiden. I den allmänna debatten förekommer ibland missuppfattningar beträffande begreppet marknadsvärde. Det görs nämligen ofta jämförelser mellan beräknade marknadsvärden och faktiska köp. Det bör då framhållas att köpeskillingen för en enstaka fastighet inte utan vidare kan ses som ett mått på marknadsvärdet. För det första kan köpeskillingen ha påverkats av särskilda förhållanden, t.ex. släktskap eller speciella betalningsvillkor. För det andra kan köparens och säljarens bristande överblick över marknaden göra att både topp- och bottenpriser förekommer. För det tredje kan ett objekt ha ett speciellt affektionsvärde för en viss person. Först om ett antal "normala" försäljningar föreligger kan någorlunda tillförlitliga slutsatser dras om försäljningsprisernas nivå och spridning. Marknadsvärde är således ett genomsnitt av ett antal observerade priser.

Den definition av marknadsvärde som finns i nuvarande lagstiftning, nämligen att marknadsvärdet är det pris som en fastighet sannolikt

betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden, är allmänt vedertagen både nationellt och internationellt. Utredningen föreslår ingen förändring av denna definition. Utredningen betonar dock att ett viktigt moment i värderingsprocessen är att få fram ett relevant jämförelsematerial då marknadsvärdet skall bedömas.

### **En statistisk utvärdering av bas- och taxeringsområdenas precision (kap. 5)**

Den statistiska utvärderingen, till den del den avser småhus, är baserad på uppgifter som fastighetsägarna lämnar i samband med den allmänna fastighetstaxeringen, vilket bl.a. inkluderar uppgifter om husets standard såsom boyta, samt på uppgifter om basvärden och priser på försålda fastigheter. Den statistiska utvärderingen av övriga fastighetstyper är baserad enbart på uppgifter om överlåtelsepriser och basvärden på försålda fastigheter. Endast marknadsmässiga överlåtelsepriser inkluderas.

Vid utvärderingen har testats om den nuvarande taxeringsmodellen i genomsnitt träffar rätt genom att undersöka om basvärdena i genomsnitt utgör 75 procent av köpeskillingen. Däremot har inte utvärderats om dagens regler för fastighetstaxering leder fram till avsett resultat genom att jämföra enskilda basvärden med enskilda köpeskillingar. En fastighets köpeskillning behöver nämligen i praktiken inte nödvändigtvis sammanfalla med fastighetens marknadsvärde.

Utvärderingen visar att basvärdet för småhus i genomsnitt utgör drygt 0,76 procent av köpeskillingen (den s.k. B/K-kvoten). Resultatet av analysen ger därutöver bl.a. följande resultat beträffande småhus.

- Hus med mycket höga marknadsvärden undertaxeras i hög utsträckning. Undertaxeringen är dock i de flesta fall marginell.
- Värdeområdesindelningen fyller en mycket viktig funktion för basvärdenas precision.
- Frågan om huruvida nuvarande uppsättning värdefaktorer på ett tillfredsställande sätt fångar upp förhållanden av betydelse för fastigheternas marknadsvärde har studerats med hjälp av en statistisk metod som kallas multipel regressionsanalys. Metoden går kortfattat ut på att man med statistiska metoder bestämmer ett samband som relaterar fastigheternas köpeskillingar till fastigheternas värdefaktorer (hedonisk prisfunktion). Med denna metod kan man exempelvis få en uppfattning om hur mycket marknadsvärdet skiljer sig åt i genomsnitt

mellan två fastigheter som är identiska i alla avseenden förutom t.ex. att den ena fastigheten är utrustad med en bastu men inte den andra.

- Resultaten indikerar att vissa värdefaktorer inte bara fångar upp hur mycket marknadsvärdet ökar om fastigheten är utrustad med dessa attribut utan också en i övrigt god standard hos fastigheten.
- Den högsta standardpoäng som ges i nuvarande taxeringsmodell är fyra poäng och den minsta poäng som ges är noll poäng. Inga halvpoäng ges. De skattade hedoniska prisfunktionerna indikerar emellertid att det finns en betydande variation i marginalpriserna som inte låter sig fångas upp av en poängskala från noll till fyra poäng.
- Om man rangordnar värdefaktorerna efter vilken inverkan de har på marknadsvärdet, placerar sig lägesfaktorerna strand respektive strandnära i topp. Resultaten av den undersökning angående belägenhetsfaktorer som gjorts beträffande ett mindre antal kommuner är inte helt entydiga och baseras på ett begränsat statistiskt underlag men tyder ändå på att en kombination av läge, kontinuerligt avstånd och vattentyp (dvs. hav eller insjö) ger en bättre förklaring av prisvariationen än den variabel som mäter värdefaktorn speciell belägenhet i nuvarande taxeringsmodell.

När det gäller taxeringen av lantbruk, hyreshus och industrier visar den statistiska utvärderingen att precisionen är sämre än för småhusen. Den genomsnittliga B/K-kvoten för lantbruk är på drygt 0,71, vilket tyder på viss undertaxering.

Underlaget för utvärdering av hyreshus och industrier var betydligt sämre än för småhus och lantbruk. Spridningen för hyreshusen är högre än för småhusen men lägre än för lantbruken. Industrienheterna uppvisar den i särklass största spridningen.

### **Allmänna utgångspunkter (kap. 7)**

Eftersom taxeringsvärdet liksom hittills skall avspegla marknadsvärdet kan utredningen inte föreslå någon taxeringsmodell som inte har marknadsvärdet som utgångspunkt. Vad utredningen däremot måste ta ställning till är om det nuvarande sättet att beräkna marknadsvärdet bör förändras i grunden eller om förändringar i nuvarande modell är att föredra.

Vid fastighetstaxering är det fråga om en så omfattande hantering att man inte kan klara den utan en ganska betydande schablonisering. En



individuell värdering skulle sannolikt i många fall ge en mer rättvis taxering men skulle medföra dramatiskt ökade kostnader på ett sätt som inte är acceptabelt. Dessutom är även en individuell värdering en osäker värderingsform, eftersom olika värderare kan komma till olika resultat.

Med ovan angivna utgångspunkter, nämligen att taxeringsvärdena även fortsättningsvis skall avspegla marknadsvärdet och att en ganska betydande schablonisering är nödvändig, är det över huvud taget svårt att konstruera en i grunden helt ny taxeringsmodell. Mot bakgrund av att nuvarande modell åtminstone inom de flesta områden fungerar bra finns det inte heller anledning att försöka skapa en helt ny modell.

Det nu sagda innebär givetvis inte att taxeringsvärdenas precision när det gäller den enskilda fastigheten alltid är godtagbar. Både den statistiska utvärderingen och de synpunkter som utredningen har fått från organisationer och enskilda visar att taxeringsvärdena i vissa fall blir felaktiga. Även om den kritik som riktas mot fastighetstaxeringen ibland bygger på missuppfattningar av det svåröverskådliga regelsystemet finns det all anledning att ta fasta på kritiken och undersöka hur reglerna kan ändras för att bli rättvisare och förenklas för att bli mer lättöverskådliga.

Utredningen anser att tyngdpunkten i taxeringsförfarandet måste läggas på sådana faktorer som påverkar taxeringsvärdet mest. Vidare måste resurserna inom taxeringsorganisationen koncentreras på sådana fastigheter och sådana områden där det är svårast att komma fram till vad som är det rätta marknadsvärdet.

De undersökningar som utredningen har gjort och de erfarenheter som utredningen i övrigt har fått ta del av visar att det i de flesta fall är läget som har den allra största betydelsen för marknadsvärdet. När det gäller lägets betydelse är indelningen i värdeområden och den värdenivå som bestäms för värdeområdet mycket betydelsefull. Indelningen i värdeområden och de värdenivåer som skall gälla för värdeområdet fastställs under det förberedelsearbete som föregår själva taxeringen. Det är därför viktigt att detta arbete organiseras på ett smidigt sätt och att den sakkunskap som finns hos olika myndigheter, framför allt RSV och LMV, tas till vara på bästa sätt.

En annan faktor som har att göra med fastighetens läge är den s.k. belägenhetsfaktorn, som på ett mycket påtagligt sätt höjer taxeringsvärdet för fastigheter som har ett strandläge eller ett strandnära läge. Det är därför mycket angeläget att de regler som har att göra med fastigheternas läge utformas på ett ändamålsenligt sätt.

Det finns dock anledning att se över och göra förändringar även beträffande övriga värdefaktorer. Mycket viktigt är också att på olika sätt öka den enskildes inflytande i olika skeden av taxeringsprocessen.

På olika sätt måste det därför finnas möjlighet att få till stånd justeringar av det resultat som den schabloniserade värderingen leder fram till.

Även med en hög ambitionsnivå måste man konstatera att det inte alltid går att finna det objektivt sett korrekta taxeringsvärdet för den enskilda fastigheten. Det hänger samman med dels att fastighetsbeståndet är så oerhört varierande vad gäller läge, egenskaper och utseende, dels att i all fastighetsvärdering ingår – och sannolikt måste ingå – ett visst mått av osäkerhet och subjektiva värderingar. Mot bakgrund av att taxeringsvärdet är underlag för fastighetsskatten, som för många människor är en kännbar ekonomisk påfrestning, är detta ett problem.

### **Privaträttsliga förpliktelser (kap. 8)**

Enligt gällande bestämmelser skall vid värdering i samband med fastighetstaxering inte beaktas andra privaträttsliga förpliktelser än sådana som gäller enligt servitut och liknande eller som enligt tomträttskontrakt gäller om markens utnyttjande. Det förhållandet att en fastighet t.ex. är utarrenderad skall således inte påverka taxeringsvärdet. Det har till utredningen framförts att privaträttsliga förpliktelser bör beaktas vid värderingen, eftersom de utan tvekan påverkar marknadsvärdet.

Frågan om hur privaträttsliga förpliktelser skall hanteras vid fastighetstaxeringen har diskuterats i många sammanhang. De skäl som ligger till grund för att man bortser från privaträttsliga förpliktelser är att det finns risk för att parterna upprättar skenavtal med det enda syftet att kunna åberopa avtalet som grund för att få ett nedsatt taxeringsvärde. Ett annat tungt vägande skäl mot att man inte skall ta hänsyn till privaträttsliga förpliktelser när taxeringsvärdet bestäms är att det inte skall vara möjligt att som fastighetsägare disponera över taxeringsvärdet.

Det finns i och för sig situationer då skäl talar för att man skall kunna beakta även andra privaträttsliga förpliktelser än som är tillåtet för närvarande. Det gäller framför allt sådana avtal som styrs av tvingande lagstiftning, t.ex. arrendeavtal. Även vissa avtal mellan kraftverksägare hör till den kategorin. I de flesta fall kan dock fastighetsägaren kompensera sig genom ekonomiska ersättningar eller genom ändringar i avtalen. Därtill kommer att om förpliktelser av detta slag tillåts påverka taxeringsvärdet innebär detta att en del av underlaget för fastighetsskatt bortfaller. Då uppkommer frågan om denna del av underlaget för fastighetsskatt skall anses hänförlig till arrendatorn. En sådan uppdelning är inte komplikationsfri.

Frågan om förekomsten av privaträttsliga förpliktelser skall kunna påverka taxeringsvärdet innehåller således argument både för och emot en ändring av gällande regler. Ett viktigt argument för en ändring är givetvis att de nuvarande reglerna utgör undantag från principen att marknadsvärdet skall vara styrande för taxeringsvärdet. Å andra sidan inger det betänkligheter att skapa möjlighet att genom privata avtal disponera över taxeringsvärdet. Det är vidare svårt att på ett riktigt och rättssäkert sätt bedöma när och hur mycket en privaträttslig förpliktelse skall kunna påverka taxeringsvärdet. Utredningen har därför stannat för att den nuvarande regeln att privaträttsliga förpliktelser normalt inte skall beaktas när taxeringsvärdet bestäms skall kvarstå.

### **Värdeområdesindelning och nivåläggning (kap. 9)**

Vid fastighetstaxeringen skall riket indelas i värdeområden med enhetliga värdeförhållanden på den typ av byggnader och ägoslag som ingår i värdeområdet. Värdeområdena skall bestämmas så att inverkan av de värdefaktorer, som beaktas vid värderingen, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler. Indelningen i värdeområden skall spegla lägets inverkan på en fastighets marknadsvärde. Detta sker så långt det är möjligt med stöd av ortsprismaterial, som dock alltid måste kompletteras med andra värderingstekniska överväganden.

I vissa värdeområden har det skett få försäljningar. För att hitta rätt värdenivå i områden med ett begränsat antal försäljningar görs i den praktiska tillämpningen jämförelser med närliggande eller andra liknande områden. För tomtmark finns redan en bestämmelse som möjliggör jämförelse över värdeområdesgränserna. Det finns emellertid behov av att gå utöver värdeområdesgränserna för att få fram värdenivån även i andra fall då ortsprismaterialet är begränsat. Utredningen föreslår därför att en regel införs som innebär att om det inom ett värdeområde saknas köp eller finns för få köp för att värdenivån med säkerhet skall kunna bestämmas skall ledning hämtas från köp av fastigheter inom andra värdeområden, där likartade förutsättningar för prisbildningen kan antas föreligga.

Värdeområdesindelningen kan i vissa fall visa sig leda till ett oacceptabelt resultat och kanske behöva ändras. Indelningen kan emellertid inte överklagas. Det har till utredningen framförts att detta borde vara möjligt. Med hänsyn till komplexiteten i systemet är det emellertid enligt utredningens mening svårt att göra det möjligt att ändra värdeområdesindelningen genom ett överklagande. Att ändra gränsen för ett värdeområde kan nämligen få återverkningar på intilliggande områden som är svåra att överblicka. Utredningen föreslår däremot att

förslaget till värdeområdesindelning m.m. skall föregås av en utställning för att ge allmänheten information men även möjlighet att påverka denna indelning. Det är även viktigt att de särskilda förutsättningar som kan föreligga inom värdeområdet anges på den s.k. riktvärdekartan eller i den eller de förteckningar som hör till denna.

### **Indelningsfrågor (kap. 10)**

Vid fastighetstaxeringen skall byggnader och mark indelas i byggnadstyper respektive ägoslag. Tillsammans bildar olika kombinationer av byggnader och mark taxeringsenheter. Exempelvis bildar byggnadstypen småhus och ägoslaget tomtmark en småhusenhet.

En byggnadstyp kallas specialbyggnad. Gruppen specialbyggnad indelas i undergrupper. Dit hör t.ex. kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad, reningsanläggning, vårdbyggnad, skolbyggnad och allmän byggnad. Indelningen i specialbyggnad har skett med hänsyn till den samhällsnytta som användningen av byggnaden för med sig. Detta har i sin tur medfört att man ansett att byggnaderna bör undantas från skatteplikt.

Enligt gällande bestämmelser skall vid fastighetstaxeringen beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden. Utredningen föreslår att begreppet skatteplikt skall mönstras ut ur FTL och att det i stället skall anges att det för vissa fastigheter inte skall bestämmas något taxeringsvärde. I FTL bör dock fortfarande regleras vilka byggnader som skall vara specialbyggnader och indelningen som specialbyggnad kommer då att innebära att fastigheterna inte skall åsättas något värde.

Utvecklingen på senare tid har inneburit att den nu gällande indelningen i specialenheter kan ifrågasättas på flera punkter. Enligt utredningens mening föreligger därför ett behov av att göra en total översyn över indelningen. Att göra en sådan översyn är emellertid ett omfattande arbete som framför allt bör inriktas på om och i vilken utsträckning vissa fastigheter skall vara skattebefriade och därför inte ryms inom ramen för denna utrednings arbete. Utredningen har därför valt att enbart gå in på frågan om specialbyggnader i sådana fall då indelningen har ifrågasatts.

Beträffande indelningen i kommunikationsbyggnader föreslår utredningen med hänsyn till den snabba utvecklingen inom området för media och kommunikation att som kommunikationsbyggnader endast skall betraktas byggnader som används för allmänna kommunikationsändamål som innebär befordran av personer, gods eller post. I annat fall uppkommer gränsdragningsproblem. Ändringen innebär att byggnader som används för allmänna kommunikationer inom bl.a. radio-

och TV-området inte längre skall indelas som specialenheter. Vidare föreslår utredningen att som reningsanläggning endast skall indelas anläggning som hör till en verksamhet vars huvudsakliga syfte är att ta hand om avfall. Det innebär i princip att endast de kommunala reningsanläggningarna skall indelas som specialenheter men däremot inte de industriella anläggningarna. Slutligen föreslår utredningen att allmänna byggnader inte skall indelas som specialenheter, vilket innebär att detta begrepp skall utgå ur FTL. Till följd härav bör vissa allmänna byggnader, nämligen riksdagshuset, Kungliga slottet samt Drottningholms slott i stället indelas som kulturbyggnader.

### **Småhustaxeringen (kap. 11)**

I den värderingsmodell som används för småhusen utgör *standard* en värdefaktor. Standarden bestäms med hänsyn till småhusets egenskaper i form av byggnadsmaterial och utrustning. I utredningens uppdrag ingår att undersöka om de egenskaper som utgör underlag för standardbedömningen fångar upp husets marknadsvärde. I den statistiska utvärdering som utredningen har låtit genomföra har undersökts om nuvarande uppsättning standardfaktorer på ett tillfredsställande sätt fångar upp förhållanden av betydelse för fastighetens marknadsvärde samt om standardpoängsättningen verkar rimlig. Resultatet av denna utvärdering är inte helt entydig när det gäller de olika egenskapernas betydelse. Det gäller t.ex. diskmaskin som ökar en fastighets värde med ett belopp som är högre än kostnaden för en diskmaskin. Det skall då anmärkas att de egenskaper som särskilt beaktas vid värderingen är tänkta som en indikator på en fastighets värde. Det innebär t.ex. att förekomsten av en diskmaskin tyder på att byggnaden även i övrigt har en viss standard.

Den nuvarande standarbedömningen bygger på en frågelista vilket innebär att fastighetsägaren får ange vilka egenskaper och vilken utrustning fastigheten har. Systemet med frågelista fungerar enligt utredningens mening i de flesta fall tillfredsställande och bör även i fortsättningen kunna användas vid värderingen. Frågelistan bör byggas upp kring de huvudgrupper som används i den nuvarande värderingsmodellen. Däremot bör vissa egenskaper bli föremål för omprövning och det bör övervägas att komplettera listan med nya faktorer för att bättre fånga upp standarden. Det är emellertid viktigt att inte grunda bedömningen på detaljer utan koncentrera denna på grundläggande faktorer.

Som ett alternativ till en värderingsmodell med frågelista föreslår utredningen att kök skall indelas i klasser vid värderingen. Indelningen

skulle då kunna ske i fem standardklasser, nämligen mycket låg, låg, normal, hög och mycket hög standard där varje klass åsätts en viss poäng. För varje standardklass anges vilka egenskaper byggnaden skall ha för att hänföras till respektive klass. Hänsyn skall också tas till om köksutrustningen till väsentlig del har bytts ut. En klassindelning medför den fördelen att varje enskild standardegenskap får mindre betydelse.

Småhusets *ålder* anges genom ett värdeår. Värdeåret är normalt lika med husets nybyggnadsår. Värdefaktorn ålder skall ge uttryck för småhusets sannolika återstående livslängd med utgångspunkt från värdeåret. Har huset byggts om eller varit föremål för en tillbyggnad som innebär ett ökat boutrymme kan dock värdeåret jämkas.

Det föreligger enligt utredningens mening svårigheter med att avgöra om värdepåverkande förändringar av huset skall beaktas inom standardfaktorn eller inom åldersfaktorn. Även tidigare har diskussioner förts om hur fördelningen mellan åldersinverkan och standardbedömningen skall vara utformad. Detta har lett till att åldersfaktorn enbart skall fånga upp större till- eller ombyggnader och att övriga reparationer skall fångas upp vid standardbedömningen. Utredningen föreslår att man skall gå ett steg längre och enbart bestämma ett värdeår. De förändringar som huset genomgår till följd av underhåll och reparationer samt till- och ombyggnader skall därmed fångas upp vid standardbedömningen. Utredningen föreslår således att värdeinverkan av ålder i allmänhet enbart skall bestämmas med utgångspunkt från nybyggnadsåret. Om ett hus har byggts till i sådan omfattning att det till väsentliga delar kan anses som nybyggt skall dock ombyggnadsåret anses som nybyggnadsår.

En av värdefaktorerna för att bestämma riktvärde för tomtmark är *speciell belägenhet*. Belägenhetsfaktorn skall fånga upp det förhållandet att en strandfastighet eller en strandnära fastighet har ett högre marknadsvärde än en i övrigt likvärdig fastighet. För att få fram värdet på en värderingsenhet med speciell belägenhet skall det framtagna tomtmarksvärdet multipliceras med den belägenhetsfaktor som bestäms för respektive klass i värdeområdet.

Belägenhetsfaktorn har i den allmänna debatten kritiserats hårt. Kritiken har till stor del sin grund i det förhållandet att belägenhetsfaktorn bidrar till att höja taxeringsvärdena för fastigheter som har strandläge eller strandnära läge i attraktiva områden. Kritiken har dock också tagit sikte på att klassindelningen upplevs som alltför trubbig beroende på att två närliggande fastigheter som i övrigt är likvärdiga kan få helt olika taxeringsvärden på grund av att den ena fastigheten ligger ett par meter närmare stranden än den andra.

Eftersom taxeringsvärdet enligt utredningens direktiv skall återspegla marknadsvärdet och då närheten till en strand normalt har en påtaglig

inverkan på marknadsvärdet måste detta genom en belägenhetsfaktor eller på något annat sätt påverka taxeringsvärdet. Det är enligt utredningens mening inte heller möjligt att ta bort belägenhetsfaktorn för fastigheter i attraktiva kustområden, som tillhör fastboende. Det går nämligen inte att visa att fritidsfastigheter har ett högre marknadsvärde än fastigheter för permanent boende.

Utredningen föreslår emellertid att värdefaktorn speciell belägenhet bör förändras i vissa avseenden. För att en strand över huvud taget skall anses föreligga bör det vara fråga om en strandskyddad strand vid hav eller sjöar samt större älvar och åar. Utredningen föreslår vidare att en värderingsenhet skall klassificeras som strand om enheten – oavsett avståndet från huvudbyggnaden – sträcker sig fram till strandlinjen. Byggnaden bör dock vara belägen inom ca 300 meter från stranden. Det högre värde som en värderingsenhet kan ha beroende på att den är belägen nära stranden men utan att gränsa till strandlinjen skall liksom hittills klassificeras som strandnära. Klassificeringen strandnära förutsätter att värderingsenhetens ägare ensam eller tillsammans med andra kan disponera strandzonen. I likhet med strandfastighet bör förutsättas att huvudbyggnaden på värderingsenheten ligger inom ca 300 meter från strandlinjen.

Utredningen föreslår även förbättringar vid värderingen för att fånga upp de värdeskillnader som beror på att närliggande strand och strandnära tomter är olika attraktiva. För att få fram sådana faktorer som har betydelse för strandens attraktivitet bör fastighetsägaren ges möjlighet att svara på ett antal frågor som gäller tomten. Dessa frågor kan gälla t.ex. om stranden är lämplig för bad, om det finns tillgång till egen brygga eller båtplats eller om stranden är otillgänglig, t.ex. på grund av vass eller branta klippor. Vidare bör den värdepåverkan som havs- eller sjöutsikt innebär fångas upp på ett bättre sätt än för närvarande, i första hand genom värdeområdesindelningen.

### **Lantbrukstaxeringen (kap. 12)**

Det ortsprismaterial som används för att bestämma basvärdet för lantbruksenheter är av mindre omfattning och betydligt mer heterogent än ortsprismaterialet för småhus. Vid den provvärdering som är en del av det förberedelsearbete som föregår taxeringen görs emellertid en uppdelning i olika grupper, bl.a. i jordbruksdominerade och bostadsdominerade enheter. Med hänsyn härtill anser utredningen att det, som ibland görs gällande, inte föreligger någon ”smitta” mellan olika grupper av lantbruksenheter.

En stor del av de försäljningar som äger rum utgörs av tillskotts-förvärv. Enligt statistik från LMV som utredningen tagit del av är köpeskillingskoefficienten 10 procent högre för sådana köp än för köp av hel taxeringsenhet. En utökad storlekskorrektur som verkar i både sänkande och höjande riktning skulle sannolikt leda till att differensen i basvärden mellan köp av hel taxeringsenhet och köp av del av taxeringsenhet skulle minska. Utredningen anser emellertid att de nu redovisade förhållandena inte är av den karaktären att en lagändring behöver föreslås.

Släktköp är vanligt förekommande när det gäller lantbruk. Med hänsyn till det begränsade ortsprismaterialet har det gjorts gällande att släktköpen borde ingå i detta material. Såväl gamla som nya undersökningar visar dock att köpeskillingskoefficienten är betydligt lägre för släktköp än för andra köp. Det förhållandet att det är fråga om släktköp är således en s.k. ovidkommande orsak, som påverkar priset och därför utgör gallringsgrund. Utredningen föreslår därför ingen ändring av nuvarande regler men vill understryka att bestämmelsen inte hindrar att en försäljning på den öppna marknaden med släktingar som avtalsparter räknas in i ortsprismaterialet.

Det har gjorts gällande att delvärdena för tomtmark och bostadsbyggnader är för höga i förhållande till övriga delvärden. Något statistiskt belegg för detta har dock inte redovisats. Utredningen har haft som ambition att genomföra en undersökning av hur taxeringsvärdet fördelas på de olika delvärden som ingår i värdet av en lantbruksenhet. Det har dock inte varit praktiskt möjligt att genomföra en sådan undersökning på grund av att erforderligt material inte har kunnat tas fram av berörda myndigheter inom den tid som står till förfogande för utredningen. Mot bakgrund av det anförda finner utredningen inte skäl för att ändra gällande regler men utredningen vill dock betona att det är av stor vikt att man vid förberedelse- och taxeringsarbetet är uppmärksam på problemet och arbetar vidare med att få en så riktig fördelning på delvärdena som möjligt.

### **Hyreshustaxeringen (kap. 13)**

Fastighetsmarknaden för hyreshus har drabbats av långvariga sviter efter den fastighetskris som inleddes hösten 1990. För bostadshus byggda mellan åren 1988–1992 har noterats en betydligt sämre prisutveckling än för övriga hyreshus och de har kommit att kallas för krisårgångarna. Det förekom även stora problem med outnyttjade lägenheter, s.k. vakanser, under åren närmast före och efter den allmänna fastighetstaxeringen år 1994. Det har framförts till utredningen



att nu nämnda problem vid denna allmänna fastighetstaxering har inneburit att basvärdena i många fall har blivit felaktiga och att de omräkningar som därefter har förekommit också har lett till felaktiga taxeringsvärden.

Arbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 pågår för närvarande. Utfallet av denna taxering kan inte bedömas redan nu. Det har dock framförts till utredningen att man under förberedelsearbetet ägnat särskild omsorg åt bl.a. vakansproblematiken och de problem som finns när det gäller krisårgångarna. Vidare har det framkommit att vakanserna minskat åtminstone i vissa områden. Mot denna bakgrund föreslår utredningen inga lagändringar som tar sikte enbart på hyreshusen men räknar med att förslaget att slopa omräkningsförfarandet och för bl.a. hyreshusens del införa förenklade fastighetstaxeringar mellan de allmänna kommer att leda till förbättringar beträffande hyreshustaxeringen.

### **Taxeringsenheter med flera byggnader (kap. 14)**

Taxeringen av fastigheter på vilka det finns flera byggnader styrs av särskilda regler i FTL som i vissa fall kan innebära problem vid tillämpningen. Det gäller framför allt för grupphusområden som ofta ägs av bostadsrättsföreningar men även andra fastigheter med flera byggnader berörs, t.ex. fritidshus på arrendetomter. De regler som berörs avser indelning i byggnadstyp och värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden. Till utredningen har framförts kritik som går ut på att skillnaderna i taxeringsvärden blir mycket stora för likartade objekt, framför allt beroende på hur klassindelningen av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden sker.

För att kunna ta hänsyn till hur marknadsvärdet påverkas av om tomtmarken där småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte använder man sig av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden. Till klass 1 inom denna värdefaktor hänförs värderingsenheter som utgör en eller flera självständiga fastigheter, till klass 2 värderingsenheter som kan bilda självständiga fastigheter och till klass 3 värderingsenheter som inte kan bilda självständiga fastigheter. Om en värderingsenhet tillhör klass 2 eller 3 korrigeras värdet. Tillhör värderingsenheten klass 2 görs ett avdrag med 10 000 kr och om värderingsenheten tillhör klass 3 reduceras värdet till hälften.

En tanke som har förts fram från vissa bostadsrättsorganisationer är att använda ägar- och upplåtelseformen som indelningsgrund. Detta skulle få till följd att en grupphusfastighet som ägs av en bostadsrätts-

förening skulle indelas som hyreshus. En annan tanke är att ändra klassindelningen för fastighetsrättsliga förhållanden.

Det är enligt utredningens mening svårt att finna en metod som borgar för en rättvis taxering av grupphusområden och som inte medför onödigt stora ingrepp i nuvarande systematik inom fastighetstaxeringen och inte heller skapar nya problem. Detta hänger bl.a. samman med att få hela grupphusområden säljs och att det därför är svårt att göra ortsprisjämförelser. Utredningen har stannat för att man behåller den nuvarande indelningen av byggnader och mark och att en förändring görs av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden. Det bör enligt utredningens mening när det gäller grupphusområden endast finnas två klasser, en för områden med småhus på självständiga fastigheter och en klass för övriga. För övriga taxeringsenheter med flera byggnader skall dock nuvarande regler gälla. Härigenom undviker man stora ingrepp i nuvarande system, vars konsekvenser är svåra att överblicka och som dessutom riskerar att skapa nya gränsdragningsproblem och orättvisor. Samtidigt minskar man de stora skillnader i taxeringsvärden som i dag finns mellan fastigheter som av de boende uppfattas som likvärdiga. Genom att slippa utreda och ta ställning till om en avstyckning är möjlig eller inte åstadkommer man också en förenkling av systemet. Förslaget innebär dock att vissa fastigheter får ett högre taxeringsvärde och att andra får ett lägre.

### **Industritaxeringen (kap. 15)**

I detta kapitel behandlas framför allt möjligheterna att begränsa användningen av produktionskostnadsmetoden samt taxeringen av de s.k. skräddarsydda byggnaderna. Det speciella med dessa byggnader är att de i princip saknar industritillbehör och att den maskinella utrustningen i stället utgör byggnadstillbehör. Detta innebär att värdet på sistnämnda utrustning till skillnad från industritillbehören ingår i taxeringsvärdet.

Till de byggnader som värderas enligt produktionskostnadsmetoden hör bensinstationsbyggnader. RSV har i en promemoria föreslagit att dessa byggnader i stället skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden. Bensinstationsbyggnaderna skiljer sig numera inte lika mycket som tidigare från andra byggnader där handel bedrivs. Ofta säljs dock hela kedjor av bensinstationer och det finns särskilda restriktioner för den handel som bedrivs där. Det är därför svårt att beräkna en kalkylränta. Enligt utredningens mening bör därför valet av värderingsmetod och de konsekvenser som en övergång till avkastningsmetoden skulle få för bensinstationerna utredas närmare innan förslag läggs fram om en ändrad värderingsmetod.

Enligt en undersökning som Industriförbundet genomfört finns det mycket stora skillnader när det gäller byggnadstillbehörens andel av fastighetens värde mellan olika branscher och även inom vissa branscher. Det enligt JB gällande fastighetsbegreppet innebär således i förening med FTL:s bestämmelser att det som i praktiken är maskinell utrustning i varierande grad ingår i en industrienhets taxeringsvärde och därmed utgör underlag för fastighetsskatt. Detta skapar orättvisor vid taxeringen av industribyggnader.

En metod att lösa detta problem är att åsätta såväl byggnaden som byggnadstillbehören ett värde och därmed införa ett nytt delvärde för byggnadstillbehören. Detta medför emellertid värderingstekniska problem. En sådan uppdelning är dessutom enbart av intresse för taxeringsvärdets användbarhet som underlag för skatt och inte för taxeringsvärdet som mått på fastighetens marknadsvärde. I vart fall torde en sådan uppdelning av värdet medföra så stora kostnader att det enligt utredningens mening inte är rimligt att föreslå en sådan innan statsmakterna har tagit ställning till om byggnadstillbehören skall ingå i underlaget för fastighetsskatt eller inte. Utredningen avstår därför från att lägga fram något förslag om att ett delvärde skall fastställas men framhåller att det över huvud taget när det gäller industrienheterna är svårt att utforma regler som innebär att taxeringsvärdena blir så likformiga och rättvisa att de utgör ett lämpligt skatteunderlag.

### **Säregna förhållanden (kap. 16)**

Justering för säregna förhållanden kan ske för värdepåverkande faktorer som inte beaktats genom riktvärdeangivelserna. För att justering skall kunna ske måste det säregna förhållandet inverka påtagligt på marknadsvärdet. En lägsta gräns för när påverkan skall anses påtaglig är för närvarande 50 000 kr. Det har till utredningen framförts den kritiken att det är alltför svårt att få till stånd justering för säregna förhållanden och att värdegränsen satts alltför högt.

Utredningen har konstaterat att en allmän fastighetstaxering inte kan genomföras utan en ganska omfattande schablonisering. Ett schabloniserat förfarande bygger på statistiska beräkningar som visserligen kan ge ett helt korrekt genomsnittligt värde för ett visst område men som inte alltid kan ge det exakt rätta värdet för den enskilda fastigheten. Utredningen har därför sett det som mycket angeläget att bygga in möjligheter till individuella bedömningar. Den enskilda fastighetens marknadsvärde kan nämligen påverkas av en mängd faktorer som inte beaktas i det genomsnittliga värdet. Det kan vara fråga om buller,

extremt svårutnyttjad tomt eller närhet till en soptipp som påverkar marknadsvärdet för den enskilda fastigheten.

Förbättringar i syfte att komplettera det schabloniserade värderingsförfarandet med ökade möjligheter till individuella bedömningar bör vara hänförliga till såväl förberedelsearbetet som arbetet med att granska deklARATIONERNA. Vid förberedelsearbetet bör ökade resurser läggas ned på att hitta förhållanden som avviker från det normala i värdeområdet. För såväl fastighetsägaren som skattemyndigheten utgör RSV:s rekommendationer om vad som bör föranleda en justering en värdefull vägledning. Det är emellertid viktigt att man vid tillämpningen är medveten om att detta endast utgör rekommendationer och att avvikelser kan förekomma från dessa både när det gäller justeringsanledningar och vilken inverkan på marknadsvärdet som avvikelserna kan tänkas ha.

Den för tillfället gällande beloppsgränsen för värdeinverkan om 50 000 kr har ansetts vara för hög. Den bör därför enligt utredningens mening sättas ned. Man bör då väga in den vinst fastighetsägaren gör genom justeringen och det merarbete och därmed merkostnad för skattemyndigheten som en justering innebär. Utredningen har stannat för att föreslå en sänkning av beloppsgränsen till 25 000 kr. Vidare föreslår utredningen att uttrycket justering för säregna förhållanden byts ut mot justering av riktvärde eftersom "säreget" leder tankarna till att justering endast skall göras i rena undantagsfall och i mycket exceptionella situationer.

### **Den enskildes möjligheter att påverka (kap. 17)**

Till utredningen har framförts att det detaljerade regelverket för fastighetstaxeringen och styrningen av värderingsförfarandet innebär att det i praktiken är mycket svårt att om ens möjligt att få bifall till ett överklagande av en taxering som betraktas som felaktig.

Utredningens utgångspunkt är att ett schabloniserat värderingsförfarande måste vara tämligen strikt reglerat för att få fram värden som är likformiga och rättvisa men att det måste finnas möjligheter att göra bedömningar i det enskilda fallet. I detta kapitel gör utredningen en sammanställning av på vad sätt den enskilde kan ges insyn i och ökade möjligheter att påverka besluten på ett så tidigt stadium av beslutsprocessen som möjligt. Utredningen föreslår därför att förslag till värdeområdesindelning och riktvärdekartor med riktvärdeangivelser skall bli föremål för ett utställningsförfarande, varigenom enskilda fastighetsägare skall ges möjlighet att framföra synpunkter innan beslut fattas om indelningen. Vidare pekar utredningen på utökade möjligheter att justera för säregna förhållanden.

Utredningen diskuterar i kapitlet också bevisbördans fördelning. Utredningen konstaterar att den som överklagar i princip har bevisbördan för sitt påstående men pekar på domstolarnas skyldighet med hänvisning till officialprincipen att ta in ytterligare utredning. Om ytterligare utredning behövs bör således skattemyndigheten, som har tillgång till ett omfattande underlag för taxeringen, föreläggas att komma in med den utredning som domstolen finner nödvändig.

En annan fråga som utredningen berör är möjligheten att få framgång med en talan om att värdenivåerna i värdeområdet är felaktiga. Utredningen är medveten om svårigheterna att få framgång med en sådan talan, eftersom värdenivåerna är framtagna efter ett omfattande värderingstekniskt arbete. Även om det vid lagens tillkomst förutsattes att det endast i undantagsfall skulle komma i fråga att ändra riktvärdeangivelserna är det viktigt att framhålla att det i vissa fall ändå kan föreligga grund för en sådan ändring. Det är viktigt för trovärdigheten i systemet att, när det finns skäl för det, värdenivåerna verkligen blir föremål för en mer ingående prövning. Förutom en fördjupad analys av ortsprisunderlaget bör till grund för denna omprövning även kunna ligga värdeintyg. När det gäller åberopande av värdeintyg är det dock inte tillfyllest med ett värdeintyg som rent allmänt uppskattar ett värde på en fastighet. För att intyget skall vara värdefullt i fastighetstaxeringssammanhang är det nödvändigt att värdeintyget knyter an till de enligt FTL riktvärdegrundade värdefaktorerna.

### **Taxeringsorganisationen (kap. 18)**

I detta kapitel diskuteras framför allt arbetsfördelningen mellan RSV och LMV under det förberedelsearbete som föregår själva taxeringen.

De lagbestämmelser som reglerar LMV:s roll är ofullständiga och innehåller vissa ottydligheter. En stor förändring av LMV:s funktion skedde i samband med att den fastighetsekonomiska verksamheten bröts ut ur LMV och bildade eget bolag, Svefa AB. Vidare har LMV:s regionala enheter förändrats. Författningsregleringen har emellertid inte ändrats efter nämnda förändring av LMV:s funktion. Lagstiftningen är dessutom oklar beträffande omfattningen av LMV:s arbetsuppgifter vid förberedelsearbetet. LMV:s medverkan har också varit av varierande omfattning under de senaste allmänna fastighetstaxeringarna och det är svårt att få ett begrepp om hur arbetsfördelningen i praktiken är mellan RSV, LMV och skattemyndigheterna.

Utredningen anser att LMV:s funktion och arbetsuppgifter när det gäller förberedelsearbetet måste klargöras och regleras. Med hänsyn till de stora förändringar som på senare år skett samt till de oklarheter och

olika uppfattningar om hur arbetsfördelningen skall vara som har framförts till utredningen är utredningens bedömning att denna fråga måste genomgå en grundlig översyn, vilket dels ligger något vid sidan av denna utrednings uppdrag, dels inte låter sig göras inom den tidsram som utredningen har till sitt förfogande.

### **Taxeringsintervall (kap. 19)**

Allmän fastighetstaxering sker för varje taxeringsenhet vart sjätte år. Däremellan kan ny taxering ske genom särskild fastighetstaxering under förutsättning att det har inträffat en förändring beträffande fastigheten. De långa tidsintervallen mellan de allmänna fastighetstaxeringarna har medfört språngvisa och stora höjningar av taxeringsvärdena. För att komma till rätta med dessa språngvisa ökningar infördes fr.o.m. den 1 januari 1995 ett omräkningsförfarande som skulle ske varje år. Ganska snart efter genomförandet framfördes allvarlig kritik mot förfarandet. Kritiken kulminerade under hösten 1996 och ledde till att systemet genom olika politiska beslut mer eller mindre har satts ur spel.

Det är framför allt när det gäller taxering av hyreshusen som omräkningsinstitutet har fungerat dåligt, men även i fråga om andra taxeringsenheter har kritik framförts. Kritiken mot omräkningsförfarandet och de politiska beslut som redan fattats innebär att starka skäl talar för att omräkningsförfarandet inte kan behållas i sin nuvarande utformning. Mycket talar för att slopa omräkningssystemet och i stället införa ett förfarande som innebär att fastighetstaxering sker med kortare intervall än för närvarande. Det optimala skulle vara om allmänna fastighetstaxeringar kunde genomföras varje år. Detta är dock av resurs-skäl knappast genomförbart för närvarande.

Som ett steg på vägen mot årliga taxeringar av samtliga taxeringsenheter föreslår utredningen att allmänna fastighetstaxeringar skall äga rum vart sjätte år och att förenklade fastighetstaxeringar skall ske tre år efter den allmänna fastighetstaxeringen. Industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter, som inte omfattas av det nuvarande omräkningsförfarandet, skall dock inte bli föremål för förenklad fastighetstaxering.

Den stora skillnaden mellan en allmän fastighetstaxering och en förenklad fastighetstaxering bör vara att förberedelsearbetet vid den förenklade fastighetstaxeringen skall vara mindre ingående. Vidare skall huvudregeln vara att deklaration i allmänhet inte skall behöva lämnas. Fastighetsägaren får i stället ett taxeringsförslag som utan ytterligare kommunikation med fastighetsägaren kommer att utgöra ett beslut om fastighetstaxering om denne inte kommer in med invändningar.

Utredningen föreslår vidare att möjligheterna till nytaxering genom särskild fastighetstaxering skall utökas. Ny taxering skall således kunna ske under löpande taxeringsperiod om det har skett sådana stora förändringar i den fysiska miljön att den aktuella fastighetens värde har påverkats på ett påtagligt sätt.

# Författningsförslag

## 1 Förslag till Lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)<sup>1</sup>

*dels* att 1 kap. 7 § tredje stycket, 9 §, 5 kap. 1 §, 7 kap.13 §, 16 A kap. och 33–38 kap. skall upphöra att gälla,

*dels* att rubriken närmast före 11 kap. 3 § skall lyda ”Avkastningsberäkning” och närmast före 11 kap. 7 § skall lyda ”Produktionskostnadsberäkning”,

*dels* att det i lagen skall införas en ny rubrik närmast före 19 kap. 1 § som skall lyda ”Allmän fastighetstaxering”,

*dels* att 1 kap. 1, 3, 6, 7 och 8 §§, 2 kap. 2, 4 §§, 3 kap. 1–4 §§, 4 kap. 4 §, 5 kap. 2, 4, 5 och 8 §§, 7 kap. 3–6 och 16 §§, 8 kap. 2 och 3 §§, 9 kap. 2 §, 11 kap.1 §, 12 kap. 3 §, 15 kap. 8 §, 16 kap. 1–4, 5 och 6 §§, 17 kap. 4 och 5 §§, 18 kap. 1, 3–5, 9, 9 a, 10, 12, 14, 15, 22 och 42 §§, 19 kap. 3 §, 20 kap. 2, 4, 5 a, 6 och 13 §§, 21 kap. 10 §, 22 kap. 4–6 §§ samt rubrikerna till avd. 2, 3 kap., 5 kap., 18 kap och rubriken närmast före 1 kap. 7 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 1 kap. 7 a §, 7 b §, 5 kap. 5 a §, 8 kap. 4 §, 16 kap. 2 § första stycket p. 3, 4 a §, 18 kap. 1 a §, 19 kap. 5 a, 9 och 10 §§ samt närmast före 19 kap. 9 § ny rubrik av följande lydelse.

<sup>1</sup> Senaste lydelse

1 kap. 9 § 1999:630	16 A kap. 1994:1909
5 kap. 1 § 1994:1909.	33–38 kap. 1994:1909.
7 kap. 13 § 1988:954.	



*Nuvarande lydelse*

Fastighetstaxering sker vid allmän och särskild fastighetstaxering *samt genom omräkning.*

Vid *allmän och särskild* fastighetstaxering skall beslut fattas om fastigheternas *skattepliktsförhållanden* och indelning i taxeringsenheter. *Vidare skall typ av taxeringsenhet och basvärde bestämmas för varje taxeringsenhet.*

Vid *omräkning* skall *taxeringsvärde* bestämmas för varje taxeringsenhet. *Basvärde och taxeringsvärde skall dock inte åsättas fastighet, som enligt 3 kap. skall undantas från skatteplikt. Basvärde utgör även taxeringsvärde för fastighet som enligt 9 § skall undantas från omräkning.*

*Föreslagen lydelse*

1 kap.

1 §<sup>2</sup>

Fastighetstaxering sker vid allmän, *förenklad* och särskild fastighetstaxering .

Vid fastighetstaxering skall *på det sätt och i den ordning som framgår av denna lag förberedande åtgärder vidtas* samt beslut om *taxering* fattas *beträffande* fastigheternas indelning i taxeringsenheter *och om deras taxeringsvärde.*

3 §<sup>3</sup>

Med taxeringsår menas i denna lag det kalenderår för vilket fastighetstaxering bestäms.

Beslut om fastighetstaxering som fattas vid allmän fastighetstaxering eller genom ny taxering vid särskild fastighetstaxering skall gälla från ingången av det taxeringsår då sådan taxering sker till ingången av det taxeringsår då *sådant* beslut fattas nästa gång.

*Beslut om omräkning skall*

Beslut om fastighetstaxering som fattas vid allmän *eller förenklad* fastighetstaxering eller genom ny taxering vid särskild fastighetstaxering skall gälla från ingången av det taxeringsår då sådan taxering sker till ingången av det taxeringsår då beslut fattas nästa gång.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

*gälla från ingången av det taxeringsår då sådant beslut fattas till ingången av det taxeringsår då sådant beslut fattas nästa gång.*

Med löpande taxeringsperiod avses tiden från ingången av det taxeringsår då allmän fastighetstaxering sker av en taxeringsenhet till ingången av det taxeringsår då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten sker nästa gång.

Med löpande taxeringsperiod avses tiden från ingången av det taxeringsår då allmän *eller förenklad* fastighetstaxering sker av en taxeringsenhet till ingången av det taxeringsår då allmän *eller förenklad* fastighetstaxering av taxeringsenheten sker nästa gång.

6 §<sup>4</sup>

*Allmän och särskild fastighetstaxering skall ske på grundval av fastighets användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång.*

Fastighetstaxering skall ske på grundval av fastighets användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång.

**Allmän fastighetstaxering****Allmän och förenklad fastighetstaxering**7 §<sup>5</sup>

Allmän fastighetstaxering skall ske vartannat år enligt bestämmelserna i 2–15 kap. och i följande ordning.

År 1988 och därefter vart sjätte år taxeras hyreshusenheter, industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter,  
år 1990 och därefter vart sjätte år småhusenheter samt  
år 1992 och därefter vart sjätte år lantbruksenheter.

*Bestämmelser om förfarandet vid allmän fastighetstaxering finns i 17–24 kap.*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1999:630.

*7 a §*

*Förenklad fastighetstaxering skall ske för hyreshusenheter, småhusenheter och lantbruksenheter. Sådan taxering sker enligt bestämmelserna i 2–10 och 12–14 kap. och i följande ordning.*

*År 2003 och därefter vart sjätte år sker en förenklad fastighetstaxering av hyreshusenheter,*

*år 2005 och därefter vart sjätte år sker en förenklad fastighetstaxering av småhusenheter samt*

*år 2007 och därefter vart sjätte år sker en förenklad fastighetstaxering av lantbruksenheter.*

*7 b §*

*Bestämmelser om förfarandet vid allmän och förenklad fastighetstaxering finns i 17–24 kap.*

*8 §<sup>6</sup>*

Särskild fastighetstaxering skall verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. Sådan taxering skall dock ej ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän fastighetstaxering samma år.

Bestämmelser om förfarandet vid särskild fastighetstaxering finns i 25–32 kap.

Särskild fastighetstaxering skall verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. Sådan taxering skall dock ej ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän *eller förenklad fastighetstaxering* samma år.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

*Nuvarande lydelse*2 kap.  
2 §<sup>7</sup>

Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

- Småhus** Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.
- Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.
- Hyreshus** Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, skall utgöra hyreshus.
- Till hyreshus skall dock inte räknas byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer, om den ingår i lantbruksenhet.
- Ekonomi-  
byggnad** Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål, såsom djurstall, loge, lada, maskinhall, lagerhus, magasin och växthus.
- Växthus och djurstall som inte har anknytning till jordbruk eller skogsbruk.
- Kraftverks-  
byggnad** Byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Även byggnad för vattenreglering, för lagring av bränsle och annan byggnad för produktionen utgör kraftverksbyggnad.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1999:635.

Industri- byggnad	Byggnad som är inrättad för industriell verksamhet och som inte utgör kraftverksbyggnad.
Special- byggnad	Med specialbyggnad avses
Försvars- byggnad	Byggnad som används för försvarsändamål eller ekonomisk försvarsberedskap, om byggnaden inte är en fristående industriell anläggning. Även mässbyggnad skall utgöra försvarsbyggnad.
Kommunika- tionsbyggnad	Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expediti- onsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål.  <i>Byggnad som används i Statens järnvägars, Luftfartsverkets, Banverkets, Svensk Rundradio Aktiebolag, Sveriges Radio Aktiebolags, Sveriges Television Aktiebolags och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolags verksamhet.</i>
Distributions- byggnad	Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, elektricitet eller vatten
Värme- central	Byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock ej sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.
Renings- anläggning	Vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning.

Vård- byggnad	Byggnad som används för sjukvård, <i>nykterhetsvård, narkomanvård, barnavård, kriminalvård, arbetsvård, åldringsvård</i> eller omsorg om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts skall utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.
Bad-, sport- och idrotts- anläggning	Byggnad som används för bad, sport, idrott och liknande, om allmänheten har tillträde till anläggningen.
Skolbyggnad	Byggnad som används för undervisning eller forskning vid skola som anordnas av staten skola som anordnas med statsbidrag och skola vars undervisning står under statlig tillsyn. Byggnad som används som elevhem eller skolhem för elever vid sådana skolor.
Kultur- byggnad	Byggnad som används för kulturellt ändamål såsom teater, biograf, museum och liknande.
Ecklesiastik- byggnad	Kyrka eller annan byggnad som används för religiös verksamhet.  <i>Bårhus, krematorium och byggnad som används för skötsel av begravningsplats.</i>
<i>Allmän byggnad</i>	<i>Byggnad som tillhör staten, kommun eller annan menighet och som används för allmän styrelse, förvaltning, rättsvård, ordning eller säkerhet samt fritidsgård och byggnad med likartad användning. Som allmän byggnad skall inte anses byggnad som används för statens affärsdrivande verksamhet.</i>

Övrig byggnad Byggnad som inte skall utgöra någon av tidigare nämnda byggnadstyperna.

*Föreslagen lydelse*

2 kap.

2 §

Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Småhus Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.

Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.

Hyreshus Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, skall utgöra hyreshus.

Till hyreshus skall dock inte räknas byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer, om den ingår i lantbruksenhet.

Ekonomi- byggnad Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål, såsom djurstall, loge, lada, maskinhall, lagerhus, magasin och växthus.

Växthus och djurstall som inte har anknytning till jordbruk eller skogsbruk.

Kraftverks- byggnad Byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Även byggnad för vattenreglering, för lagring av bränsle och annan byggnad för produktionen utgör kraftverksbyggnad.

Industri- byggnad	Byggnad som är inrättad för industriell verksamhet och som inte utgör kraftverksbyggnad.
Special- byggnad	Med specialbyggnad avses
Försvars- byggnad	Byggnad som används för försvarsändamål eller ekonomisk försvarsberedskap, om byggnaden inte är en fristående industriell anläggning. Även mässbyggnad skall utgöra försvarsbyggnad.
Kommunika- tionsbyggnad	Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditionsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål <i>som innebär befordran av personer, gods eller post.</i>
Distribu- tionsbyggnad	Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, elektricitet eller vatten.
Värme- central	Byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock ej sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.
Renings- anläggning	Vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning. <i>Som reningsanläggning indelas endast anläggning som inte till huvudsaklig del utgör ett led i en industriell process.</i>



Vård- byggnad	Byggnad som används för sjukvård, <i>missbruksvård, omsorger om barn och ungdom</i> , kriminalvård, åldringsvård eller omsorg om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts skall utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.
Bad-, sport- och idrotts- anläggning	Byggnad som används för bad, sport, idrott och liknande, om allmänheten har tillträde till anläggningen.
Skolbyggnad	Byggnad som används för undervisning eller forskning vid skola som anordnas av staten skola som anordnas med statsbidrag och skola vars undervisning står under statlig tillsyn. Byggnad som används som elevhem eller skolhem för elever vid sådana skolor.
Kultur- byggnad	Byggnad som används för kulturellt ändamål såsom teater, biograf, museum och liknande <i>samt Riksdagshuset, Kungliga Slottet och Drottningholms slott</i> .
Ecklesiastik- byggnad	Kyrka eller annan byggnad som används för religiös verksamhet.  <i>Krematorium och annan byggnad som används för begravningsverksamhet.</i>
Övrig byggnad	Byggnad som inte skall utgöra någon av de tidigare nämnda byggnadstyperna.

*Nuvarande lydelse*4 §<sup>8</sup>

Mark skall indelas i de ägoslag som anges i det följande. Mark som är vattentäckt skall indelas endast om den är täktmark. Indelningen får inte påverkas av förekomsten av byggnad som skall rivras (saneringsbyggnad) eller av byggnad eller byggnader vars sammanlagda *basvärde* inte skulle uppgå till 50 000 kronor.

- Tomtmark** Mark som upptas av småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m., som ligger i anslutning till sådan byggnad.
- Mark till fastighet, som är bebyggd med småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad, skall i sin helhet utgöra tomtmark, om fastigheten ligger i ett ägoskifte och har en total areal som inte överstiger två hektar. Detta skall dock ej gälla om fastighetens mark till någon del skall taxeras tillsammans med annan egendom enligt reglerna i 4 kap.
- Vad nu har sagts om tomtmark skall också gälla mark till obebyggd fastighet, som har bildats för byggnadsändamål under de senaste två åren. Har fastigheten bildats längre tillbaka i tiden skall marken utgöra tomtmark endast om det är uppenbart att den får bebyggas. I övriga fall skall obebyggd mark anses som tomtmark endast om marken enligt detaljplan utgör kvartersmark för enskilt bebyggande och det inte är uppenbart att bebyggelsen inte skall genomföras. Detsamma gäller om det finns giltigt bygglov eller tillstånd enligt ett förhandsbesked enligt plan- och bygglagen (1987:10), avseende sådan byggnad som anges i andra stycket.

- Täktmark** Mark för vilken täktillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822), vattenlagen (1983:291) eller miljöbalken gäller. Med täktillstånd skall jämföras pågående täkt. Byggnad på täktområde för täktens utnyttjande hindrar inte att marken indelas som täktmark.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1999:630.

- Åkermark Mark som används eller lämpligen kan användas till växtodling eller bete och som är lämplig att plöjas.
- Betesmark Mark som används eller lämpligen kan användas till bete och som inte är lämplig att plöjas.
- Skogsmark Mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål. Mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att fjällgränsen flyttas ned. Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad skall dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion. Mark skall anses lämplig för virkesproduktion, om den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera i genomsnitt minst en kubikmeter virke om året per hektar.
- Skogsim-  
pediment Mark som inte är lämplig för virkesproduktion utan produktionshöjande åtgärder men som bär skog eller har förutsättningar att bära skog.
- Övrig  
mark Mark som inte skall utgöra något av de tidigare nämnda ägoslagen.

#### *Föreslagen lydelse*

#### 4 §

Mark skall indelas i de ägoslag som anges i det följande. Mark som är vattentäckt skall indelas endast om den är täktmark. Indelningen får inte påverkas av förekomsten av byggnad som skall rivas (saneringsbyggnad) eller av byggnad eller byggnader vars sammanlagda *taxeringsvärde* inte skulle uppgå till 50 000 kronor.

- Tomtmark Mark som upptas av småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m., som ligger i anslutning till sådan byggnad. Mark till fastighet, som är bebyggd med småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller

övrig byggnad, skall i sin helhet utgöra tomtmark, om fastigheten ligger i ett ägoskifte och har en total areal som inte överstiger två hektar. Detta skall dock ej gälla om fastighetens mark till någon del skall taxeras tillsammans med annan egendom enligt reglerna i 4 kap.

Vad nu har sagts om tomtmark skall också gälla mark till obebyggd fastighet, som har bildats för byggnadsändamål under de senaste två åren. Har fastigheten bildats längre tillbaka i tiden skall marken utgöra tomtmark endast om det är uppenbart att den får bebyggas. I övriga fall skall obebyggd mark anses som tomtmark endast om marken enligt detaljplan utgör kvartersmark för enskilt bebyggande och det inte är uppenbart att bebyggelsen inte skall genomföras. Detsamma gäller om det finns giltigt bygglov eller tillstånd enligt ett förhandsbesked enligt plan- och bygglagen (1987:10), avseende sådan byggnad som anges i andra stycket.

- Täktmark** Mark för vilken täktillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822), vattenlagen (1983:291) eller miljöbalken gäller. Med täktillstånd skall jämföras pågående täkt. Byggnad på täktområde för täktens utnyttjande hindrar inte att marken indelas som täktmark.
- Åkermark** Mark som används eller lämpligen kan användas till växtodling eller bete och som är lämplig att plöjas.
- Betesmark** Mark som används eller lämpligen kan användas till bete och som inte är lämplig att plöjas.
- Skogsmark** Mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål. Mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att fjällgränsen flyttas ned.  
Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad skall dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion.  
Mark skall anses lämplig för virkesproduktion, om den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera i genomsnitt minst en kubikmeter virke om året per hektar.

Skogs- Mark som inte är lämplig för virkesproduktion utan pro-  
impediment duktionshöjande åtgärder men som bär skog eller har  
förutsättningar att bära skog.

Övrig mark Mark som inte skall utgöra något av de tidigare nämnda  
ägoslagen.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

3 kap.

**Skatteplikt**

***Fastigheter för vilka taxerings-  
värde skall bestämmas***

Fastighet är skattepliktig, om  
inte annat anges i 2–4 §§.

1 §

*Taxeringsvärde skall bestäm-  
mas för sådan taxeringsenhet  
som avses i 4 kap., om inte annat  
anges i 2–4 §§.*

*Från skatteplikt skall  
undantas specialbyggnad, sådan  
byggnad under uppförande samt  
tomtmark och övrig mark som  
hör till byggnaden. Från  
skatteplikt skall också undantas  
markanläggning som hör till  
fastigheten.*

2 §

*Taxeringsvärde skall inte  
bestämmas för taxeringsenhet  
som omfattar specialbyggnad,  
sådan byggnad under uppförande  
samt tomtmark och övrig mark  
som hör till byggnaden.  
Taxeringsvärde skall inte heller  
bestämmas för taxeringsenhet  
som omfattar markanläggning  
som hör till fastigheten.*

*Från skatteplikt undantas  
även nationalparker.*

*Taxeringsvärde skall inte  
bestämmas för taxeringsenhet  
som omfattar nationalparker.*

## 3 §

*Från skatteplikt* skall undantas ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark samt markanläggning som hör till fastigheten, om denna till övervägande del används för

*Taxeringsvärde* skall inte bestämmas för taxeringsenhet som omfattar ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark samt markanläggning som hör till fastigheten, om denna till övervägande del används för

1. sådan vård eller omsorgsverksamhet som bedrivs i vårdbyggnad
2. undervisning eller forskning som bedrivs vid sådan skola som nämns vid skolbyggnad.

*Nuvarande lydelse*4 §<sup>9</sup>

Byggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten *skall undantas från skatteplikt* om fastigheten ägs av någon av följande institutioner och om den till övervägande del används i deras verksamhet såsom sådana

1. kyrkor samt barmhärtighetsinrättningar som avses i 7 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt sådana särskilda rättssubjekt som avses i 10 § första stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan

2. stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 3 § första stycket respektive 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen

3. akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., stiftelsen Sveriges sjömanshus

4. sådana sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor som de studerande enligt lag eller annan författning är skyldiga att vara medlemmar i samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt författningen ansvarar för och

5. utländska staters beskickningar.

*Skattefriheten skall endast avse* egendom, som enligt 4 kap. 5 § utgör *annan typ av taxeringsenhet än* lantbruksenhet.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1999:1247.

*Föreslagen lydelse*

## 4 §

*Taxeringsvärde skall inte bestämmas för taxeringsenhet som omfattar byggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten om fastigheten ägs av någon av följande institutioner och om den till övervägande del används i deras verksamhet såsom sådana*

1. kyrkor samt barmhärtighetsinrättningar som avses i 7 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt sådana särskilda rättssubjekt som avses i 10 § första stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan

2. stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 3 § första stycket respektive 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen

3. akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., stiftelsen Sveriges sjömanshus

4. sådana sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor som de studerande enligt lag eller annan författning är skyldiga att vara medlemmar i samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt författningen ansvarar för och

5. utländska staters beskickningar.

*Första stycket gäller inte egendom som utgör lantbruksenhet.*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

## 4 kap.

## 4 §

Taxeringsenhet skall omfatta antingen *skattepliktig* eller *skattefri egendom*.

Taxeringsenhet skall omfatta antingen *egendom för vilken enligt 3 kap. taxeringsvärde skall bestämmas* eller *inte skall bestämmas*.

**Bestämmande av *basvärde***

*Basvärde* skall bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde.

Marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före det år då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten sker.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1985:820.

**Bestämmande av *taxeringsvärde***

5 kap.  
2 §<sup>10</sup>

*Taxeringsvärde* skall bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde.

4 §<sup>11</sup>

Marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före det år då allmän *eller förenklad* fastighetstaxering av taxeringsenheten sker (*nivååret*).

*Köpeskilling för fastighetsförsäljningar från år före nivååret som används för att bestämma marknadsvärdet skall justeras med hänsyn till prisutvecklingen till och med nivååret.*

5 §

Marknadsvärdet skall i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Härvid skall inte beaktas sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset.

Då fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet *beräknas* med ledning av en *avkastningskalkyl*. *Till grund för kalkylen läggs bl.a. byggnads återstående varaktighetstid och den*

Då fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet *bestämmas* med ledning av en *avkastningsberäkning*. Ger inte heller en *avkastningsberäkning* den ledning som behövs kan



*förräntning av insatt kapital, som man allmänt räknar med vid köp av fastigheter av ifrågasvarande slag (avkastningsmetoden).*

Ger inte heller avkastningskalkylen den ledning som behövs kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsmetoden).

marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsberäkning). Även i dessa fall skall dock, när så är möjligt, hänsyn tas till fastighetsförsäljningar i orten.

#### 5 a §

*Om köp saknas eller är för fåtaliga inom ett värdeområde för att värdenivån inom området med säkerhet skall kunna bestämmas får ledning hämtas från köp inom andra värdeområden, där likartade förutsättningar för prisbildningen kan antas föreligga.*

#### 8 §<sup>12</sup>

Varje delvärde skall bestämmas för sig med tillämpning av i 2–5 §§ angivna grunder.

Vid bestämmande av delvärde för lantbruksenhet får dock avvikelser ske från 2 § vid storlekskorrektur enligt 7 kap. 4 a §.

Vid bestämmande av delvärde för tomtmark i sådana fall då försäljningar av obebyggd tomtmark inom värdeområdet inte ger den ledning som behövs skall vidare iakttas att delvärdet bestäms med ledning av den marknadsvärdenivå för obebyggd tomtmark som normalt förekommer inom värdeområden där marknadsvärdenivån för bebyggda fastigheter är densamma som för värdeområdet i fråga.

Summan av delvärdena utgör taxeringsenhetens *basvärde*.

Summan av delvärdena utgör taxeringsenhetens *taxeringsvärde*.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 1997:451.

## 7 kap.

3 §<sup>13</sup>

För byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. skall *basvärde* bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa skall för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet.

För övriga värdefaktorer skall riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

Värdefaktorer, som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall, utom såvitt avser de under punkterna 1–5 angivna värdefaktorerna, indelas i klasser.

1. Storlek för småhus, industribyggnad och övrig byggnad värderad enligt avkastningsmetoden, tomtmark, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment.

2. Hyra för hyreshus.

3. Återanskaffningskostnad för industribyggnad och övrig byggnad på industrienhet värderad enligt *produktionskostnadsmetoden*.

4. Årligt uttag av täktmark.

5. Normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering och ålder för vattenkraftverk samt effekt för värmekraftverk.

De uppgifter om värdenivån m.m. (riktvärdeangivelse) som inom varje värdeområde erfordras för att bestämma riktvärdet skall redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

Resultatet av klassindelningen kallas klassindelningsdata.

För byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. skall *taxeringsvärde* bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa skall för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet.

För övriga värdefaktorer skall riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

Värdefaktorer, som särskilt skall beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall, utom såvitt avser de under punkterna 1–5 angivna värdefaktorerna, indelas i klasser.

1. Storlek för småhus, industribyggnad och övrig byggnad värderad enligt avkastningsmetoden, tomtmark, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment.

2. Hyra för hyreshus.

3. Återanskaffningskostnad för industribyggnad och övrig byggnad på industrienhet värderad enligt *produktionskostnadsberäkning*.

4. Årligt uttag av täktmark.

5. Normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering och ålder för vattenkraftverk samt effekt för värmekraftverk.

De uppgifter om värdenivån m.m. (riktvärdeangivelse) som inom varje värdeområde erfordras för att bestämma riktvärdet skall redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

Resultatet av klassindelningen kallas klassindelningsdata.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1999:630.

4 §<sup>14</sup>

Riktvärde skall bestämmas så att det leder till *basvärde* som efter justering som avses i 5 § står i överensstämmelse med bestämmelserna i 5 kap. 2–5 §§.

Avvikelse får dock förekomma, om den föranleds av klassindelning av värdefaktorer eller anpassning till fastställda tabell- eller värdeserier.

Riktvärde skall bestämmas så att det leder till *taxeringsvärde* som efter justering som avses i 5 § står i överensstämmelse med bestämmelserna i 5 kap. 2–5 §§.

5 §<sup>15</sup>

Föreligger värdefaktorer, som inte särskilt har beaktats vid *riktvärdes bestämmande* och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet, skall *ett med ledning av riktvärden bestämt värde justeras. Detta benämns justering för säregna förhållanden.* Justeringen görs av taxeringsenhetens sammanlagda riktvärde, beräknat enligt 4 § och utan beaktande av en storlekskorrektur enligt 4 a §.

Justeringens storlek skall motsvara 75 procent av den skillnad i marknadsvärde taxeringsenheten skulle ha med *säregna förhållanden* och *värdet utan säregna förhållanden.*

Påtaglig inverkan på marknadsvärdet skall anses föreligga när *säregna förhållanden föranleder att det med ledning av riktvärden bestämda värdet höjs eller sänks med minst 50 000 kronor.*

Föreligger värdefaktorer, som inte särskilt har beaktats när *riktvärdet bestämts* och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet, skall *riktvärdet justeras (justerat riktvärde).* Justeringen görs av taxeringsenhetens sammanlagda riktvärde, beräknat enligt 4 § och utan beaktande av en storlekskorrektur enligt 4 a §.

Justeringens storlek skall motsvara 75 procent av den skillnad i marknadsvärde taxeringsenheten skulle ha med och *utan justering av riktvärdet.*

Påtaglig inverkan på marknadsvärdet skall anses föreligga när *justeringen medför att riktvärdet höjs eller sänks med minst 25 000 kr.*

<sup>14</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>15</sup> Senaste lydelse 1997:451.

6 §<sup>16</sup>

Vid värdering av byggnader och ägoslag för vilka riktvärden bestäms skall först fastställas klassindelingsdata och däremot svarande riktvärden. I fråga om skogsmark, som ligger inom skilda kommuner och som eljest skulle ha ingått i samma taxeringsenhet, får de genomsnittliga förhållandena för denna skogsmark läggas till grund vid klassindelning av värdefaktorer för taxeringsenheterna om de ligger inom samma värdeområde.

Vid riktvärdets bestämmande får interpolation mellan värden i värdetabell eller värdeserie inte ske.

Sedan taxeringsenhetens sammanlagda riktvärde har bestämts enligt 4 § skall, efter en eventuell storlekskorrektin enligt 4 a § och en eventuell justering för säregna förhållanden, det däremot svarande *basvärdet* fastställas.

Sedan taxeringsenhetens sammanlagda riktvärde har bestämts enligt 4 § skall, efter en eventuell storlekskorrektin enligt 4 a § och en eventuell justering för säregna förhållanden, det däremot svarande *taxeringsvärdet* fastställas.

16 §<sup>17</sup>

För egendom som anges under punkterna 1–6 skall inte bestämmas något värde

1. byggnad eller byggnader inom samma tomt, om byggnadsbeståndets sammanlagda *basvärde* ej skulle uppgå till 50 000 kronor

1. Byggnad eller byggnader inom samma tomt, om byggnadsbeståndets sammanlagda *taxeringsvärde* ej skulle uppgå till 50 000 kronor

2. övrig mark och vattentäckt område som inte är täktmark

3. markanläggning som används för sådant ändamål som avses i 3 kap.

4. egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken

5. aggregat tillhörande kondenskraftverk som inte varit i drift under året före taxeringsåret eller som varaktigt tagits ur drift

6. outbyggd fallrätt för vilken det inte finns tillstånd till utbyggnad.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 1997:451.

<sup>17</sup> Senaste lydelse 1999:630.

8 kap.  
2 §<sup>18</sup>

Som riktvärden för ett småhus som har uppförts under det sjuttonde året före det år då allmän fastighetstaxering sker, som är av normal storlek och standard, friliggande och det enda småhuset på en tomt som utgör självständig fastighet och som inte varit föremål för om- eller tillbyggnad får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

*Vid allmän och förenklad fastighetstaxering får som riktvärden för ett småhus som har uppförts under det sjuttonde året före det år då allmän fastighetstaxering sker, som är av normal storlek och standard, friliggande och det enda småhuset på en tomt som utgör självständig fastighet och som inte varit föremål för om- eller tillbyggnad endast anges värden i en fastställd värdeserie.*

Med tomt som utgör självständig fastighet jämställs tomt på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet.

*Nuvarande lydelse*3 §<sup>19</sup>

Inom varje värdeområde skall riktvärden bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till ytan av småhusets boutrymmen och biutrymmen.
Ålder	Åldern ger uttryck för småhusets sannolika återstående livslängd. <i>Denna bestäms med hänsyn till småhusets nybyggnadsår, omfattningen av tillbyggnader och sådana ombyggnader som innebär en utökning av boutrymme samt tidpunkten för dessa.</i>
	Åldersklassen för småhus med en ålder motsvarande högst 20 år får inte göras större än att den motsvarar 5 år.

<sup>18</sup> Senaste lydelse 1997:451.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 1997:451.

Standard	Standarden bestäms med hänsyn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning.  För ett nybyggt småhus skall finnas minst femton standardklasser.
Byggnads-kategori	Byggnadskategorin bestäms med hänsyn till om småhuset utgör friliggande småhus, kedjehus eller radhus.
Fastighets-rättsliga förhållanden	Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om den värderingsenhet för tomtmark på vilken småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte. Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn tas även till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet.  Småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet skall jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet. Om det på en lantbruksenhet finns endast ett småhus, anses det utgöra brukningscentrum. Om det finns flera småhus på en lantbruksenhet, utgör det värdefullaste småhuset brukningscentrum, såvida inte annat visas.
Värdeordning	Med värdeordning avses husets ordningsnummer i värdehänseende inom tomten.

#### *Föreslagen lydelse*

### 3 §

Inom varje värdeområde skall riktvärde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till ytan av småhusets boutrymmen och biutrymmen.
---------	--

Ålder	Åldern ger uttryck för småhusets sannolika återstående livslängd <i>med utgångspunkt från</i> småhusets nybyggnadsår. <i>Om småhuset varit föremål för en väsentlig tillbyggnad skall ett nytt nybyggnadsår bestämmas.</i>
	Åldersklassen för småhus med en ålder motsvarande högst 20 år får inte göras större än att den motsvarar 5 år.
Standard	Standarden bestäms med hänsyn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning.
	För ett nybyggt småhus skall finnas minst femton standardklasser.
Byggnads- kategori	Byggnadskategorin bestäms med hänsyn till om småhuset utgör friliggande småhus, kedjehus eller radhus.
Fastighets- rättsliga förhållanden	Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om den värderingsenhet för tomtmark på vilken småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte.
	Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet. <i>Detta gäller dock inte om taxeringsenheten har karaktär av grupphusområde.</i>
	Småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet skall jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet. Om det på en lantbruksenhet finns endast ett småhus, anses det utgöra brukningscentrum. Om det finns flera småhus på en lantbruksenhet, utgör det värdefullaste småhuset brukningscentrum, såvida inte annat visas.

Värdeordning Med värdeordning avses husets ordningsnummer i värdehänseende inom tomten.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

4 §

*Värdefaktorn standard anges genom antalet standardpoäng för småhuset.*

*Till grund för standardpoängen skall ligga en poängberäkning för vart och ett av fem huvudområden avseende småhusets byggnadsmaterial och utrustning. Huvudområdena är exteriör, energihushållning, kök, sanitet och övrig interiör. För varje huvudområde anges en delsumma som i särskilda fall kan jämkas.*

9 kap

2 §<sup>20</sup>

Som riktvärde för en värderingsenhet avseende ett hyreshus uppfört under det sjuttonde året före det år då allmän fastighetstaxering sker och med en hyra av 100 000 kronor *får* endast anges värden i en fastställd värdeserie.

*Vid allmän och förenklad fastighetstaxering får* som riktvärde för en värderingsenhet avseende ett hyreshus uppfört under det sjuttonde året före det år då allmän fastighetstaxering sker och med en hyra av 100 000 kronor endast anges värden i en fastställd värdeserie.

<sup>20</sup> Senaste lydelse 1999:630.



## 11 kap.

1 §<sup>21</sup>

Industribyggnad skall värderas *enligt avkastningsmetoden*. Byggnader som har endast begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de utnyttjas och liknande speciella byggnader, bensinstationsbyggnader, andra byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion samt byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus skall dock värderas *enligt produktionskostnadsmetoden*.

Industribyggnad skall värderas *med ledning av en avkastningsberäkning*. Byggnader som har endast begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de utnyttjas och liknande speciella byggnader, bensinstationsbyggnader, andra byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion samt byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus skall dock värderas *med ledning av en produktionskostnadsberäkning*.

Vad som sägs i detta kapitel om industribyggnad gäller även övrig byggnad.

*Nuvarande lydelse*

## 12 kap.

3 §<sup>22</sup>

Riktvärden för tomtmark för småhus skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt, om särskilda skäl föreligger, typ av bebyggelse och *speciell belägenhet*. Med de olika värdefaktorerna förstås:

Storlek	Med storlek avses tomtmarkens areal.
Vatten och avlopp	Med vatten och avlopp avses i vilken utsträckning och på vad sätt tomtmarken har tillgång till vatten och avlopp.
Fastighetsrättsliga förhållanden	Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om värderingsenheten för tomtmarken utgör självständig fastighet

<sup>21</sup> Senaste lydelse 1999:630.

<sup>22</sup> Senaste lydelse 1997:451.

eller inte. Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att värderingsenheten kan bilda egen fastighet.

Med värderingsenhet som utgör självständig fastighet skall jämföras värderingsenhet på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet.

Typ av bebyggelse      Med typ av bebyggelse avses om värderingsenheten för tomtmarken är bebyggd med eller avsedd att bebyggas med friliggande småhus, kedjehus eller radhus. Värderingsenhet för tomtmark som ingår i lantbruksenhet och på vilken dess brukningscentrum är beläget skall anses vara bebyggd med friliggande småhus.

*Speciell belägenhet*      *Med speciell belägenhet avses tomtmarkens läge inom värdeområdet t.ex. vid strand.*

#### *Föreslagen lydelse*

### 3 §

Riktvärden för tomtmark för småhus skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt, om särskilda skäl föreligger, typ av bebyggelse och närhet till strand.

Med de olika värdefaktorerna förstås:

Storlek              Med storlek avses tomtmarkens areal.

Vatten och avlopp      Med vatten och avlopp avses i vilken utsträckning och på vad sätt tomtmarken har tillgång till vatten och avlopp.

Fastighetsrättsliga förhållanden      Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om värderingsenheten för tomtmarken utgör självständig fastighet eller inte.

Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet. *Detta gäller dock inte om taxeringsenheten har karaktär av grupphusområde.*

Med värderingsenhet som utgör självständig fastighet skall jämföras värderingsenhet på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet.

Typ av bebyggelse      Med typ av bebyggelse avses om värderingsenheten för tomtmarken är bebyggd med eller avsedd att bebyggas med friliggande småhus, kedjehus eller radhus. Värderingsenhet för tomtmark som ingår i lantbruksenhet och på vilken dess brukningscentrum är beläget skall anses vara bebyggd med friliggande småhus.

Närhet till strand      *Med närhet till strand avses tomtmarkens läge inom värdeområdet. Värdefaktorn skall indelas i klasserna strand, strandnära och ej strand eller strandnära.*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

15 kap.  
8 §<sup>23</sup>

Värdet av andelskraft, för vilken mottagaren helt eller i allt väsentligt skall betala sin andel av uttagskostnaderna, skall bestämmas till så stor del av det levererande kraftverkets mark- och byggnadsvärden som motsvarar andelen.

För det kraftverk som belastas av andelskraft skall mark- och byggnadsvärdena minskas med ett belopp som är lika stort som det belopp som läggs till den mottagande taxeringsenheten.

<p>Värdet av ersättningskraft, för vilken mottagaren helt eller i allt väsentligt skall betala uttagskostnaden, skall behandlas</p>	<p>Värdet av ersättningskraft, för vilken mottagaren helt eller i allt väsentligt skall betala uttagskostnaden, skall behandlas</p>
---	---

<sup>23</sup> Senaste lydelse 1999:630.

som andelskraft. Ersättningskraften skall anges i procent av det levererande kraftverkets *basvärde*.

som andelskraft. Ersättningskraften skall anges i procent av det levererande kraftverkets *taxeringsvärde*.

## 16 kap.

### 1 §<sup>24</sup>

Vid särskild fastighets-taxering fastställs nästföregående års *allmänna eller särskilda* fastighetstaxering oförändrad om ny taxering enligt 2–5 §§ inte skall ske.

Vid särskild fastighets-taxering fastställs nästföregående års fastighetstaxering oförändrad om ny taxering enligt 2–5 §§ inte skall ske.

### 2 §<sup>25</sup>

Ny taxering av fastighet skall ske om under löpande taxeringsperiod

1. ny taxeringsenhet bör bildas eller taxeringsenhet bör ombildas
2. typ av taxeringsenhet *eller taxeringsenhetens skattepliksförhållande* bör ändras.

2. typ av taxeringsenhet bör ändras

3. *ändring bör ske beträffande frågan om taxeringsvärde skall bestämmas för taxeringsenheten.*

Ny taxering av fastighet skall ske om fastigheten är indelad som sådan taxeringsenhet som skall taxeras vid viss allmän fastighetstaxering och det vid taxeringen visar sig att den bör indelas i annan typ av taxeringsenhet.

Ny taxering av fastighet skall ske om fastigheten är indelad som sådan taxeringsenhet som skall taxeras vid viss allmän *eller förenklad* fastighetstaxering och det vid taxeringen visar sig att den bör indelas i annan typ av taxeringsenhet.

Ny taxering av fastighet skall ske även i andra fall om det visar sig att mark bör indelas i annat ägoslag eller byggnad i annan byggnadstyp än som skett. Ny taxering skall dock inte ske enbart på den grunden att mark som indelats som åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment bör indelas som något annat av dessa ägoslag.

<sup>24</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>25</sup> Senaste lydelse 1990:1382.

3 §<sup>26</sup>

Ny taxering av taxeringsenhet skall ske om under löpande taxeringsperiod taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom sådan förändring i enhetens fysiska beskaffenhet att åsatt *basvärde* på grund av förändringen bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kronor. Ny taxering skall dock alltid ske om kostnader som har uppgått till minst en miljon kronor har lagts ned på taxeringsenheten eller, för värderingsenhet med småhus och, i förekommande fall, därtill hörande tomtmark, om det sammanlagda värdet av småhuset och tomtmarken på grund av förändringen bör höjas eller sänkas med minst 100 000 kronor.

Oavsett vad som nu har sagts skall ny taxering ske om bebyggelse skett på taxeringsenhet, som förut varit obebyggd, eller bebyggelsen på en förut bebyggd taxeringsenhet rivits, brunnit ned eller förts bort.

Vid bedömning om ny taxering skall ske på grund av minskning i en taxeringsenhets värde genom skogsavverkning eller annan förändring i fråga om skogsbeståndet skall hänsyn tas även till den värdeökning som den återstående skogen undergått på grund av tillväxt under den löpande taxeringsperioden.

4 §<sup>27</sup>

Ny taxering av taxeringsenhet skall ske om under löpande taxeringsperiod taxeringsenhetens värde ökat eller minskat

1. genom beslut att anta, ändra eller upphäva en detaljplan eller områdesbestämmelser

2. genom annat beslut av myndighet om beslutet innebär ändring i rätten att förfoga över eller i övrigt använda enheten

<sup>26</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>27</sup> Senaste lydelse 1999:630.

3. genom att avgift till allmän va-anläggning eller allmän fjärrvärmeanläggning (anslutningsavgift) eller ersättning för gatukostnader erlagts för enheten

4. genom att driftförhållandena ändrats för ett kondenskraftverk.

Ny taxering skall ske endast om taxeringsenhetens *basvärde* på grund av förändringen bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kronor. Om förändringen medför en ökning eller minskning av *basvärdet* med mindre än 100 000 kronor skall ny taxering ske endast efter framställning av taxeringsenhetens ägare.

Ny taxering skall ske endast om taxeringsenhetens *taxeringsvärde* på grund av förändringen bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kronor. Om förändringen medför en ökning eller minskning av *taxeringsvärdet* med mindre än 100 000 kronor skall ny taxering ske endast efter framställning av taxeringsenhetens ägare.

#### 4 a §

*Ny taxering av taxeringsenhet skall ske om under löpande taxeringsperiod taxeringsenhetens värde har förändrats till följd av sådan påverkan på den fysiska miljön att det bestämda taxeringsvärdet på grund av förändringen bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kr. Ny taxering skall ske endast efter framställning av taxeringsenhetens ägare.*

#### 5 §<sup>28</sup>

Ny taxering av taxeringsenhet, vars värde har bestämts under förutsättning att den används i förvärvsverksamhet av visst slag, skall ske om verksamheten stadigvarande helt eller i allt väsentligt har lagts ned under den löpande taxeringsperioden.

Ny taxering får ske endast efter framställning av taxeringsenhetens ägare och om *basvärdet* till följd av värdeminskning i

Ny taxering får ske endast efter framställning av taxeringsenhetens ägare och om *taxeringsvärdet* till följd av

<sup>28</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

anledning av nedläggningen bör sänkas med minst hälften.

värdeinsknning i anledning av nedläggningen bör sänkas med minst hälften.

Taxering som avses i detta kapitel skall ske med hänsyn till det allmänna prisläge och de uppskattningsgrunder i övrigt som tillämpats vid den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen av samma slags taxeringsenhet.

6 §<sup>29</sup>

Taxering som avses i detta kapitel skall ske med hänsyn till det allmänna prisläge och de uppskattningsgrunder i övrigt som tillämpats vid den närmast föregående allmänna *eller förenklade* fastighetstaxeringen av samma slags taxeringsenhet.

**Avd. 2. Förfarande m.m. vid allmän fastighetstaxering**

**Avd. 2. Förfarande m.m. vid allmän *och förenklad* fastighetstaxering**

Skattemyndigheten får förordna det antal personer med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering (konsulenter för fastighetstaxering) som behövs för att biträda skattemyndigheten vid den allmänna fastighetstaxeringen.

17 kap.

4 §<sup>30</sup>

Skattemyndigheten får förordna det antal personer med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering (konsulenter för fastighetstaxering) som behövs för att biträda skattemyndigheten vid den allmänna *och förenklade* fastighetstaxeringen.

Konsulenten får inte vara ledamot av skattenämnd vid den skattemyndighet som han biträder.

Konsulent för fastighetstaxering skall enligt skattemyndighetens bestämmande medverka vid förberedelsearbetet inför den allmänna

5 §<sup>31</sup>

Konsulent för fastighetstaxering skall enligt skattemyndighetens bestämmande medverka vid förberedelsearbetet inför den allmänna *och*

<sup>29</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

<sup>30</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

<sup>31</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

fastighetstaxeringen. Han skall vid taxeringen granska de deklARATIONER och andra handlingar som skattemyndigheten för sådant ändamål överlämnar till honom samt vid behov biträda skattemyndigheten vid utredning av taxeringsfrågor som kräver särskild sakkunskap.

*förenklade* fastighetstaxeringen. Han skall vid taxeringen granska de deklARATIONER och andra handlingar som skattemyndigheten för sådant ändamål överlämnar till honom samt vid behov biträda skattemyndigheten vid utredning av taxeringsfrågor som kräver särskild sakkunskap.

### Allmän fastighetsdeklaration

### Allmän och förenklad fastighetsdeklaration

18 kap.

1 §<sup>32</sup>

Till ledning vid allmän fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklARATION (allmän fastighetsdeklARATION) för varje fastighet. Detta gäller inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering. DeklARATION skall dock inte lämnas för försvarsfastighet som tillhör staten och som enligt 3 kap. 2 § är undantagen från skatteplikt eller för fastighet som vid föregående års taxering inte åsatts högre *basvärde* än 1 000 kronor.

DeklARATION skall inte heller lämnas för fastighet för allmänna kommunikationsändamål eller för distributionsbyggnad, värme-central eller reningsanläggning

Till ledning vid allmän fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklARATION (allmän fastighetsdeklARATION) för varje fastighet. Detta gäller inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering. DeklARATION skall dock inte lämnas för taxeringsenhet som utgör försvarsfastighet som tillhör staten och som enligt 3 kap. 2 § inte skall åsättas *taxeringsvärde* eller för fastighet som vid föregående års taxering inte åsatts högre *taxeringsvärde* än 1 000 kronor.

DeklARATION skall inte heller lämnas för fastighet för allmänna kommunikationsändamål eller för distributionsbyggnad, värme-central eller reningsanläggning

<sup>32</sup> Senaste lydelse 1994:1909.



som enligt 3 kap. 2 § är undantagen från skatteplikt eller för byggnad på annans mark då byggnadens värde understiger 50 000 kronor.

Finns på sådan kommunikationsfastighet som nyss har nämnts husbyggnad som används för annat än kommunikationsändamål skall dock deklaration lämnas.

Efter föreläggande är också den som inte på grund av första stycket har deklareringskyldighet, skyldig att lämna fastighetsdeklaration.

om det enligt 3 kap. 2 § inte skall åsättas taxeringsvärde för fastigheten eller för byggnad på annans mark då byggnadens värde understiger 50 000 kronor.

#### *1 a §*

*Vid förenklad fastighets-taxering skall fastighets-deklaration endast lämnas av ägare till hyreshusenhet (förenklad fastighetsdeklaration). Skattemyndigheten får dock förelägga även ägare till taxeringsenheter av annat slag att lämna sådan deklaration om det är påkallat av särskilda skäl.*

*I andra fall än som sägs i första stycket skall förslag till fastighetstaxering skickas ut senast den 15 oktober året före det år då förenklad fastighets-taxering äger rum.*

#### *3 §<sup>33</sup>*

Allmän fastighetsdeklaration och förslag till fastighetstaxering skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Allmän och förenklad fastighetsdeklaration och förslag till fastighetstaxering skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

<sup>33</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

4 §<sup>34</sup>

Allmän fastighetsdeklaration skall, om annat inte sägs i 5 §, innehålla uppgifter om namn, postadress och personnummer eller samordningsnummer, eller, för juridisk person, organisationsnummer för fastighetens ägare, kommun och församling där fastigheten ligger, fastighetens gatuadress eller på orten bruklig benämning samt fastighetens officiella beteckning.

I den allmänna fastighetsdeklarationen skall vidare lämnas uppgifter om fastighetens areal av olika ägoslag, användning och byggnader, hyror och därmed jämförlig avkastning av fastigheten samt särskilda förmåner och förpliktelser som hör till fastigheten. I deklarationen skall även i övrigt lämnas uppgifter om sådana förhållanden som behövs för att bestämma de värdefaktorer som taxeringen enligt bl.a. 8–15 kap. skall grunda sig på.

Den allmänna fastighetsdeklarationen skall också innehålla uppgifter om sådana förhållanden beträffande fastigheten som om fastigheten har olika ägare till skilda delar av marken och om fastigheten innehas med tomträtt.

*Vad som sägs i första – tredje styckena skall i tillämpliga delar gälla beträffande förenklad fastighetsdeklaration.*

Förslag till fastighetstaxering skall grundas på av skattemyndigheten kända uppgifter. Förslaget skall innehålla uppgifter som är *nödvändiga för fastighetstaxeringen*. Förslaget till skogsbruksvärde skall grundas på det virkesförråd, som bestämts vid närmast föregående allmänna fastighetstaxering eller därefter vidtagen nytaxering samt på områdesvis fastlagda procenttal för volymtillväxt och kända uppgifter om avverkningar efter den senast verkställda taxeringen.

Förslag till fastighetstaxering skall grundas på av skattemyndigheten kända uppgifter. Förslaget skall innehålla *de* uppgifter som *enligt 20 kap. 4 § skall redovisas i skattemyndighetens beslut om fastighetstaxering*. Förslaget till skogsbruksvärde skall grundas på det virkesförråd, som bestämts vid närmast föregående allmänna *eller förenklade* fastighetstaxering eller därefter vidtagen nytaxering samt på områdesvis fastlagda procenttal för volymtillväxt och kända uppgifter om avverkningar efter den senast verkställda taxeringen.

<sup>34</sup> Senaste lydelse 1999:1052.

## 5 §

Allmän fastighetsdeklaration i förenklad form får där så är lämpligt lämnas för sådan *skattefri* fastighet som bestäms av regeringen eller myndighet som regeringen förordnar. Deklarationen skall innehålla uppgifter enligt 4 § i den omfattning som föreskrivs på nyss angivet sätt.

Allmän fastighetsdeklaration i förenklad form får där så är lämpligt lämnas för sådan fastighet *som inte skall åsättas taxeringsvärde i enlighet med vad* som bestäms av regeringen eller myndighet som regeringen förordnar. Deklarationen skall innehålla uppgifter enligt 4 § i den omfattning som föreskrivs på nyss angivet sätt.

9 §<sup>35</sup>

Allmän fastighetsdeklaration, som skall lämnas utan föreläggande, liksom påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering, skall lämnas senast den 1 november året före det år då allmän fastighets-  
taxering äger rum.

Allmän *och förenklad* fastighetsdeklaration, som skall lämnas utan föreläggande, skall lämnas senast den 1 november året före det år då allmän *eller förenklad* fastighetstaxering äger rum.

*Påpekande med anledning av förslag till fastighetstaxering skall lämnas före utgången av året före taxeringsåret.*

Fastighetsdeklarationen eller påpekandena med tillhörande handlingar skall lämnas till skattemyndighet.

Skattemyndighet får efter samråd med kommun bestämma att det inom kommunen skall finnas särskilt insamlingsställe för deklarerationer och påpekanden, som skall lämnas till ledning för taxering inom regionen.

9 a §<sup>36</sup>

Om någon visar att han på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna allmän fastighetsdeklaration eller påpekanden inom föreskriven tid, får han efter ansökan beviljas

Om någon visar att han på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration eller påpekanden inom föreskriven tid, får han

<sup>35</sup> Senaste lydelse 1998:239.

<sup>36</sup> Senaste lydelse 1994:1909.

anstånd med att lämna deklara- tionen eller påpekandena. Anstånd får inte utan att det finns synnerliga skäl medges längre än till utgången av februari månad under taxeringsåret.

efter ansökan beviljas anstånd med att lämna deklARATIONEN eller påpekandena. Anstånd får inte utan att det finns synnerliga skäl medges längre än till utgången av februari månad under taxeringsåret.

Den som i varaktigt bedriven näringsverksamhet biträder deklARATIONSSKYLDIGA med att upprätta deklARATIONER kan efter ansökan få tillstånd att lämna deklARATIONERNA enligt tidsplan till och med februari månad under taxeringsåret. Om ansökan medges skall den deklARATIONSSKYLDIGE anses ha fått anstånd till den dag då deklARATIONEN senast får avlämnas enligt tidsplanen.

Ansökan enligt första stycket prövas av skattemyndigheten i det län där fastigheten är belägen. Ansökan enligt andra stycket prövas av skattemyndigheten i det län där sökanden utövar sin verksamhet. Ansökan hos en annan skattemyndighet skall prövas där om tiden inte medger att den överlämnas till rätt myndighet.

#### 10 §<sup>37</sup>

Om en fastighet överlåts efter det att allmän fastighetsdeklARATION har lämnats men före taxeringsårets ingång, är såväl den förutvarande som den nye ägaren skyldiga att inom tio dagar därefter göra anmälan om överlåtelsen till skattemyndigheten.

Om en fastighet överlåts efter det att allmän *eller förenklad* fastighetsdeklARATION har lämnats men före taxeringsårets ingång, är såväl den förutvarande som den nye ägaren skyldiga att inom tio dagar därefter göra anmälan om överlåtelsen till skattemyndigheten.

Har fastigheten blivit uppdelad i samband med överlåtelsen skall överlåtelsehandlingen företas i huvudskrift eller bestyrkt avskrift.

<sup>37</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

12 §<sup>38</sup>

Brandförsäkringsanstalt är efter föreläggande skyldig att till ledning vid allmän fastighetstaxering lämna uppgift om försäkringsvärdet på byggnader, som är hos anstalten försäkrade mot brandskada.

Brandförsäkringsanstalt är efter föreläggande skyldig att till ledning vid allmän *och förenklad* fastighetstaxering lämna uppgift om försäkringsvärdet på byggnader, som är hos anstalten försäkrade mot brandskada.

14 §<sup>39</sup>

En uppgiftspliktig person, som inte har lämnat in allmän fastighetsdeklaration eller annan uppgift inom föreskriven tid, får föreläggas att lämna sådan deklaration eller uppgift.

En uppgiftspliktig person, som inte har lämnat in allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration eller annan uppgift inom föreskriven tid, får föreläggas att lämna sådan deklaration eller uppgift.

Om deklarationen eller uppgiften inte är upprättad i enlighet med denna lag, får den uppgiftspliktige föreläggas att avhjälpa bristen.

15 §<sup>40</sup>

Allmän fastighetsdeklaration och annan uppgift eller upplysning till ledning vid egen taxering, som skall avges på grund av föreläggande, skall lämnas inom den tid, som anges i föreläggandet. Uppgiftslämnaren är dock inte skyldig att på grund av föreläggandet lämna deklaration eller uppgift på tidigare dag än handlingen skulle ha lämnats utan föreläggande.

Allmän *och förenklad* fastighetsdeklaration och annan uppgift eller upplysning till ledning vid egen taxering, som skall avges på grund av föreläggande, skall lämnas inom den tid, som anges i föreläggandet. Uppgiftslämnaren är dock inte skyldig att på grund av föreläggandet lämna deklaration eller uppgift på tidigare dag än handlingen skulle ha lämnats utan föreläggande.

<sup>38</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

<sup>39</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

<sup>40</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

22 §<sup>41</sup>

Föreläggande får utfärdas av en skattemyndighet eller konsulent för fastighetstaxering. En konsulent för fastighets-taxering får dock inte förelägga någon att lämna allmän fastighetsdeklaration.

Föreläggande får utfärdas av en skattemyndighet eller konsulent för fastighetstaxering. En konsulent för fastighets-taxering får dock inte förelägga någon att lämna allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration.

42 §<sup>42</sup>

Om en deklaras-skyldig inte har kommit in med allmän fastighetsdeklaration inom föreskriven tid eller endast har lämnat en allmän fastighetsdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering, skall en särskild avgift (förseningsavgift) om 500 kronor påföras honom.

Om en deklaras-skyldig som utan föreläggande skall lämna allmän fastighetsdeklaration, inte har kommit in med deklaration senast den 1 maj under taxeringsåret eller om han dessförinnan endast har kommit in med en allmän fastighetsdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering, bestäms förseningsavgiften till 2 000 kronor.

Har den deklaras-skyldige inom föreskriven tid lämnat en deklaras-handling som inte är behörigen undertecknad tas förseningsavgift ut endast om handlingen inte undertecknas inom den tid

Om en deklaras-skyldig inte har kommit in med allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration inom föreskriven tid eller endast har lämnat en allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering, skall en särskild avgift (förseningsavgift) om 500 kronor påföras honom.

Om en deklaras-skyldig som utan föreläggande skall lämna allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration, inte har kommit in med deklaration senast den 1 maj under taxeringsåret eller om han dessförinnan endast har kommit in med en allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering, bestäms förseningsavgiften till 2 000 kronor.

<sup>41</sup>Senaste lydelse 1993:1193.

<sup>42</sup>Senaste lydelse 1993:1193.

som föreskrivs i ett föreläggande. I sådant fall beräknas avgiften enligt första stycket.

## 19 kap.

3 §<sup>43</sup>

Lantmäteriverket och skattemyndigheten skall undersöka vilka riktvärdetabeller för småhus som inte ingår i lantbruksenhet, som med hänsyn till rådande prisläge bör användas inom olika delar av länet. Förslag härom skall upprättas. Undersökningen skall även omfatta upprättande av förslag till riktvärdekartor för tomtmark som inte ingår i lantbruksenhet inom länet.

Lantmäteriverket och skattemyndigheten skall vidare pröva att en tillämpning av förslag till föreskrifter enligt 1 § andra—fjärde styckena leder till *basvärden* som svarar mot *basvärdenivå* enligt 5 kap. 2 §. Motsvarande prövning görs av förslag till riktvärdekartor för tomtmark och riktvärdetabeller för småhus enligt första stycket.

Lantmäteriverket och skattemyndigheten skall vidare pröva att en tillämpning av förslag till föreskrifter enligt 1 § andra—fjärde styckena leder till *taxeringsvärden* som svarar mot *taxeringsvärdenivå* enligt 5 kap. 2 § (*provvärdering*). Motsvarande prövning görs av förslag till riktvärdekartor för tomtmark och riktvärdetabeller för småhus enligt första stycket.

*Provvärdering skall ske för varje värdeområde och omfatta det antal försäljningar inom området (provvärderingsobjekt) som bedöms erforderligt med hänsyn till områdets karaktär. Om antalet provvärderingsobjekt är för få eller saknas inom ett värdeområde, får provvärdering ske för en grupp av värdeområden som då tillsammans bildar ett provvärderingsområde.*

<sup>43</sup> Senaste lydelse 1995:1409.

## 5 a §

*Förslag till värdeområdesindelning och riktvärdekartor med riktvärdeangivelser skall ställas ut av skattemyndigheten innan beslut fattas om värdeområdesindelningen. Vid utställningen skall köpeskillingsstatistik finnas tillgänglig. Synpunkter på förslagen får lämnas skriftligen i anslutning till utställningsförfarandet av den som berörs av förslaget.*

**Förenklad fastighetstaxering**

## 9 §.

*Vid förenklad fastighetstaxering skall de föreskrifter som beslutats enligt 7 kap. 7 § vid den senaste allmänna fastighetstaxeringen gälla.*

*Om i något hänseende väsentligt förändrade förhållanden inträffat skall dock beslutas om ändrade föreskrifter i den ordning som föreskrivs i 7 kap. 7 §.*

*Bestämmelserna i 1–3 §§ gäller i tillämpliga delar vid förenklad fastighetstaxering .*

## 10 §

*Vad som sägs i 8 § skall i tillämpliga delar gälla vid förenklad fastighetstaxering.*



## 20 kap.

2 §<sup>44</sup>

Skattemyndigheten skall senast den 15 juni under taxeringsåret meddela grundläggande beslut om taxering av fastighet som är belägen i regionen.

*Förslag till allmän eller förenklad fastighetstaxering enligt 18 kap. 1 § eller 1 a § gäller som grundläggande beslut om taxering av fastigheten från taxeringsårets början om inte fastighetsägaren dessförinnan har kommit in med påpekanden.*

Har fastighetsägaren, trots att han varit skyldig att lämna fastighetsdeklaration, inte avgett någon sådan, eller kan fastighetens *basvärde* inte beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall *basvärdet* uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (sköns-taxering).

Har fastighetsägaren, trots att han varit skyldig att lämna fastighetsdeklaration, inte avgett någon sådan, eller kan fastighetens *taxeringsvärde* inte beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall *taxeringsvärdet* uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (sköns-taxering).

4 §<sup>45</sup>

I skattemyndighetens beslut om fastighetstaxering skall redovisas

- |  |   |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. fastighetens indelning i taxeringsenheter,</li> <li>2. typ av taxeringsenhet och taxeringsenhetens skattepliktsförhållande,</li> <li>3. skattepliktig enhets <i>basvärde</i> och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet,</li> <li>4. storleken av sådan värdefaktor som särskilt anges i 8–15 kap.,</li> <li>5. storleken av riktvärde samt</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>2. typ av taxeringsenhet och <i>om taxeringsvärde skall åsättas taxeringsenheten</i></li> <li>3. <i>taxeringsvärde för taxeringsenheten</i> och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet,</li> </ol> |
|--|---|

<sup>44</sup> Senaste lydelse 1998:239.

<sup>45</sup> Senaste lydelse 1999:630.

6. storlekskorrektur enligt 7 kap. 4 a §, *säregget förhållande* enligt 7 kap. 5 § eller annat förhållande som har föranlett ändring av riktvärde.

Värdet av en enskild värderingsenhet anges i fulla tusental kronor. Avrundning sker så att överstigande belopp, som inte uppgår till fullt tusental kronor, faller bort. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva om de ytterligare avrundningsregler som behövs.

6. storlekskorrektur enligt 7 kap. 4 a §, *justerat riktvärde* enligt 7 kap. 5 § eller annat förhållande som har föranlett ändring av riktvärde.

#### 5 a §<sup>46</sup>

Skattemyndigheten skall senast den 30 juni under taxeringsåret underrätta fastighetsägaren om

1. innehållet i skattemyndighetens grundläggande beslut om fastighetstaxering,
2. att ägaren kan begära omprövning av beslutet,
3. vad som skall iakttas av den som vill begära omprövning av eller överklaga beslutet.

*Underrättelse enligt första stycket behöver inte lämnas beträffande beslut som avses i 2 § andra stycket.*

#### 6 §

Om det i en taxeringsenhet ingår flera fastigheter eller delar av fastigheter skall skattemyndigheten efter ansökan ange hur stor del av *basvärdet* och i 5 kap. 7 § nämnda delvärden som belöper på fastigheten eller fastighetsdelen. Ansökan skall göras hos skattemyndigheten av ägaren eller arrendatorn.

Om det i en taxeringsenhet ingår flera fastigheter eller delar av fastigheter skall skattemyndigheten efter ansökan ange hur stor del av *taxeringsvärdet* och i 5 kap. 7 § nämnda delvärden som belöper på fastigheten eller fastighetsdelen. Ansökan skall göras hos skattemyndigheten av ägaren eller arrendatorn.

<sup>46</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

13 §<sup>47</sup>

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för fastighetsägaren får, utom i fall som avses i andra stycket samt 15 och 16 §§, inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret.

Har fastighetsägaren inte gett in allmän fastighetsdeklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Har fastighetsägaren inte gett in allmän *eller förenklad* fastighetsdeklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

## 21 kap.

10 §<sup>48</sup>

Nämndemän som avses i 8 § utses för tiden från och med den 1 juli det år, då allmän fastighetstaxering äger rum av hyreshus-, industri- och specialenheter, till och med den 30 juni det år då sådan taxering sker nästa gång. En nämndeman har dock rätt att avgå efter tre år.

Nämndemän som avses i 8 § utses för tiden från och med den 1 juli det år, då allmän fastighetstaxering äger rum av hyreshus-, industri-, *elproduktions-* och specialenheter, till och med den 30 juni det år då sådan taxering sker nästa gång. En nämndeman har dock rätt att avgå efter tre år.

Värderingsteknisk ledamot i länsrätt förordnas av regeringen för tid som sägs i första stycket. Avgår sådan person under den tid, för vilken han har blivit utsedd, får regeringen förordna annan person för den tid som återstår.

<sup>47</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

<sup>48</sup> Senaste lydelse 1989:477.

## 22 kap.

## 4 §

Vid prövning av mål om allmän fastighetstaxering består kammarrätt av tre lagfarna ledamöter samt två av de särskilda ledamöter som avses i 5 §. Utevaro av en av de särskilda ledamöterna hindrar dock inte att mål avgörs om tre av kammarrättens ledamöter är ense om slutet.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får regeringen beträffande vissa grupper av ifrågavarande mål föreskriva, att bestämmelsen om att särskilda ledamöter skall delta vid målens prövning inte skall tillämpas.

Vid prövning av mål om allmän eller *förenklad* fastighetstaxering består kammarrätt av tre lagfarna ledamöter samt två av de särskilda ledamöter som avses i 5 §. Utevaro av en av de särskilda ledamöterna hindrar dock inte att mål avgörs om tre av kammarrättens ledamöter är ense om slutet.

5 §<sup>49</sup>

Regeringen förordnar för högst fem år i sänder för varje kammarrätt minst nio, högst tjugo i praktiska värv förfarna personer med god kännedom om fastighetsförhållanden i allmänhet att efter kallelse inträda såsom ledamöter i kammarrätten vid handläggning av mål om allmän fastighetstaxering. Av dessa personer skall i fråga om varje kammarrätt minst tre äga kunskap beträffande värdering av skogsmark och växande skog, minst två beträffande värdering av vattenfallsfastighet, minst två beträffande värdering av lantbruksenhet i övrigt och minst två beträffande värdering av annan taxeringsenhet än lantbruksenhet i övrigt. Avgår sådan person under den tid, för

Regeringen förordnar för högst fem år i sänder för varje kammarrätt minst nio, högst tjugo i praktiska värv förfarna personer med god kännedom om fastighetsförhållanden i allmänhet att efter kallelse inträda såsom ledamöter i kammarrätten vid handläggning av mål om allmän *eller förenklad* fastighetstaxering. Av dessa personer skall i fråga om varje kammarrätt minst tre äga kunskap beträffande värdering av skogsmark och växande skog, minst två beträffande värdering av vattenfallsfastighet, minst två beträffande värdering av lantbruksenhet i övrigt och minst två beträffande värdering av annan taxeringsenhet än lantbruksenhet i övrigt. Avgår

<sup>49</sup> Senaste lydelse 1990:1382.

vilken han har blivit utsedd, förordnar regeringen annan person i hans ställe.

sådan person under den tid, för vilken han har blivit utsedd, förordnar regeringen annan person i hans ställe.

Ledamot som här sägs skall vara svensk medborgare. Han får inte vara underårig eller i konkurstillstånd eller ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken.

#### 6 §<sup>50</sup>

Regeringen meddelar närmare föreskrifter angående inkallande av de särskilda ledamöterna till tjänstgöring i kammarrätt samt angående ordnandet av kammarrätts arbete med handläggning av mål om allmän fastighetstaxering och därmed sammanhängande frågor.

Regeringen meddelar närmare föreskrifter angående inkallande av de särskilda ledamöterna till tjänstgöring i kammarrätt samt angående ordnandet av kammarrätts arbete med handläggning av mål om allmän *och förenklad* fastighetstaxering och därmed sammanhängande frågor.

Särskild ledamot får för tid, under vilken han varit inkallad till tjänstgöring, ersättning av stastmedel enligt bestämmelser som meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års fastighetstaxering.

<sup>50</sup> Senaste lydelse 1993:1193.

## 2 Förslag till Lag om ändring i lagen (1999:1247) om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs

*dels* att 24 kap. 1 § och 32 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) i stället för dess lydelse enligt lagen (1999:1247) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse,

*dels* att ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1999:1247) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

24 kap.  
1 §<sup>1</sup>

Rätt att begära omprövning eller att överklaga som enligt 20–22 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av femte året efter taxeringsåret, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även en arrendator, som enligt avtal, ingånget efter år 1928, gentemot ägare har att ansvara för skatt för fastigheten.

En ny ägare har rätt att begära omprövning eller att överklaga endast när ärende avser senaste allmänna fastighetstaxering eller ny taxering avseende taxeringsenheten som därefter skett genom särskild fastighetstaxering.

En ny ägare har rätt att begära omprövning eller att överklaga endast när ärende avser senaste allmänna *eller förenklade* fastighetstaxering eller ny taxering avseende taxeringsenheten som därefter skett genom särskild fastighets-  
taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1247.

## 32 kap.

1 §<sup>1</sup>

Rätt att begära omprövning och att överklaga, som enligt 28–30 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av det taxeringsår då allmän fastighetstaxering sker nästa gång, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även arrendator, som enligt avtal, ingånget efter år 1928 gentemot ägare har att ansvara för skatt för fastigheten.

Rätt att begära omprövning och att överklaga, som enligt 28–30 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av det taxeringsår då allmän *eller förenklad* fastighetstaxering sker nästa gång, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även arrendator, som enligt avtal, ingånget efter år 1928, gentemot ägare har att ansvara för skatt för fastigheten.

---

Denna lag träder i kraft den 1 *januari* 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års fastighetstaxering.

Denna lag träder i kraft den 1 *juli* 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års fastighetstaxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1247.

### 3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt att 3 § skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### 3 §<sup>1</sup>

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 1,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet,

det omräknade bostadsbyggnadsvärdet och det omräknade tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet,

75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet,

b) 1,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder, värderingsenhet för bostäder under uppförande, värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa bostäder samt annan värderingsenhet avseende tomtmark som är obebyggd,

c) 1,0 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för lokaler, värderingsenhet för lokaler under uppförande och värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa lokaler,

d) 0,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet.

Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, bostäder och har byggnaden beräknat värdeår som utgör året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, utgår dock ingen fastighetsskatt på bostadsdelen för det fastighetstaxeringsåret och de fyra följande kalenderåren och halv fastighetsskatt för de därpå följande fem kalenderåren enligt vad som närmare föreskrivs i femte stycket. Detsamma gäller färdigställd eller ombyggd sådan byggnad, för vilken värdeår inte har åsatts vid ny fastighetstaxering, men som skulle ha åsatts ett värdeår motsvarande året före det fastighetstaxeringsår som

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1254.



föregått inkomsttaxeringsåret, om ny fastighetstaxering då hade företagits.

För fastighet, som avses i 2 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), skall fastighetens andel av taxeringsvärdet på annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket nämnda lag inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Har byggnad, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel. Den nedsättning av fastighetsskatten som föreskrivs i andra stycket skall såvitt avser småhusenhet beräknas på den del av taxeringsvärdet som belöper på värderingsenhet som avser småhuset med tillhörande tomtmark, om tomtmarken ingår i samma taxeringsenhet som småhuset. Detsamma gäller i tillämpliga delar småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. För hyreshusenhet beräknas nedsättningen på den del av taxeringsvärdet som belöper på värderingsenhet som avser bostäder med tillhörande värderingsenhet tomtmark, om tomtmarken ingår i samma taxeringsenhet som hyreshuset.

### *Föreslagen lydelse*

#### 3 §

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 1,54 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet,

det omräknade bostadsbyggnadsvärdet och det omräknade tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet,

75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet,

b) 1,54 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder, värderingsenhet för bostäder under uppförande, värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa

bostäder samt annan värderingsenhet avseende tomtmark som är obebyggd,

c) 1,04 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för lokaler, värderingsenhet för lokaler under uppförande och värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa lokaler,

d) 0,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet.

Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, bostäder och har byggnaden beräknat värdeår som utgör året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, utgår dock ingen fastighetsskatt på bostadsdelen för det fastighetstaxeringsåret och de fyra följande kalenderåren och halv fastighetsskatt för de därpå följande fem kalenderåren enligt vad som närmare föreskrivs i femte stycket. Detsamma gäller färdigställd eller ombyggd sådan byggnad, för vilken värdeår inte har åsatts vid ny fastighetstaxering, men som skulle ha åsatts ett värdeår motsvarande året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, om ny fastighetstaxering då hade företagits.

För fastighet, som avses i 2 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), skall fastighetens andel av taxeringsvärdet på annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket nämnda lag inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Har byggnad, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel. Den nedsättning av fastighetsskatten som föreskrivs i andra stycket skall såvitt avser småhusenhet beräknas på den del av taxeringsvärdet som belöper på värderingsenhet som avser småhuset med tillhörande tomtmark, om tomtmarken ingår i samma taxeringsenhet som småhuset. Detsamma gäller i tillämpliga delar småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. För hyreshusenhet beräknas nedsättningen på den del av taxeringsvärdet som belöper på värderingsenhet som avser bostäder med tillhörande värderingsenhet

tomtmark, om tomtmarken ingår i samma taxeringsenhet som hyreshuset.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års fastighetstaxering.

# 1 Inledning

## 1.1 Utredningsuppdraget

Utredningen skall enligt direktiven utvärdera och se över regelsystemet för fastighetstaxering. Uppdraget omfattar både förfaranderegler och de materiella regler som skall tillämpas vid allmän och särskild fastighetstaxering samt vid den årliga omräkningen. Reglerna för taxering av samtliga fastighetstyper ingår i uppdraget.

Utredningen skall undersöka om de nuvarande reglerna på ett tillfredställande sätt leder fram till att taxeringsvärdena för enskilda fastigheter återspeglar marknadsvärdena. Utredningen bör enligt direktiven inledningsvis utvärdera om principerna för att fastställa basvärdet leder fram till att detta värde motsvarar 75 procent av fastighetens marknadsvärde. Frågan om taxeringsvärdenas roll som underlag för olika skatter – däribland fastighetsskatten – faller emellertid vid sidan av utredningsuppdraget.

Utredningen skall vidare särskilt undersöka hur omräkningsreglerna har fungerat. Utredningen bör också undersöka om ett förstärkt lekmannainflytande kan leda till ett förbättrat taxeringsarbete samt lämna förslag till hur sådant inflytande kan utformas.

Direktiven bifogas i sin helhet som bilaga 1.

## 1.2 Inriktningen av utredningsarbetet

Utredningens uppdrag har varit av omfattande karaktär och innefattat en översyn av lagstiftningen för taxering av samtliga taxeringsenheter. Utredningsarbetet inleddes i april 1997 och innebar under de första månaderna i stor utsträckning att träffa företrädare för olika organisationer och enskilda personer som hade önskemål om att delge utredningen sin syn på nuvarande fastighetstaxering.

För att undersöka om dagens regler för fastighetstaxering leder fram till det avsedda förhållandet att en fastighets basvärde skall utgöra 75

procent av dess marknadsvärde har utredningen genomfört en omfattande statistisk undersökning beträffande småhusfastigheter (exkl. småhus på lantbruksenheter). Inom ramen för denna statistiska undersökning har utredningen undersökt om det finns tendenser till systematiska fel i basvärdena samt försökt bedöma precisionen i omräkningsförfarandet.

Utredningen har även genomfört en undersökning av precisionen av taxeringsvärdena beträffande lantbruksenheter, hyreshusenheter och industrienheter.

Ordföranden, sekretariatet och delar av utredningens sakkunniggrupp har varit på besök på RSV och LMV för att få information om såväl förberedelsearbetet som taxeringsarbetet. Utredningens sekretariat, ordföranden och några ur sakkunniggruppen fick även möjlighet att följa vissa delar av den provvärdering av hyreshus och industrier inför AFT 2000 som ägde rum under våren 1999.

För inhämtande av synpunkter har delar av utredningen sammanträffat med bl.a. representanter från en Hyresgästförening i Stockholm, en bostadsrättsförening, företrädare för LRF i Västra Sverige, företrädare för kommuner, företrädare från en markägarförening i Norrland, företrädare för olika bensinbolag samt företrädare för Telia AB. Utredningen har även fått del av synpunkter från flera mäklarföretag samt av enskilda fastighetsägare. Vidare har ordföranden och sekretariatet varit på studiebesök på Klädesholmen och i några andra samhällen i Bohuslän.

För att få jämförelser med regelsystemet i andra länder har delar av utredningen genomfört ett besök på Told og Skattestyrelsen i Köpenhamn och då även sammanträffat med en tjänsteman från danska Skatteministeriet.

Utredningen har vidare samrått med Fastighetsbeskattningskommittén.

Utredningens arbete har resulterat i förslag till ändringar i FTL.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Kort historik

Bestämmelser om fastighetstaxering infördes i svensk skattelagstiftning genom 1810 års bevillningsförordning. Denna tillämpades vid den första allmänna fastighetstaxeringen samma år. Efter den första fastighetstaxeringen har värdering av fastigheterna i riket verkställts vid allmänna fastighetstaxeringar med olika tidsintervaller. Taxeringsperioderna var till en början treåriga. Under 1900-talet har de varit avsedda att vara femåriga men de har i verkligheten ibland varit längre.

En mer omfattande översyn av fastighetstaxeringsreglerna påbörjades inför 1970 års allmänna fastighetstaxering av flera statliga fastighetstaxeringskommittéer. De närmast följande åren genomfördes efter förslag av kommittéer och utredningar inom Finansdepartementet ny lagstiftning rörande såväl organisatoriska som materiella bestämmelser. Reformerna skedde successivt och gällde i stort sett alla områden inom fastighetstaxeringen. År 1970 infördes nya organisatoriska och andra formella bestämmelser om särskild fastighetstaxering efter förslag av fastighetstaxeringskommittéerna. Särskild fastighetstaxering skulle liksom tidigare utföras av den lokala taxeringsnämnden. När skäl förelåg skulle dock särskilda fastighetstaxeringsnämnder kunna inrättas. Särskild sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering skulle kunna tillföras nämnderna.

I december år 1970 tillkallades Fastighetstaxeringsutredningen för den fortsatta översynen av fastighetstaxeringsreglerna. Efter förslag i utredningens delbetänkande, Ny- och omtaxering av fastighet (Ds Fi 1971:13) genomfördes förändringar i främst de materiella bestämmelserna för särskild fastighetstaxering. Ändringarna tillämpades första gången år 1973 och innebar bl.a. att möjligheterna till sådan taxering utvidgades i vissa hänseenden.

Omfattande ändringar i fastighetstaxeringsreglerna gjordes inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. Ändringarna var grundade på Fastighetstaxeringsutredningens slutbetänkande (SOU 1973:4),

Fastighetstaxering, och en inom Finansdepartementet upprättad promemoria angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. Ändringarna innebar i huvudsak följande. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet bringades i närmare överensstämmelse med det civilrättsliga. Tidigare hade det skatterättsliga fastighetsbegreppet anknutit till en särskild lag angående vad som skulle höra till fast egendom. Regler infördes om att all fastighetsvärdering, även värdering av skogsmark och växande skog, skulle ske med marknadsvärdet som generell värderingsgrund. Taxeringsvärdenivån, som tidigare hade bestämts genom rekommendationer på det s.k. Stockholmsmötet fastställdes författningsmässigt till 75 procent av den statistiskt belagda marknadsvärdenivån vid ingången av året före taxeringsåret. Byggnadsvärdet skulle redovisas som delvärde även vid taxering av jordbruksfastighet. I samband därmed ändrades delvärderedovisningen på några smärre punkter, såväl för jordbruksfastighet som för annan fastighet. Bl.a. slopades redovisningen av särskilt maskinvärde. Även beräkningen av kostnaderna för skogsbruket gavs en bättre differentiering.

En genomgående linje i de företagna ändringarna var att i författningarna endast ta in grundläggande värderingsfrågor, under det att detaljregleringen fick ankomma på RSV. Ändringarna innefattade även organisations- och förfarandefrågor. Gemensamma fastighetstaxeringsnämnder infördes för taxering av fastigheter med från värderingsynpunkter speciella förhållanden. Vidare infördes en fastighetstaxeringsrätt i varje län för fastighetstaxering i andra instans.

Inför 1981 års allmänna fastighetstaxering föreslogs i regeringens prop. 1979/80:40 om fastighetstaxering, på nytt nya regler för allmän fastighetstaxering. Betydande formella ändringar genomfördes. De materiella reglerna hade däremot i sina huvuddrag samma innehåll som vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. De grundläggande reglerna samlades i en ny fastighetstaxeringslag. Dessa regler avsågs bli kompletterade genom särskilda verkställighetsföreskrifter och anvisningar som utfärdades av regeringen och riksdagen.

Beträffande indelningen av byggnader och mark föreslogs några nyheter. Bl.a. infördes att byggnad som användes på sådant sätt att skattefrihet generellt sett kunde anses motiverad skulle utgöra en särskild byggnadstyp, kallad specialbyggnad. Beträffande mark infördes några nya ägoslag, nämligen exploateringsmark, täktmark och skogsimpediment. I fråga om skatteplikten föreslogs att en huvudsaklighetsprincip skulle införas. Det sätt på vilken byggnaden till övervägande del användes skulle vara avgörande för om skattefrihet skulle medges. Kravet på att en byggnad skulle ha en viss ägare för att kunna bli skattefri begränsades i förhållande till gällande rätt. Utvidgningar föreslogs i fråga om skattefriheten. Så skulle t.ex.

byggnader för skolväsendet och byggnader som användes för busstrafik undantas från skatt.

Byggnad eller byggnader inom samma tomt vilkas taxeringsvärde understeg 10 000 kr skulle inte åsättas något värde.

I regeringens prop. 1984/85:222 om allmän fastighetstaxering uppdelad på skilda år för olika fastighetstyper m.m., föreslogs att den allmänna fastighetstaxeringen skulle delas upp så att olika fastighetstyper blev föremål för allmän fastighetstaxering skilda år. Enligt förslaget skulle hyreshus-, industri-, exploaterings- och specialenheter taxeras år 1988, småhusenheter år 1990 och lantbruksenheter år 1992. Sedan skulle taxering ske vartannat år i samma ordningsföljd. Under mellanliggande år då en fastighet inte är föremål för allmän fastighetstaxering kunde särskild fastighetstaxering ske av fastigheten. Riksdagen beslutade i enlighet med förslagen år 1985.

I regeringens prop. 1987/88:164 om vissa frågor inför allmän fastighetstaxering år 1990, föreslogs vissa ändringar i bestämmelserna om fastighetstaxering inför 1990 års allmänna fastighetstaxering av småhusenheter. Värdefaktorerna för att fastställa byggnadsvärdet föreslogs bli ändrade i flera avseenden. Vid bedömningen av småhusets ålder föreslogs att större vikt skulle beaktas vid standardbedömningen. Vad beträffar markvärdet föreslogs också vissa förändringar. Klassindelningen av tomtmarkens storlek avskaffades och ersattes med ett riktvärde för normaltomt, från vilket avvikelser görs för varje kvadratmeter.

I prop. 1993/94:1 om organisationen vid fastighetstaxeringen föreslogs att fastighetstaxeringsförfarandet i allt väsentligt skulle anpassas till förfarandet vid inkomsttaxeringen. Fastighetstaxeringsnämnderna slopades och beslut om fastighetstaxering skulle i stället fattas av skattemyndigheten. I flertalet fall skulle fastighetstaxeringsärenden avgöras av tjänstemän. Lekmannainflytande säkerställdes bl.a. genom att vissa beslut skulle fattas av den inom skattemyndigheten verksamma skattnämnden. Även vid förberedelsearbetet säkerställdes lekmannainflytandet genom skapandet av referensgrupper. Referensgrupperna skulle bestå av de förtroendevalda ledamöterna i skattnämnden och beredas tillfälle att yttra sig över förberedelsearbetet under arbetets gång.

Reglerna för fastighetstaxering vad avser utredningsskyldighet, kommunikationsplikt och muntlig handläggning skulle i huvudsak överensstämma med taxeringslagens regler. Regler om överklagande som överensstämmer med taxeringslagens regler infördes. Detta innebär bl.a. att fastighetsägaren skall kunna överklaga omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder till länsrätt. Även reglerna för det allmänna processföring anpassades till reglerna i taxeringslagen. Reglerna om



fastighetstaxering trädde i kraft den 1 december 1993 och tillämpades första gången vid den allmänna och särskilda fastighetstaxeringen år 1994.

Efter förslag i prop. 1994/95:53 infördes omräkningsförfarandet, vilket innebär att basvärdet för en taxeringsenhet är föremål för en i princip årlig omräkning.

Den allmänna fastighetstaxeringen består av två huvudsakliga moment, nämligen förberedande åtgärder inför taxeringen och det därpå följande arbetet med att taxera fastigheterna. Inför 1988 års AFT inleddes datoriseringen av förberedelsearbetet. Förberedelsearbetet sker nu med omfattande ADB-stöd. Vid förberedelsearbetet medverkar RSV och skattemyndigheten samt LMV och Skogsstyrelsen.

## 2.2 Vad taxeringsvärdena används till

Uppgifter från fastighetstaxeringen har alltsedan bestämmelserna härom infördes haft betydelse inom många olika områden. I första hand har fastighetstaxeringen tjänat som underlag för fastighetsbeskattningen. Taxeringsvärdena har även för närvarande sin största ekonomiska betydelse genom att de utgör underlag för fastighetsskatt. Genom att fastighetsskatten är så hög och genom att underlaget för fastighetsskatt har breddats har taxeringsvärdena kommit att öka i betydelse.

Förutom som underlag för fastighetsskatten har taxeringsvärdet en viktig funktion i flera andra sammanhang som ett officiellt värde på en fastighet. Ett flertal olika författningar hänvisar till en fastighets taxeringsvärde i olika sammanhang. I en rapport från Statskontoret (1993:26) finns en sammanställning över vad taxeringsvärdena används till.

Den lagstiftning där hänvisning sker till taxeringsuppgifter kan enligt rapporten delas in i tre grupper, nämligen regler om beskattning, regler vid bokföring och regler inom övrig lagstiftning. Beträffande lagstiftning om beskattning nämns i rapporten att taxeringsvärdena är underlag förutom för fastighetsskatt även för beräkning av förmögenhetsskatt, arvs- och gåvoskatt samt stämpelskatt. Som exempel på användning av taxeringsuppgifter som inte har lagstiftningen som grund nämns fastighetsvärdering, kreditgivning av fastigheter, försäljning av fastigheter, fysisk planering och markförsörjning, kreditupplysning m.m. Det nämns att taxeringsvärdet sällan används utan någon komplettering eller korrigering. Oftast är taxeringsvärdet en av flera uppgifter i ett beslutsunderlag. Den korrigering som nästan alltid görs är framför allt till för att kompensera bristande aktualitet.

Vid en aktuell genomgång av den lagstiftning där begreppet taxeringsvärde förekommer har framkommit att den nyss nämnda rapporten alltså är aktuell. För att åskådliggöra taxeringsvärdets funktion som värde på en fastighet för offentliga ändamål kommer nedan att ges exempel på författningar som hänvisar till en fastighets taxeringsvärde.

I JB 6 kap. 10 § föreskrivs att en fastighets värde utgörs av dess taxeringsvärde när det gäller fördelningen av ansvaret för in-teckningar som tecknats gemensamt för flera fastigheter.

När det gäller bokföring föreskrivs i 2 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) att när värdet på tillgångarna bestäms, skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan betinga vid en försäljning vid normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas upp till taxeringsvärdet om sådant värde finns.

I lagen (1985:658) om arrendatorers rätt att förvärva arrendestället anges att en arrendator under vissa förutsättningar har rätt att förvärva arrendestället. En förutsättning härför är att bostadshuset har åsatts taxeringsvärde.

Lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter föreskriver att stämpelskatten skall beräknas på det högsta värdet av köpeskillingen och taxeringsvärdet.

Skatteregisterlagen (1980:343) föreskriver i 1 § att för i lagen särskilt angivna ändamål får föras ett centralt skatteregister. Enligt 7 § samma lag får för fysisk eller juridisk person det centrala skatteregistret bl.a. innehålla uppgifter om taxeringsvärde på den fastighet som innehas av ifrågavarande person.

I 12 kap. 15 § utsökningsförordningen (1981:981) hänvisas till en fastighets taxeringsvärde när det gäller de uppgifter om en fastighet som skall anges vid en kungörelse över en exekutiv auktion.

Lagen (1933:269) om ägofred föreskriver i 38 § att har i laga ordning bestämts om skyldighet att hålla stängsel eller att hålla betesmark inhägnad svarar berörda fastigheter gemensamt för denna skyldighet i förhållande till varje fastighets taxeringsvärde.

I 24 § lagen (1972:262) om understödsföreningar, vilket är en förening som har till ändamål att utan affärsmässigt drivande av försäkringsrörelse meddela annan personförsäkring än arbetslöshetsförsäkring, anges att vid redovisningen av föreningens tillgångar skall fastighetens värde anges genom taxeringsvärdet.

Enligt lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet skall fastighetens taxeringsvärde anges som fastighetens värde.

I lagen om förvaltningen av de allmänna försäkringskassornas fonder för den obligatoriska och frivilliga sjukförsäkringen används begreppet taxeringsvärdet som värde på en fastighet.

Vid värdering av egendomen i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall som värde av fast egendom gälla fastighetens taxeringsvärde (22 §).

I Utsökningsbalken 12 kap. 3 § används taxeringsvärdet på så sätt att vid försäljning av fast egendom som är intecknad gemensamt med annan fastighet skall var och en av fastigheterna värderas om taxeringsvärde saknas för någon av fastigheterna.

Lagen (1975:1386) om införande av aktiebolagslagen anger i sin 17 § att om anskaffningsvärdet för en fastighet, som skall anges enligt bestämmelser i aktiebolagslagen, är okänt skall som anskaffningsvärde i stället användas det vid ett visst år angivna taxeringsvärdet.

I 7 kap. 21 § nya inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) föreskrivs bl.a. i vilka situationer ägare av sådana fastigheter, som beskrivs i vissa bestämmelser i FTL, är skattskyldiga för användning av fastigheterna.

Enligt 9 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt skall tillgång enligt huvudregeln tas upp till marknadsvärdet. Fastighet skall dock enligt 10 § samma lag tas upp till dess taxeringsvärde.

Av redogörelsen ovan kan således konstateras att taxeringsvärdet används i flera olika sammanhang och att detta värde förutom som underlag för fastighetsskatten har en viktig funktion som ett värde på fastigheter för offentliga ändamål.

## 2.3 Gällande bestämmelser om taxering av fastigheter

### 2.3.1 Allmänt

Fastighetstaxering sker vid allmän och särskild fastighetstaxering samt genom omräkning. Vid fastighetstaxering skall beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare skall typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet (1 kap. 1 § FTL).

Allmän fastighetstaxering sker enligt 1 kap. 7 § FTL vartannat år enligt ett särskilt schema, som innebär att olika taxeringsenheter taxeras vid respektive år med sex års mellanrum. Särskild fastighetstaxering verkställs enligt 16 kap. FTL varje år, dock inte sådant år när allmän fastighetstaxering äger rum av fastigheten i fråga.

Reglerna om fastighetstaxering finns i FTL, som bl.a. anger ramarna och de grundläggande principerna för värdering av fastigheter samt vissa formella och processuella regler. Kompletterande bestämmelser ges i FTF. Härutöver finns verkställighetsföreskrifter som utfärdas av RSV

med stöd av 7 kap. 7 § FTL samt rekommendationer som även de utfärdas av RSV.

FTL och FTF är uppbyggda på det sättet att först indelas egendomen i byggnadstyper (småhus, hyreshus osv.) och sedan skall denna indelning ligga till grund för indelning i taxeringsenheter respektive i värderingsenheter, klassificering av värdefaktorer m.m. Härfter beräknas basvärde och taxeringsvärde. Begreppet basvärde infördes i samband med att beslut fattades den 1 januari 1995 om att införa ett omräkningsförfarande. Med basvärde avses det värde som en taxeringsenhet åsätts vid allmän eller särskild fastighetstaxering. Taxeringsvärdet fås sedan fram genom att de i basvärdet ingående värdena av värderingsenheterna multipliceras med ett omräkningstal och summeras. Varje skattepliktig fastighet skall åsättas ett basvärde som skall motsvara 75 procent av marknadsvärdet.

### 2.3.2 Indelningsgrunder

Enligt 2 kap. 1 § FTL skall byggnader delas in i byggnadstyper och mark i ägoslag. I 2 kap. 2 § samma lag föreskrivs att byggnader skall delas in i småhus, hyreshus, ekonomibyggnad, industribyggnad och specialbyggnad. Med småhus avses byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang eller liknande räknas som hyreshus. Ekonomibyggnad avser byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål. Industribyggnad är byggnad som är inrättad för industriell verksamhet. Med specialbyggnad avses följande byggnadstyper: försvarsbyggnad, kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad, värmecentral, reningsanläggning, vårdbyggnad, bad, sport- och idrottsanläggning, skolbyggnad, kulturbyggnad, ecklesiastikbyggnad och allmän byggnad.

Bedömningen av vilken byggnadstyp en byggnad skall hänföras till sker med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del används till, den s.k. övervägandepincipen (2 kap. 3 § FTL). Övervägandepincipen tar inte enbart sikte på indelningen i skattefri eller skattepliktig egendom utan berör också gränsdragningen mellan byggnadstyperna småhus, hyreshus, industribyggnad och specialbyggnad.

Bestämmelser om vilken egendom som undantas från skatteplikt finns i 3 kap. FTL. Bedömningen utgår från övervägandepincipen och den stadigvarande användningen av fastigheten. För skattefri egendom bestäms inte något taxeringsvärde. Skattepliktig och skattefri egendom kan inte ingå i samma taxeringsenhet. Beslut rörande skatteplikts-

förhållandena har med andra ord betydelse för indelningen i taxeringsenheter och för övriga i det följande redovisade delar av beslutet om fastighetstaxering.

Enligt 4 kap. 1 § FTL är taxeringsenhet vad som skall taxeras för sig. Fastighet skall utgöra taxeringsenhet, om inte annat föreskrivs. Enligt 5 § samma kapitel och lag skall taxeringsenhet omfatta byggnadstyper och ägoslag och ha en av följande beteckningar för typ av taxeringsenhet:

1. småhus och tomtmark för sådan byggnad (småhusenhet)
2. hyreshus och tomtmark för sådan byggnad (hyreshusenhet)
3. industribyggnad, övrig byggnad samt tomtmark för sådana byggnader, vattenverk på annans grund samt i jordeboken upptaget fiskeri (industrienhet)
4. täktmark samt industribyggnad och övrig byggnad på sådan mark (industrienhet)
5. specialbyggnad och tomtmark för sådan byggnad (specialenhet)
6. ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment (lantbruksenhet)
7. kraftverksbyggnad, tomtmark till kraftverksbyggnad och fallrätt (elproduktionsenhet). Som elproduktionsenhet betecknas också en taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft.

Enligt 5 kap. 7 § FTL skall delvärden bestämmas vid taxeringen. När det gäller småhus-, hyreshus-, och industrienhet skall byggnadsvärde och markvärde bestämmas. Byggnadsvärde är värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten. Markvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark, täktmark och markanläggningar.

### 2.3.3 Värderingsregler

Enligt 6 kap. 1 § FTL är värderingsenhet den egendom som skall värderas för sig. En värderingsenhet skall endast omfatta egendom som ingår i en enda taxeringsenhet. Varje småhus, hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000 kr skall utgöra en värderingsenhet med vissa särskilt angivna undantag (6 kap. 2 § FTL). I 3 § samma kapitel och lag föreskrivs att om ett hyreshus är inrättat för både bostäder och lokaler skall bostadsdelen och lokaldelen utgöra skilda värderingsenheter.

I 7 kap. FTL finns allmänna värderingsregler för fastigheter. I 1 § anges att värderingen skall ske med utgångspunkt i värdefaktorer. Med värdefaktorer avses egenskaper som är knutna till fastigheten och som

har betydelse för marknadsvärdet. Det finns tre slag av värdefaktorer, nämligen:

1. Värdefaktorer som särskilt beaktas vid taxeringen, dvs. anges i FTL, är klassindelade och utgör parametrar i värderingsmodellerna.
2. Värdefaktorer för vilka genomsnittliga eller andra enhetliga förhållanden förutsätts föreligga inom värdeområdet och som därför inte särskilt beaktas vid bestämmande av riktvärdeangivelser, t.ex. olika bullernivåer inom värdeområdet.
3. Värdefaktorer som ej får beaktas vid fastighetstaxeringen, t.ex. belåning.

Om den under ovan angivna punkt 2 nämnda typen av värdefaktorer i fråga om en taxeringsenhet inte motsvarar vad som är genomsnittligt inom värdeområdet kan enligt 7 kap. 5 § FTL justering för säregna förhållanden komma i fråga vid värderingen. Vid en justering måste det säregna förhållandets inverkan på värdet bedömas. Justering görs av värdet på en värderingsenhet och påverkar således både delvärdena och taxeringsvärdet.

Hela landet skall indelas i värdeområden för byggnader och ägoslag som skall värderas med ledning av riktvärdeangivelser (7 kap. 2 § FTL). Värdeförhållandena inom ett värdeområde skall i allt väsentligt vara enhetliga. Det är således lägets betydelse för marknadsvärdet som skall fångas upp genom värdeområdesindelningen. Ett värdeområde skall bestämmas så att inverkan av de värdefaktorer som särskilt beaktas när riktvärdeangivelserna bestäms skall kunna bedömas enligt enhetliga regler. För varje värdeområde bestäms också en värdenivå som är beroende av marknadsvärdenivån i området. Denna värdenivå påverkar i sin tur olika värdefaktorer, t.ex. standardfaktorerna. Detta innebär konkret att en hög standard på en byggnads köksutrustning påverkar taxeringsvärdet i förhållande till hur hög värdenivå som har bestämts för värdeområdet. Värdeområdesindelningen och den värdenivå som bestäms för varje sådant område har därför en mycket stor betydelse för en fastighets taxeringsvärde.

### 2.3.4 De grundläggande värderingsprinciperna

Enligt 5 kap. 1 § FTL skall basvärde bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet. Basvärde skall bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde (5 kap. 2 § FTL). Med marknadsvärdet för en taxeringsenhet avses enligt 5 kap. 3 § FTL det pris som den sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden. Köpeskillingen är resultatet av en faktisk händelse varvid en rad olika slumpmässiga förhållanden spelar in. Om en och samma fastighet hypotetiskt skulle säljas ett antal gånger skulle med största sannolikhet de noterade köpeskillingarna variera av olika skäl. Den genomsnittliga köpeskillingen för dessa hypotetiskt upprepade köp är den mest sannolika köpeskillingen och också den aktuella fastighetens marknadsvärde.

Vid värderingen skall inte beaktas andra privaträttsliga förpliktelser än sådana som gäller enligt servitut eller liknande eller som enligt tomträttskontrakt gäller om markens utnyttjande. Enligt 4 § samma lag och kapitel skall marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före det år då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten sker.

I 5 kap. 5 § första stycket FTL föreskrivs att marknadsvärdet i första hand skall bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Ortsprismetoden är således den värderingsmetod som främst kommer till användning vid uppskattning av marknadsvärdet och denna metod används bl.a. vid taxering av småhusenheter. Metoden grundas på undersökning av fastighetspriser. Som bas för undersökningen läggs de jämförelseparametrar som befinns lämpliga t.ex. areal, våningsyta, exploateringsgrad, hyresintäkt o.d.

Vid taxering av andra taxeringsenheter än småhus bestäms marknadsvärdet även med ledning av avkastningsberäkningar och/eller produktionskostnadsberäkningar.

### 2.3.5 Småhusenhet

Småhus definieras i FTL som byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för sådan byggnad utgör tillsammans den taxeringsenhet som betecknas småhusenhet.

Vid förberedelsearbetet vid taxering av småhus tas det fram en normenhet för ett småhus, ett s.k. normhus. Enligt bestämmelser i FTL skall normhuset definieras som ett småhus som har uppförts under det sjuttonde året före det år då allmän fastighetstaxering av småhusenhet sker, som är av normal storlek och standard, friliggande och det enda

småhuset på en tomt som utgör självständig fastighet och som inte har varit föremål för om- eller tillbyggnad.

De värdefaktorer som skall bestämmas för småhus är storlek, standard, ålder, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning (8 kap. 3 § FTL). Storleken bestäms med hänsyn till småhusets boyta och yta för biutrymmen. Värdefaktorn ålder skall ge uttryck för byggnadens sannolika återstående livslängd med hänsyn till nybyggnadsår, om- och tillbyggnader och anges genom ett värdeår. Värdeåret utgörs av småhusets nybyggnadsår eller det år då en omfattande om- eller tillbyggnad har skett.

Husets standard bestäms med hänsyn till småhusets byggnads-material och utrustning. Värdet av standard anges genom standardpoäng för huset. Poängberäkningen görs för följande fem huvudområden: exteriör, energihushållning, kök, sanitet, övrig exteriör. För ett huvudområde bestäms en delsumma. De sammanlagda delsummorna för huvudområdena utgör småhusets standardpoäng. Jämkning av delsummorna kan ske om utrustningen eller byggnadsmaterialet är av mycket hög eller låg standard. Vidare kan jämkning ske om material och utrustning finns som inte omfattas av frågorna eller om en påtaglig upprustning har skett i fråga om utrustning och material. Jämkning av standardpoängen får ske genom yrkanden i deklarationen. Påtagligt eftersatt underhåll eller onormala underhållskostnader beaktas inte vid standardklassificeringen utan genom justering för säregna förhållanden.

Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om den värderingsenhet på tomtmark på vilket småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte. Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn tas till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet. Småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet skall jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet. Om det på en lantbruksenhet finns endast ett småhus anses det utgöra brukningscentrum såvida inte annat visats (8 kap. 3 § FTL).

För tomtmark regleras på motsvarande sätt i 12 kap. 3 § FTL att fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om värderingsenheten kan bilda egen fastighet. Med värderingsenhet som utgör självständig fastighet skall jämföras värderingsenhet på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet. Övriga värdefaktorer för tomtmark utgörs av storlek, vatten och avlopp, typ av bebyggelse och speciell belägenhet

Med värdefaktorn speciell belägenhet avses enligt 12 kap. 3 § FTL tomtmarkens läge inom värdeområdet, t.ex. vid strand. Värdefaktorn speciell belägenhet skall spegla vilken påverkan tomtmarkens läge i förhållande till strand har på marknadsvärdet. Värdefaktorn har delats in i tre klasser nämligen strand, strandnära och ej strand eller strandnära.



Strand är mark vid bl.a. hav och insjö. Avståndet till strand bör enligt RSV mätas från huvudbyggnaden eller för obebyggda tomter från lämplig byggnadsplats för huvudbyggnaden. Värdet av en värderingsenhet skall multipliceras med den belägenhetsfaktor som anges i riktvärdeangivelsen för den belägenhetsklass som värderingsenheten tillhör. Om belägenhetsfaktorn för strand är 2,0 och tomten är en strandtomt skall således värdet av tomtmarken multipliceras med 2,0.

Riktvärde för mark och byggnad utgör tillsammans taxeringsenhetens basvärde. Det framräknade basvärdet kan emellertid justeras för säregna förhållanden. Justering kan ske av såväl riktvärdet för mark som småhus. En sådan justering förutsätter emellertid att ett yrkande härom framställs i deklarationen. Justering för säregna förhållanden medges endast när basvärdet påverkas genom justeringen med minst 50 000 kr. Vid bedömningen av vad som är säreget förhållande är utgångspunkten i första hand vad som är normalt för värdeområdet. Utgångspunkt kan även vara vad som är antecknat på riktvärdekartan. Det kan således föreligga förhållanden i värdeområdet som inte beaktats genom de värdefaktorer som angetts i FTL.

### 2.3.6 Hyreshusenhet

Hyreshus definieras i FTL såsom byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för sådan byggnad utgör tillsammans den taxeringsenhet som betecknas hyreshusenhet.

Enligt 9 kap. 1 § FTL skall riktvärdet för ett hyreshus bestämmas direkt som värdet av en värderingsenhet som omfattar endast hyreshuset. Den tillämpade värderingsmetodiken kan karaktäriseras som en ortsprismetod som är avkastningsbaserad. Utgångspunkt är den totala hyran som avser ett nyttjande av såväl byggnad som mark. Det sker dock inte någon beräkning av nettoavkastningen och inte heller förräntning av kapital.

Av 12 kap. 1 § FTL följer att riktvärdet för tomtmark för hyreshus skall utgöra värdet av en värderingsenhet avseende tomtmark. Riktvärdet för mark och byggnad utgör tillsammans hyreshusenhetens basvärde.

Enligt 1 kap. 8 § FTF skall en tabell över kapitaliseringsfaktorer upprättas. Värderingsförfarandet för hyreshusen innebär enligt bestämmelsen att hyran multipliceras med en kapitaliseringsfaktor som varierar inom ett värdeområde med hänsyn till de värdefaktorer som avser lokaltyp och ålder. Skillnaderna i prisnivå inom olika värdeområden beaktas genom tillämpning av den s.k. H-nivåfaktorn. De olika H-nivåfaktorerna framgår av 1 kap. 8 § FTF. Lägets inverkan på

hyreshusens värde beaktas således genom indelningen i värdeområden och den för området angivna H-nivåfaktorn.

Värdefaktorerna för hyreshusen är enligt 9 kap. 3 § FTL lägenhetstyp, hyra och ålder. Värdefaktorn lägenhetstyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad för bostäder eller lokaler.

Värdefaktorn hyra innefattar en sammanslagning av de tidigare värdefaktorerna bostadshyra och lokalhyra. Hyran skall för värderingsenhet bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret.

Värdefaktorn ålder ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och om särskilda skäl föreligger genom återstående nyttjandetid.

### 2.3.7 Lantbruksenhet

Taxeringsenhet som utgörs av ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment skall enligt 4 kap. FTL betecknas som lantbruksenhet. Småhus med tillhörande tomtmark skall fr.o.m. AFT 98 alltid ingå i lantbruksenhet om småhuset ligger på fastighet med något av nämnda ägoslag. I sådan enhet kan också ingå övrig mark.

I 5 kap. FTL slås fast att värdet av en lantbruksenhet skall redovisas som delvärdena bostadsbyggnadsvärde, ekonomibyggnadsvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och skogsimpedimentsvärde.

Bostadsbyggnadsvärde är värdet av de småhus som hör till taxeringsenheten och ekonomibyggnadsvärde är värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten.

Tomtmarksvärdet är värdet av taxeringsenhetens tomtmark.

I jordbruksvärdet ingår värdet av taxeringsenhetens åkermark, betesmark och markanläggningar, som används eller behövs för växtodling.

Skogsbruksvärdet utgörs av värdet på taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk. Skogsimpedimentsvärde är värdet av de skogsimpediment som hör till taxeringsenheten.

Vid taxeringen skall varje delvärde bestämmas för sig enligt 5 kap 8 § FTL med tillämpning av särskilt angivna grunder. Delvärdena utgör tillsammans taxeringsenhetens basvärde.

När det gäller lantbruksenheterna tillämpas ortsprismetoden för att bestämma marknadsvärdet för bebyggda småhus, tomtmark, åkermark och betesmark. För ekonomibyggnaderna torde värderingsförfarandet

kunna karakteriseras som en ortsprisrelaterad produktionskostnadsmetod.

Lantbruksenheter värderas med ledning av riktvärdeangivelser. Riktvärde skall enligt 7 kap. 4 § FTL bestämmas så att det leder till basvärde som efter justering för säregna förhållanden överensstämmer med bestämmelserna i 5 kap. 2–5 §§ FTL.

Värdeområdesindelningen för småhus och tomtmark på lantbruksenheterna fastställs av skattemyndigheten. Inom varje värdeområde skall enligt 10 kap. 3 § FTL riktvärdet för ekonomibyggnader bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer: byggnadskategori, storlek, ålder och beskaffenhet. Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av om- och tillbyggnader samt tidpunkten för dessa. Beskaffenhet bestäms med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt värderingsenhetens skick.

För småhus på lantbruk skall samma värdefaktorer som för övriga småhus beaktas särskilt. Beträffande åkermark skall värdefaktorerna storlek, beskaffenhet och dränering beaktas särskilt samt för betesmark endast storlek och beskaffenhet. Ett riktvärde skall bestämmas för varje värderingsenhet inom en lantbruksenhet så att det sammanlagda riktvärdet för värderingsenheterna under normala förhållanden leder till ett värde på lantbruksenheten som svarar mot basvärdenivån.

### 2.3.8 Industrienhet

Industrienhet omfattar enligt 4 kap. 5 § FTL bl.a. industribyggnad, övrig byggnad och tomtmark för sådana byggnader. Som industrienhet indelas även täktmark samt industribyggnad och övrig byggnad på sådan mark. Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § FTL skall industribyggnad värderas enligt den avkastningsmetod som används vid fastighetstaxeringen. Byggnader som har endast begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de utnyttjas och liknande speciella byggnader, bensinstationsbyggnader och andra byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion samt byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus skall dock värderas enligt produktionskostnadsmetoden.

I 12 kap. 1 § föreskrivs att riktvärdet för tomtmark för industribyggnad skall utgöra värdet av en värderingsenhet avseende tomtmark. Summan av delvärdena skall utgöra taxeringsenhetens totalvärde.

### 2.3.9 Elproduktionsenhet

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli år 1999 ändrades den lagtekniska systematiken genom att elproduktionsenheterna bröts ut från industrienheter och bildade en särskild typ av taxeringsenhet och en ny byggnadstyp – kraftverksbyggnad – infördes.

I 15 kap. 1 § första stycket FTL föreskrivs att till vattenkraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med vattenkraft. I andra stycket samma paragraf anges att till ett värmekraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft, gasturbin och vindkraft.

Riktvärdet för ett vattenkraftverk skall enligt 15 kap. 2 § FTL utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan egendom.

I 15 kap. 10 § FTL föreskrivs att riktvärdet för mark till ett värmekraftverk skall utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan mark. Riktvärdet för en kraftverksbyggnad till ett värmekraftverk skall utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan byggnad.

## 2.4 Gällande bestämmelser om taxeringsförfarandet

### 2.4.1 Inledning

Enligt 17 kap. 1 § FTL är det RSV som leder och ansvarar för skatteförvaltningens arbete enligt FTL. Skattemyndigheten leder och ansvarar för skattemyndighetens verksamhet i länet. Beslut i taxeringsärende fattas av skattemyndigheten i det län där fastigheten är belägen.

Till ledning vid allmän fastighetstaxering skall en fastighetsägare enligt 18 kap. 1 § FTL utan föreläggande lämna deklARATION för varje fastighet. Deklaration behöver dock inte lämnas av sådan fastighetsägare som en viss tid före allmän fastighetstaxering äger rum fått ett förslag om fastighetstaxering.

Den allmänna fastighetstaxeringen består av två huvudsakliga moment, nämligen förberedande åtgärder inför taxeringen och det därpå följande arbetet med att taxera fastigheterna. Regler om förberedande åtgärder vid fastighetstaxeringen finns i 19 kap. FTL och 3 kap. FTF. Därutöver meddelar RSV med stöd av 19 kap. 1 § FTL och 6 kap. 1 § FTF verkställighetsföreskrifter.

## 2.4.2 Förberedelsearbetet

Förberedelsearbetet utförs av RSV, de olika skattemyndigheterna och LMV. RSV leder och ansvarar för det centrala förberedelsearbetet och beslutar om bl.a. föreskrifter för detta. Vidare lämnar RSV förslag till rekommendationer av värderingsteknisk och organisatorisk natur.

I 19 kap. FTF och 3 kap. FTF finns bestämmelser om förberedande åtgärder. Enligt 3 kap. 3 § FTF skall LMV på sätt RSV föreskriver lämna biträde vid undersökningar enligt 19 kap. 3 och 5 §§ FTL. För tiden före den 1 januari 1996 utfördes det värderingstekniska förberedelsearbetet till övervägande del förutom av RSV även av LMV. Under år 1995 skedde emellertid en förändring som innebar att huvuddelen av den lokala och regionala fastighetsekonomiska verksamheten vid LMV bröts ut till ett statligt helägt bolag, Svensk Fastighetsvärdering AB, Svefa AB. Bolaget har senare privatiserats och ägs i dag av personalen. Medan förberedelsearbetet inför AFT 96 och tidigare allmänna fastighetstaxeringar således skedde med LMV:s personal i det lokala och regionala arbetet har de därefter genomförda förberedelseomgångarna skett med lokala och regionala insatser från ett antal konsultföretag. Dessa konsulter kallas för värderingstekniker. Upphandlingen av nämnda konsulter har skett direkt av RSV. I det centrala förberedelsearbetet har LMV medverkat även efter AFT 96.

Vid förberedelsearbetet inför fastighetstaxeringen skall underlag tas fram i form av bl.a. värdeområdesindelning och riktvärdeangivelser så att en tillämpning av dessa vid värderingen ger en basvärdenivå som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet.

Förberedelsearbetet omfattar ett flertal arbetsmoment, nämligen bl.a. följande:

- utvärdering av föregående allmänna fastighetstaxering samt analys av eventuella påtalade brister
- analys av fastighetsmarknaden och kontinuerlig uppföljning av denna
- översyn av värderingsmodeller
- insamling, granskning och gallring av ortsprismaterial
- uppbyggnad och underhåll av ortsprisregister och andra databaser för förberedelsearbetet
- beslut om den relativa värdeinverkan av de s.k. värdefaktorerna och dokumentation av dessa samband i tabellverk eller på annat sätt
- avgränsning av värdeområden, dvs. områden inom vilka man vid värderingen bedömer att läget har en likartad värdeinverkan
- produktion av riktvärdekartor
- påförandet av värdeområdestillhörighet för taxeringsenheter

- bekräftelse av riktigheten av vald värdenivå och tillämpade tabeller inom varje värdeområde på bebyggd fastighet genom en provvärdering, dvs. för att uppnå basvärdenivån 75 procent
- information till allmänhet, organisationer och massmedia om förberedelsearbetet.

Förberedelsearbetet sker i två etapper. Först upprättas förslag till riktvärdekarta och vissa förberedelser sker inför den s.k. provvärderingen. Detta sker normalt genom att uppgifter om fastigheterna samlas in och registreras. Bl.a. på grundval av dessa uppgifter upprättas ett preliminärt förslag till riktvärdekarta med riktvärdeangivelser och med indelning i värdeområden för fastigheterna. Vid nästa etapp av förberedelsearbetet sker provvärderingen. Syftet med provvärderingen är att prova om preliminärt föreslagen värdeområdesindelning samt föreslagna riktvärdeangivelser med därtill hörande riktvärdekartor leder till basvärdenivån 75 procent av marknadsvärdet. Under förberedelsearbetet läggs grunden till fastighetstaxeringen och arbetet är därför av stor betydelse.

Förberedelsearbetet inleds med planering av arbetet. Inför de senaste allmänna fastighetstaxeringarna har det skett en utvärdering av föregående allmänna fastighetstaxering av samma slag. Inför varje allmän fastighetstaxering upprättas ett särskilt ortsprisregister för fastighetstaxeringen vars innehåll läggs till grund för tabellkonstruktioner och nivåläggning. Underlaget hämtas från fastighetsprisregistret som administreras av LMV, i vissa fall med kompletteringar med överlåtelse som inte ingår i detta register. Vid sidan av uppbyggnad och underhåll av ortsprisregistret måste i regel också annan information bli föremål för insamling från fastighetsägare eller deras organisationer.

Analyserna av ortsprismaterialet är ett viktigt moment av förberedelsearbetet. Analyserna sker i regel i två steg. I ett första skede analyseras förhållanden kring prisbildningen som kräver större, mera tillförlitliga material för att man skall kunna dra några bestämda slutsatser om hur prisbildningen fungerar. Ett exempel på sådana samband är t.ex. att en fastighets pris eller värde i princip minskar med ökande ålder eller minskande storlek hos fastigheten, allt annat lika.

ADB-stödet till förberedelsearbetet omfattar ett antal funktioner av vilka kan nämnas rutiner för att kunna hantera köp dvs. granskning och gallring, omräkning av köpeskillningar från tidigare år till nivååret, riktvärdeangivelser för de olika värdeområdena, redovisning av analyslistor av olika slag för värderingsteknikernas eget arbete samt för formella rapporter till skatteförvaltningen, dvs. offentlig redovisning av de i ortsprismaterialet ingående köpen, bortgallrade köp, gallringsskäl etc.

Jämsides med uppbyggnaden av IT-stödet och den fortlöpande analysen av fastighetsmarknaden och ortsprismaterialet sker ett arbete med att ta fram underlag för förslag till ändringar i lagstiftningen (FTL och FTF) samt i RSV:s föreskrifter och rekommendationer för taxeringsarbetet.

Ett av de avslutande momenten i förberedelsearbetet utgörs av provvärderingen. Därvid testas de utarbetade förslagen till indelning i värdeområden och de därtill hörande s.k. riktvärdeangivelserna mot det samlade ortsprismaterialet. Arbetsmomenten genomförs under våren under året före taxeringsåret och innebär ett flertal bearbetningar med test av olika riktvärdeangivelser och andra styrande ingångsparametrar för att slutligt fastställa lämpliga värdenivåer. Provvärderingsarbetet utmynnar i ett genomarbetat förslag till indelning i värdeområden med riktvärdeangivelser. Skattemyndigheten eller RSV fattar beslut om värdeområdesindelningen.

Sedan värdeområdesindelningen efter avslutad provvärdering lagts fast och inga ytterligare ändringar är aktuella produceras och levereras riktvärdekartorna ut till de olika skattemyndigheterna. Ett av de avslutande momenten i förberedelsearbete är att varje taxeringsenhet påförs rätt värdeområdestillhörighet. Denna s.k. "doppning" sker med hjälp av datorstöd. Till varje taxeringsenhet hör en uppsättning koordinater vilket tillsammans med de digitala värdeområdesgränserna möjliggör ihopkopplingen. Arbetet avslutas med att förberedelsearbetet dokumenteras.

Sammanfattningsvis kan konstateras att förberedelsearbetet är av stor betydelse för fastighetstaxeringen. Under detta arbete analyseras ortsprismaterialet. Arbetet omfattar bl.a. den grannliga uppgiften att gallra bort ovidkommande försäljningar. Analysen av ortsprismaterialet blir sedan avgörande för hur indelningen i värdeområden skall göras och vilka nivåfaktorer som skall fastställas för de olika värdeområdena. Under förberedelsearbetet beslutas vidare bl.a. om klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder, tabeller för storlekskorrektion enligt 7 kap. 4 a § FTL samt värdeserier och värdetabeller för byggnadstyper och ägoslag. Det innebär t.ex. att det under förberedelsearbetet slutligt fastställs hur stor inverkan olika standardfaktorer skall få vid en viss nivåfaktor för värdeområdet och en viss värdeyta för byggnaden. Vidare fastställs genom tabeller vilken värdeinverkan som en byggnads ålder skall ha inom olika områden. Det är således åtskilliga faktorer av stor betydelse för den enskilde fastighetens basvärde som fastställs redan under förberedelsearbetet.

### 2.4.3 Taxering m.m.

Enligt 20 kap. 1 § FTL är beslut om fastighetstaxering grundläggande beslut om fastighetstaxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. Skattemyndigheten skall senast den 15 juni under taxeringsåret meddela grundläggande beslut om taxering av fastighet som är belägen i länet. Skattemyndigheten skall därvid se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

Taxeringsärende avgörs i skattenämnd om ärendet

1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis fastighetsägaren åberopar,
2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren eller av annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

Enligt 20 kap. 4 § FTL skall följande redovisas i skattemyndighetens beslut om fastighetstaxering:

1. fastighetens indelning i taxeringsenheter,
2. typ av taxeringsenhet och taxeringsenhetens skattepliktsförhållande,
3. skattepliktig enhets basvärde och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet,
4. storleken av sådan värdefaktor som särskilt anges i 8–15 kap.,
5. storleken av riktvärde,
6. storlekskorrektur enligt 7 kap. 4 a §, säreget förhållande enligt 7 kap. 5 § eller annat förhållande som har föranlett ändring av riktvärde.

Det innebär t.ex. att taxeringsbesluten omfattar viktiga ställningstaganden i indelningsfrågor, t.ex. om en taxeringsenhet skall hänföras till småhus eller hyreshus och därmed vilken uppsättning av värdefaktorer som skall användas. När det gäller de olika värdefaktorerna är storleken ibland ganska given, t.ex. vilken åldersfaktor som skall användas för småhus. I andra fall kan det gälla besvärliga avgöranden som har stor betydelse för storleken av basvärdet. Exempel på detta är värdefaktorerna fastighetsrättsliga förhållanden och belägenhet. Ett annat viktigt ställningstagande i samband med taxeringsbeslutet är frågan om riktvärdet bör justeras för säregna förhållanden.

I 20 kap. 5 a § FTL föreskrivs att skattemyndigheten senast den 30 juni under taxeringsåret skall underrätta fastighetsägaren bl.a. om innehållet i skattemyndighetens grundläggande beslut om fastighetstaxering.

I 21–23 kapitlen FTL finns bestämmelserna om överklagande av skattemyndighets beslut. En skattemyndighets beslut om fastighetstaxering får överklagas hos länsrätten av fastighetsägaren och RSV.



#### 2.4.4 Taxeringsintervall m.m.

Enligt 1 kap. 1 § FTL sker fastighetstaxering vid allmän och särskild fastighetstaxering samt genom omräkning. Enligt 1 kap. 7 § FTL skall allmän fastighetstaxering ske vart annat år. De olika taxeringsenheterna indelas i tre grupper och för varje grupp sker taxering vart sjätte år. Således taxeras hyreshusenheter, industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter år 1988 och därefter vart sjätte år samt lantbruksenheter år 1992 och därefter vart sjätte år. Senaste allmänna fastighetstaxering för hyreshusenheter m.m. var således år 1994. Arbetet med taxeringen av hyreshus och industrier vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 pågår för närvarande. Senaste taxering för småhusenheter var år 1996 och nästa taxering skall ske år 2002. Lantbrukstaxering ägde rum år 1998 och nästa gång blir år 2004.

Enligt 1 kap. 8 § FTL skall särskild fastighetstaxering verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. FTL. Sådan taxering skall dock ej ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän fastighetstaxering samma år. För fastigheter som inte skall nytaxeras fastställs det föregående årets taxering oförändrad s.k. formell fastighetstaxering (16 kap.1 § FTL). I 16 kap. 2–5 §§ FTL anges under vilka förutsättningar som ny taxering skall ske. Enligt dessa bestämmelser skall någon av följande tio nytaxeringsgrunder föreligga:

1. Ny- eller ombildning av fastigheten
2. Ändrad taxeringsenhetstyp
3. Ändrade skattepliktsförhållanden
4. Ändrad byggnadstyp och ändrat ägoslag
5. Ändrad beskaffenhet av byggnader, mark m.m.
6. Ändrade byggnadsförhållanden
7. Ändrad plansituation och ändrat myndighetsbeslut
8. Erlagda anslutningsavgifter och gatukostnader
9. Rörelsenedläggning
10. Felaktig taxeringstyp i vissa fall

Flertalet av nytaxeringsgrunderna medför obligatoriskt ny taxering. Initiativet till en sådan taxering kommer då genom rapportering från olika myndigheter. Den som vid årets ingång var ägare till fastighet får dock enligt 26 kap. 1 § FTL lämna särskild fastighetsdeklaration rörande fastigheten.

Enligt 1 kap. 9 § FTL skall omräkning årligen ske för olika typer av skattepliktiga taxeringsenheter utom industrienheter och elproduktionsenheter. Ett beslut om omräkning skall gälla från ingången av det taxeringsår då sådant beslut fattas till ingången av det taxeringsår då sådant beslut fattas nästa gång. Vid omräkning skall taxeringsvärde

bestämmas för varje taxeringsenhet som inte enligt 3 kap. FTL skall undantas från skatteplikt. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1995 och tillämpades första gången vid fastighetstaxeringen år 1996.

Enligt 16 A kap. FTL bestäms vid omräkning taxeringsvärdet för en taxeringsenhet genom att det för enheten gällande basvärdet, som fastställs vid allmän eller särskild fastighetstaxering omräknas.

För beräkning av omräkningstal skall riket delas in i prisutvecklingsområden för de olika typerna av taxeringsenheter som är föremål för omräkning. Omräkningstal skall bestämmas för varje prisutvecklingsområde. Indelningen i prisutvecklingsområde skall ske så att prisutvecklingen har varit likartad för den typ av egendom som ingår i prisutvecklingsområdet. För att prisutvecklingen skall kunna bestämmas med tillfredsställande grad av säkerhet fordras att ett tillräckligt antal köp finns att tillgå inom ett prisutvecklingsområde. Ett prisutvecklingsområde bör kunna sammanfalla med ett eller flera värdeområden men prisutvecklingsområdena skall dock inte behöva vara geografiskt sammanhängande. I prop. 1994/95:53 hänvisas till att man vid indelningen i prisutvecklingsområden bör kunna ha som utgångspunkt att dessa områden normalt skall vara så stora att antalet köp av berörda fastighetstyper uppgår till minst 200 st.

Omräkningen skall beslutas av skattemyndigheten. Enligt 16 A kap. 7 § FTL skall regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer besluta närmare föreskrifter om indelningen i prisutvecklingsområden och om omräkningstal.

Omräkningen tillämpades som ovan nämnts första gången år 1996. Efter 1997 års omräkning har omräkningsförfarandet emellertid utsatts för kritik. Någon ny omräkning för småhus har därför inte skett efter år 1997 och omräkningstalen från det året gäller även för 1998, 1999 och 2000 års omräkning.

## 2.5 Taxeringsvärde för småhusenheter – några praktiska exempel

Som tidigare nämnts bygger nuvarande taxeringsmodell på att värderingen sker med utgångspunkt i värdefaktorer, dvs. egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet. Varje fastighet tillhör ett värdeområde, inom vilket värdeförhållandena i allt väsentligt skall vara enhetliga. För varje värdeområde fastställs en värdenivå för byggnaden och ett värde för normaltomen. Det sistnämnda justeras enligt vissa regler beroende på tomtmarkens storlek. När det gäller byggnaden använder man sig av tabeller för att bestämma

hur värdefaktorer som t.ex. yta, ålder och standard skall påverka taxeringsvärdet.

För att åskådliggöra hur förändringar beträffande de olika värdefaktorerna påverkar taxeringsvärdet skall i det följande redovisas några konkreta exempel. Vidare skall visas hur taxeringsvärdet förändras om samma fastighet skulle ha varit belägen i ett annat värdeområde med en annan värdenivå. Exempelen avser enbart småhus och även om det är utredningens uppgift att göra en översyn beträffande samtliga taxeringsenheter så är det främst när det gäller småhus som de olika värdefaktorernas genomslagskraft på taxeringsvärdet som har diskuterats i den allmänna debatten.

Utgångspunkt är ett friliggande småhus i sydvästra Göteborg. Tomtarealen är 952 kvadratmeter. Byggnaden, som är uppförd år 1970, har en värdeyta på 203 kvadratmeter och 35 standardpoäng. Enligt riktvärdeangivelserna är arealen för normaltomen 700 kvadratmeter och värdet för normaltomen 300 000 kr. Korrigeringsbeloppet för storleksavvikelse är 90 kr per kvadratmeter enligt tabell. Värdenivån är 5,5 (dvs. ett värde på 550 000 kr) och för åldersinverkan skall SO-tabell 80 användas. Belägenhetsfaktorn är 1,5 för strand och 1,3 för strandnära. Med nu angivna utgångspunkter blir markvärdet 322 000 kr och byggnadsvärdet 809 000 kr, dvs. sammanlagt 1 131 000 kr.

Om man – vid i övrigt oförändrade förhållanden – antar att värdeytan endast var 130 kvadratmeter skulle byggnadsvärdet uppgå till 540 000 kr. Om däremot värdeytan var 350 kvadratmeter blir byggnadsvärdet 1 335 000 kr.

Antar man att diskmaskin inte fanns och således tar bort de två standardpoäng som avser diskmaskin blir byggnadsvärdet 789 000 kr. Om man räknar med en sådan låg standardpoäng som 20 blir byggnadsvärdet 586 000 kr och om man räknar med en standardpoäng på 65 blir byggnadsvärdet 961 000 kr.

Om huset hade varit tämligen nybyggt och haft värdeår 1992 blir byggnadsvärdet 1 223 000 kr. Hade däremot huset varit äldre och haft värdeår 1960 blir byggnadsvärdet 633 000 kr.

Om fastigheten haft ett strandnära läge hade markvärdet blivit 418 000 kr och om fastigheten haft strandläge hade markvärdet blivit 483 000 kr.

Utgår man från att värdenivån endast varit 3,0 hade byggnadsvärdet blivit så lågt som 416 000 kr.

Om man i stället utgår från att fastigheten varit belägen inom ett värdeområde i Ålsten med en värdenivå på 7,5 och SO-tabell 95 blir byggnadsvärdet under i övrigt oförändrade förhållanden 1 211 000 kr. Inom det aktuella värdeområdet är normaltomtens värde 600 000 kr och korrigeringsbeloppet för storleksavvikelse 100 kr per kvadratmeter.

Markvärdet skulle således bli 652 000 kr. Belägenhetsfaktorn för strand är i området 1,6 och för strandnära 1,10. Det innebär att om fastigheten skulle ha strandläge blir markvärdet 1 043 000 kr och om fastigheten skulle ha strandnära läge blir markvärdet 717 000 kr

Slutligen skall en beräkning göras av hur högt taxeringsvärdet skulle ha blivit om fastigheten hade varit belägen på Klädesholmen i Bohuslän. Här är tomterna normalt betydligt mindre än den fastighet som använts som utgångspunkt, men på grund av en regel i 35 c § FTF skall tomtens areal bestämmas till högst två gånger normaltomten. Enligt riktvärdeangivelserna är normaltomten på 300 kvadratmeter och normalvärdet 275 000 kr. Belägenhetsfaktorn för strand är 2,0 och för strandnära 1,4. Värdenivån för småhuset är 5,0 och SO-tabell 90 skall användas. Med dessa utgångspunkter blir byggnadsvärdet 784 000 kr och markvärdet 550 000 kr, dvs. tillsammans 1 334 000 kr. Om fastigheten har strandläge blir markvärdet 770 000 kr.

Nedan visas genom en tabell vissa värdefaktors påverkan på byggnadsvärdet.

#### Vissa värdefaktors påverkan på byggnadsvärdet

Byggnadsvärde	Värdeyta	Standardpoäng	Värdeår
809 000	203	35	1970
540 000	<b>130</b>	35	1970
1 335 000	<b>350</b>	35	1970
789 000	203	<b>33</b>	1970
586 000	203	<b>20</b>	1970
961 000	203	<b>65</b>	1970
1 223 000	203	35	<b>1992</b>
756 000	203	35	<b>1960</b>
633 000	203	35	<b>1929</b>

## 2.6 Något om kritiken mot den nuvarande fastighetstaxeringen

Den kritik som riktas mot taxeringsvärdena har ofta som utgångspunkt att dessa värden har stigit på ett oacceptabelt sätt på grund av stigande fastighetspriser i områden som blivit attraktiva av olika skäl. Oftast är det fråga om områden i t.ex. skärgårdarna som har blivit attraktiva för fritidsboende men det är också fråga om ”fina” områden i framför allt storstäderna. Kritikerna menar att hänsyn i alltför stor utsträckning har tagits till ett ganska litet antal försäljningar till extremt höga priser.

Kritiken mynnar inte så sällan ut i att det blir svårt eller rent av omöjligt för åretruntboende att bo kvar i vissa områden.

En annan kritik av mera generellt slag som riktas mot fastighets-taxeringen är att lekmannainflytandet har minskat. Ett ökat lekmanna-inflytande skulle, menar kritikerna, kunna tas till vara framför allt för att bedöma vilka försäljningar som bör tas med i ortsprismaterialet och vilka som bör uteslutas.

Kritik av ett mera detaljerat slag riktas ofta mot indelningen i värdeområden och mot hur olika värdefaktorer påverkar taxeringsvärdena. När det gäller värdeområdena menar vissa kritiker att dessa är för små och att därför alltför få försäljningar påverkar de värdenivåer som bestäms. Andra menar att värdeområdena ibland är för stora och att därför värdeförhållandena inom värdeområdet inte är så enhetliga som lagen förutsätter. Det har också framförts till utredningen att ett värdeområde ibland kan omfatta dels mycket attraktiva delar, dels mindre attraktiva sådana, vilket skulle medföra att taxeringsvärdena även i de mindre attraktiva delarna av värdeområdet blir mycket höga.

Det förhållandet att justering för säregna förhållanden kan ske först om det säregna förhållandet föranleder att det med ledning av riktvärden bestämda värdet skall höjas eller sänkas med minst 50 000 kr har också föranlett kritik. Man menar att beloppet bör sänkas betydligt. Som skäl har anförts att även en mindre justering får stor ekonomisk betydelse när fastighetsskatten är så hög som den är i dag.

När det gäller taxering av småhusenheter har mycket stark kritik riktats mot belägenhetsfaktorn. Kritikerna menar att det är fel att hänsyn bara tas till hur nära stranden som fastigheten är belägen och att man inte beaktar strandens kvalitet. Detta har i vissa kustområden enligt kritikerna medfört att en fastighet som ligger nära en oattraktiv strand får ett högre taxeringsvärde än en fastighet som ligger längre från stranden men har en hänförande sjöutsikt.

Kritik har också riktats mot värdefaktorn ålder vid taxeringen av småhusenheter. Det har sagts dels att i ett mycket attraktivt område spelar åldern mycket liten roll, dels att åldersfaktorn borde få större genomslagskraft beträffande byggnader som tillkommit före år 1929 och ligger i ett icke attraktivt område. Det har också framförts att olika typer av utrustning i en byggnad påverkat taxeringsvärdena alltför mycket och att det ibland är godtyckligt vilken typ av utrustning som tillåts påverka taxeringsvärdet.

En annan värdefaktor som kritiserats är fastighetsrättsliga förhållanden. Kritiken går i huvudsak ut på att skillnaderna i taxeringsvärde inom framför allt grupphusområden blir mycket stora för annars likartade enheter, beroende på vilken klass som värderingsenheten hänförs till. I anslutning till bedömningen av fastighetsrättsliga förhållanden har kritik

även riktats mot hur indelningen av värderingsenheter i småhus respektive hyreshus sker.

När det gäller lantbruk gäller kritiken ofta att priserna och därmed taxeringsvärdena har trissats upp på grund av att personer som inte avser att driva traditionellt jordbruk köper upp mindre gårdar, framför allt i närheten av större städer. Det kan vara fråga om att lantbruken omvandlas till s.k. hästgårdar eller blir bostäder åt penningstarka personer. Vidare har det kritiserats att ortsprismetoden används vid bestämmande av marknadsvärdet av lantbruksfastigheter. Det har framförts att marknadsvärdet i stället bör bestämmas med utgångspunkt av avkastningsberäkningar. Framför allt har det dock gjorts gällande att det i många områden säljs få hela lantbruk och att det därför ofta är svårt att åstadkomma ett fullgott ortsprisunderlag för att kunna bestämma marknadsvärdet. Det har vidare framförts att vid de s.k. tillskottsförvärven är köpeskillingen betydligt högre än vid köp av hela lantbruksfastigheter och att det därför bör övervägas att ortsprismaterialet bör gallras med de köp som avser tillskottsförvärv. Kritik riktas också mot att småhusen på lantbruk jämförs med andra småhus och att fördelningen mellan mark och byggnader blir oriktig på så sätt att en alltför stor del av värdet åsätts byggnaderna.

När det gäller skogsfastigheter har påpekats att dessa köps till höga priser, där köpen finansieras genom avverkning av skogen, s.k. slaktvärdeköp.

När det gäller hyreshusen tar kritiken ofta sikte på att de s.k. krisårgångarna har blivit för högt taxerade och att vederbörlig hänsyn inte tagits till de stora vakanser som ofta förekommer. Kritikerna har framfört att det här ofta är den långa tid som förflyter mellan de allmänna taxeringarna som har visat sig vara ett problem, samtidigt som omräkningsförfarandet inte har kunnat komma till rätta med de problem som finns när det gäller taxering av hyreshus. Kritik har också riktats mot taxeringen av industrienheter som har att göra med vad som skall anses utgöra byggnad.

## 3 Fastighetstaxeringen i några andra länder

### 3.1 Inledning

Nedan kommer kort att redogöras för systemet för fastighetstaxering i de nordiska grannländerna (med undantag av Island). Även den utgående fastighetsskatten kommer i något fall att beröras. Vidare kommer den s.k. Kaliforniamodellen att kort refereras även om denna modell inte behandlar själva fastighetstaxeringen utan i stället är en modell för beräkning av ett alternativt skatteunderlag.

### 3.2 Danmarks system för fastighetstaxering

#### **Allmänt**

Gällande lag för taxering av fastigheter (lov om vurdering af landets faste ejendomme) i Danmark trädde i kraft år 1995. Lagen innebär att det sker årliga fastighetstaxeringar. Före år 1995 hade man en allmän fastighetstaxering vart fjärde år. Därutöver skedde en årlig reglering som tog hänsyn till den årliga prisutvecklingen och räknade om värdet i enlighet med denna. Systemet fungerade dåligt och ledde till att det åsatta värdet på fastigheterna steg kraftigt i samband med den allmänna taxeringen.

Övergångsregler har gällt för den nya lagstiftningen och först år 1998 har den nya ordningen helt kunnat genomföras. Målsättningen med den relativt nya lagen har varit att årliga taxeringar skall ge möjlighet till att anpassa fastighetsvärdet till förändringarna i marknadsvärdet på ett jämnt sätt och därmed motverka att det sker en kraftig ökning av värdena vid ett taxeringstillfälle. Lagen innebär förutom införande av årliga taxeringar även förändringar i taxeringsorganisationen samt förändring av överklagandeordningen för den enskilde.

En annan målsättning med den nya lagen är att det skall ske ett tidigt utskick av det s.k. värderingsmeddelandet samt att detta meddelande skall innehålla tydlig information till fastighetsägarna. Lagen syftar vidare till att bygga upp en ny struktur med ett folkvalt inslag vid taxeringen. Målsättningen har även varit att förbättra värderingen och att överklagandefrekvensen till följd härav skall minska.

### **Bestämmande av fastigheternas taxeringsvärde**

Värderingen av fastigheterna sker med utgångspunkt i värdet den 1 januari varje år. Taxeringsmeddelandet sänds ut till fastighetsägaren i maj månad detta år och det innehåller en specifikation av hur det s.k. värderingsrådet har kommit fram till taxeringsvärdet för fastigheten. Åsättandet av taxeringsvärdet sker på grundval av uppgifter i ett befintligt register och fastighetsägaren skall således inte lämna någon deklaration e.d. till myndigheterna. Uppgifter t.ex. om att renovering av fastigheten har ägt rum lämnas således inte av fastighetsägaren. I samband med ägarövergång av en fastighet skall det däremot i princip uppges vilka förändringar som har ägt rum på fastigheten. Uppgifter om fastigheterna fås även genom att uppgifter måste lämnas till ett kommunalt byggregister i samband med ombyggnad av en fastighet.

Vid taxeringsarbetet indelas landet i olika värdeområden. Värdeområdena är många, t.ex. finns det 11 värdeområden i Köpenhamn. Läget på fastigheten påverkar värdet både på marken och byggnaden.

Vid åsättandet av taxeringsvärdet fastställs byggnadsvärdet och markvärdet för fastigheten och det totala värdet fås genom att dessa båda värden läggs samman. Det beräknade värdet är en vägledning till värderingsrådet som fattar de grundläggande taxeringsbesluten.

Vid taxeringen beräknas ett värde utifrån fastighetens belägenhet, ålder, storlek och installationer m.m. Denna beräkning görs på grundval av den officiella statistiken över priser för såld egendom. Resultatet av beräkningen är emellertid enbart vägledande för värderingsmyndigheterna. Värdet korrigeras om värderingsrådet finner att särskilda förhållanden gör sig gällande. Sådana förhållanden kan vara byggnadsmässig kvalitet, belägenhet, miljöförhållanden m.m. Om värderingsrådet finner att sådana förhållanden har betydelse för värdet på egendomen korrigeras värdet för "särskilda förhållanden".

Det är således värderingsrådet som åsätter fastigheten ett taxeringsvärde. Taxeringsvärdet har betydelse för fastighetsskatten samt för beräkning av förmånsvärdet av egen bostad.



### Särskilt om markvärdet

Markvärdet består av värdet för obebyggd mark. Beträffande friliggande hus, radhus och fritidshus består markvärdet normalt av ett värde beräknat med utgångspunkt i storleken av marken samt värdet av byggrätten. Markvärdet ökar om t.ex. belägenheten är särskilt bra. Från markvärdet får vid beräkningen av fastighetsskatten göras avdrag för utgifter för vissa förbättringar, t.ex. anslutning av vatten och avlopp. Dessa förbättringar medför visserligen en ökning av markvärdet men syftet med avdraget är att denna ökning inte skall ligga till grund för ökad fastighetsskatt. Avdraget bestäms vid den första värderingen efter att arbetet har blivit utfört. Avdraget kan högst sättas till det belopp som förbättringen har kostat.

### Särskilt om byggnadsvärdet

Byggnadsvärdet för friliggande hus, radhus och fritidshus beräknas genom att man multiplicerar våningsytan med ett byggnadsvärde per kvadratmeter. Våningsplanens värde per kvadratmeter varierar beroende på om det är fråga om källarvåning, vindsvåning eller "vanlig" våningsyta. Kvadratmeterpriset bestäms utifrån vilken prisnivå fastigheter köps för i det aktuella området enligt den officiella statistiken över sålda fastigheter.

Därutöver tas hänsyn till byggnadens ålder, material och installationer m.m. Närmare bestämt beräknas kvadratmeterpriset med utgångspunkt av vad ett standardhus eller ett slags genomsnittshus kostar i det aktuella området. Vid värderingsåret 1998 skall ett fristående standardhus vara uppfört år 1965 och varken vara ombyggt eller tillbyggt. Vidare skall det i standardhuset finnas en toalett och ett badrum och huset skall ha en bebyggd area mellan 80–140 kvadratmeter. Standardhuset skall vara uppvärmt med fjärrvärme eller liknande och ha murade ytterväggar och tegelstenstak.

För att ta hänsyn till förhållandena på den enskilda fastigheten vid värderingen av egendomen är det fastlagt en rad tillägg och avdrag för avvikelser från standardhuset. T.ex. beräknas ett tillägg om fastigheten är nyare än standardhuset, dvs. uppfört efter år 1965. Ytterligare ett tillägg beräknas om fastigheten är uppförd efter år 1980. Avdrag beräknas t.ex. om taket är av eternit eller papp samt vid en viss typ av enklare uppvärmningssystem.

### **Organisationen vid fastighetstaxeringen**

Taxeringsorganisationen utgörs av 275 kommuner, 224 värderingsråd, 20 Told- och Skatteregioner samt överst Told- och Skattestyrelsen och Ligningsrådet.

Told och Skattestyrelsen administrerar fastighetstaxeringsarbetet. Ligningsrådet kan sägas motsvara Told- och Skattestyrelsens ledning och har bl.a. till uppgift att ge Told- och Skattestyrelsen direktiv till hur taxeringen skall gå till.

Det grundläggande taxeringsbeslutet fattas av värderingsrådet som består av en värderingsförman och 2 värderingsmän. Det finns 224 värderingsråd i hela Danmark. Värderingsmännen är politiskt valda och de utses för en period av fyra år. Värderingsmannen avgör om den enskilda fastigheten skall besiktigas. Värderingsrådet bistås av ett kommunalt sekretariat som upprättar underlag för beslutet och ger förslag till beslut.

Nästa beslutinstans är det s.k. Skylderådet som det finns 27 i hela landet.

Skylderådets beslut kan överklagas till Landsskatteretten och därefter kan ärendena överklagas vidare till allmän domstol, Landsretten och Högste Retten.

### **Utvärdering av den nya taxeringslagen**

Det har noterats en nedgång av antalet överklagande av beslut beträffande taxering av fastigheter. Antalet överklagande var ca 100 000 år 1992 och hade gått ned till 60 000 år 1996. En anledning till nedgången av antalet överklagande kan vara att värderingsrådet har befogenhet att rätta begångna fel.

Det har vidare konstaterats att de årliga taxeringarna ställer höga krav på administrationen av systemet. Systemet innebär vidare att även om värdetidenpunkt skall vara den 1 januari under taxeringsåret måste värderingen avse värdet ett halvår dessförinnan för att arbetet skall hinna med.

## **3.3 Finlands system för fastighetstaxering**

Fastigheter taxeras i enlighet med fastighetsskattelagen enligt de grunder som gäller för värdering av egendom i förmögenhetsskattelagen. Sambandet mellan åsättande av taxeringsvärde för fastigheter vid fastighetsbeskattningen och värdering av annan egendom enligt

förmögenhetsskattelagen har motiverats med att det är administrativt ändamålsenligt. Basen för fastighetsbeskattningen utgörs vanligen av de värden som skattestyrelsen fastställt för fastigheter vid förmögenhetsbeskattningen. Fastighetsbeskattningen år 1999 verkställs således på basis av beskattningsvärden som skattestyrelsen fastställt för fastigheter för 1998 års förmögenhetsbeskattning, normalt alltså värden per den 31 december 1998.

Grunderna för åsättande av taxeringsvärde för mark och byggnader slås fast i förmögenhetsbeskattningen i beslut av finansministeriet respektive skattestyrelsen. Beslut om åsättande av taxeringsvärde för fastigheter utfärdas varje år och är bindande mot skattemyndigheten. Om det inte har fastställts något beskattningsvärde för fastigheten i finansministeriets beslut, värderas fastigheten enligt allmänna värderingsprinciper i förmögenhetsskattelagen.

Enligt huvudprincipen i förmögenhetsskattelagen uppskattas fastigheten till det gängse värde som den hade vid skatteårets utgång i ägarens besittning och på den ort där den fanns. Med gängse värde avses egendomens sannolika överlåtelsepris. Vid bestämning av fastighetens beskattningsvärde skall beaktas den skäliga prisnivå som betalats för jämförbara fastigheter på den fria marknaden. Beskattningsvärdet bestäms särskilt för mark och byggnader. Hela fastighetens beskattningsvärde fås genom att addera ihop beskattningsvärdet för marken och beskattningsvärdet för byggnaderna. Fastighetens beskattningsvärde får inte överstiga fastighetens sannolika överlåtelsepris.

Vid bestämmande av beskattningsvärdet för mark skall beaktas fastighetens bruksändamål, läge, trafikförbindelser, lämplighet för byggnadsändamål och hur långt de kommunaltekniska arbetena framskridit.

Som beskattningsvärde för byggnader avses återanskaffningsvärdet minskat med årliga åldersavdrag. Åldersavdraget för bostadsbyggnader av trä är 1,25 procent av återanskaffningsvärdet. För bostadsbyggnader av sten är storleken på åldersavdraget 1 procent av återanskaffningsvärdet.

Jämfört med förmögenhetsskattelagens allmänna värderingsprinciper ger finansministeriets beslut mycket precis vägledning för värdering av bostadsbyggnader och andra byggnader. Återanskaffningsvärdet beräknas enligt kvadrat eller kubikmeter. Vid väsentliga avvikelser från den genomsnittliga byggnadsstandarden kan återanskaffningsvärdet på byggnaden dock höjas eller sänkas med 30 procent. Vanligtvis leder värdering av byggnader enligt finansministeriets beslut till värden som ligger på ungefär 60–70 procent av gängse värdet.

Någon regelbunden markvärdering sker inte i Finland. För tätorternas del har på basis av köpnoteringar uppgjorts s.k. tomtkartor som anger

markens pris per areal eller byggnadsrätt kvarters- eller stadsdelsvis. Tanken är att dessa värden skall motsvara ungefär 70 procent av gängse värdet. De enligt ovan beskrivna system fastställda beskattningsvärdena för bostadsfastigheter (mark och byggnad) får inte åsidosättas vid beskattningen. Skattemyndigheten får alltså inte avvika uppåt men den skattskyldige får kräva att beskattningsvärdet nedsätts. Förutsättningen är att den skattskyldige kan bevisa att skäl härför föreligger.

Fastighetsbeskattningen verkställs av lokala skattemyndigheten. Skattemyndigheten har vanligtvis till förfogande den information som behövs för verkställande och debitering av fastighetsskatten. Den skattskyldige har därför ingen allmän plikt att deklarerera. Den som är skyldig att erlägga fastighetsskatt kan söka ändring i fastighetsbeskattningen genom skriftligt rättelseyrkande. Ändring får också sökas av det skatteombud som har förordnats av den kommun där fastigheten är belägen. Rättelse framställs hos skatterättelsenämnden och nämndens beslut kan sedan överklagas till länsrätten.

Fastighetsskatt är en skatt som betalas årligen till kommunen på basis av fastighetens värde. Fastighetsskatten påförs som en procentandel av fastighetens värde i enlighet med kommunfullmäktiges beslut. Kommunfullmäktige beslutar årligen på förhand om den allmänna fastighetsskatteprocenten på hundradels procents noggrannhet.

### 3.4 Norges system för fastighetstaxering

#### **Gällande rätt**

Som huvudregel gäller att alla förmögenhetsobjekt som underlag för beskattningen skall värderas till marknadsvärdet den 1 januari det år som beskattningen skall fastställas. Enligt skattelagen § 37 är utgångspunkten att fast egendom skall värderas till antaget försäljningsvärde vid förmögenhetsbeskattningen.

Ett viktigt undantag från denna huvudregel innebär emellertid att fritidsegendomar kan åsättas ett lägre taxeringsvärde än omsättningsvärdet. Denna regel har medfört en etablerad praxis med fastställande av taxeringsvärde betydligt under omsättningsvärdet även för andra fastigheter än fritidshus.

Taxeringsvärdet får fastställas skönsmässigt av skattemyndigheterna. Någon redovisning eller deklaration krävs inte av fastighetsägarna. I Skattedirektoratets sk. Lignings-ABC har det under ett antal år getts anvisningar om att det i många fall kan vara riktigt att bestämma taxeringsvärdet för nybyggda fastigheter till 20–30 procent av inköpskostnaden för byggnad och mark. Bakgrunden till dessa riktlinjer

är att realistiska antaganden om att den generella taxeringsnivån är låg och att likställighetshänsyn kräver att samma låga nivå skall gälla även för nyproducerade bostäder. För äldre bostäder är det därför inte ovanligt att taxeringsnivån är väsentligt lägre än 20–30 procent av egendomens marknadsvärde.

Fr.o.m. intäktsåret 1983 till och med intäktsåret 1991 har gällande taxeringsvärden ökat med 10 procent årligen. För intäktsåren 1992–1994 har det inte kommit någon anvisning på några generella tillägg.

En egendoms underlag för beskattning skall fastställas genom taxering (byskatteloven § 4). Denna lags utgångspunkt är att taxering skall ske vart tionde år. Genom en lag från 1982 bestämdes emellertid att kommunen skulle ha möjlighet att justera taxeringsvärdet upp eller ned med 10 procent.

Att bostäder utgör skattepliktig förmögenhet följer av huvudregeln i förmögenhetsskattelagen.

### **Förslag till nytt system för taxering**

Den norska regeringen har föreslagit ett nytt taxeringssystem (jfr St Meld 1995–1996 nr 45 – Boligtaksering och principper for boligbeskattning). I förslaget konstateras inledningsvis att förhållandet mellan en egendoms verkliga värde och taxeringsvärdet varierar betydligt. Taxeringslösningen är i huvudsak baserad på automatisk beräkning av taxeringsvärdena på grundval av registrerade data. Det föreslås att data för taxeringarna registreras i ett särskilt basregister. Taxeringen av byggnaden tar utgångspunkt i produkten av boendeyta, kvadratmeterpris och en åldersfaktor. Kvadratmeterpriset kommer att variera efter distrikt och byggnadstyp. Taxeringen av tomt tar utgångspunkt i indelning av landet i priszoner. I varje priszon skall det bestämmas ett pris för normaltomen. Det ovan refererade förslaget har ännu inte antagits.

## **3.5 Kaliforniamodellen**

I länder där fastighetsskatt tas ut ligger som regel husens uppskattade marknadsvärde till grund för taxeringen. Det finns dock undantag – i Kalifornien antogs år 1978 en ny skattemodell där skatten sattes i relation till inköpspriset. Då modellen infördes skulle varje fastighets skatteunderlag baseras på dess uppskattade marknadsvärde år 1975 eller på köpeskillingen vid senaste försäljning om försäljningen hade skett efter år 1975. Så länge fastigheten ägs av en och samma ägare räknas skatteunderlaget upp med inflationstakten, dock maximalt med 2 procent

per år. Vid en försäljning är det dock den nya köpeskillingen som utgör det nya skatteunderlaget för den nye ägaren. Det maximala skatteuttaget begränsades till 1 procent av skatteunderlaget. Det är möjligt att sänka skatteunderlaget om man kan hävda att fastigheten sjunkit i värde. Det är dessutom tillåtet att sälja eller överlåta sin fastighet till sina barn utan att skatteunderlaget ökar. Pensionärer och handikappade har också med vissa restriktioner, rätt att ta med sig skatteunderlaget från sitt gamla hus då de flyttar. Bortsett från dessa undantag är huvudprincipen att alla ägarbyten resulterar i ett nytt skatteunderlag. Om det inte fanns några undantag skulle Kaliforniamodellen vara snarlik marknadsvärde modellen om alla hus i beståndet omsattes varje år. Det har presenterats en variant av Kaliforniamodellen i vilket underlaget alltid räknas upp med den faktiska inflationen (Nordling 1996, Beskatta efter huspriset). Dessutom tillåts i denna modell ett avdrag på en procent för att beakta husets åldrande och förslitning.

## 4 Marknadsvärde

I direktiven till fastighetstaxeringsutredningen anges ”att en utgångspunkt för utredningen bör vara att taxeringsvärdena skall avspegla marknadsvärdena”. I kapitlet belyses marknadsvärdebegreppet och dess koppling till fastighetstaxeringen. Marknadsvärdebegreppet och olika metoder att bedöma marknadsvärdet redovisas i kapitlet, dels allmänt (4.1), dels i fastighetstaxeringssammanhang (4.2 och 4.3).

### 4.1 Allmänt om marknadsvärde

Med en varas marknadsvärde (eller marknadspris) brukar avses det mest sannolika priset vid en försäljning på marknaden. Hur entydigt detta begrepp är i praktiken beror framför allt på hur homogen en vara är och på hur lätt information om rådande priser finns tillgänglig. På en välorganiserad marknad för homogena varor kan det vid varje tidpunkt bara finnas ett marknadspris. Typexemplet är börser för finansiella tillgångar eller råvaror, där informationen om rådande priser är lättillgänglig. Om det fanns flera priser samtidigt skulle det vara möjligt att göra vinster genom att köpa samma vara billigt och sälja den dyrt. Aktörerna på de finansiella marknaderna lever till stor del på att leta efter små ”hål” i prisbildningen som gör det möjligt att göra sådana vinster, t.ex. genom köp och försäljning av aktier som handlas på olika börser. I princip begränsas de prisskillnader som kan förekomma av transaktionskostnaderna för sådana operationer. Eftersom dessa, särskilt med modern informationsteknologi, är låga blir de möjliga prisskillnaderna obetydliga och det möter därför inga större praktiska problem att definiera och mäta ett entydigt marknadspris på standardiserade finansiella tillgångar.

Vanliga konsumtionsvaror intar en mellanställning. Priser kan skilja sig åt mellan olika butiker även på en homogen vara som ett kilo kaffe av ett visst märke, men prisskillnaderna begränsas av konkurrensen. Hur stora de kan bli beror också på tillgången på prisinformation och kostnaderna för enskilda konsumenter att skaffa sig information. För en homogen vara räcker det kanske med att läsa annonser. För andra varor

måste man gå till olika butiker för att jämföra kvaliteter. En viss prisspridning är därför normaltillståndet för flertalet konsumtionsvaror. Om man ändå vill tala om ett entydigt marknadspris kan man tänka på detta som det förväntade eller mest sannolika priset vid en försäljning på marknaden. I praktiken kan det t.ex. mätas som ett genomsnitt av observerade försäljningspriser.

Fastigheter ligger i andra änden av skalan från homogena till heterogena varor. I princip är varje fastighet unik. En köpare måste inspektera fastigheten på plats. Eftersom det är omöjligt att överblicka hela marknaden vid en viss tidpunkt är prisinformationen alltid ofullständig, och i princip identiska hus kommer alltid att säljas till olika priser vid en och samma tidpunkt. Prisspridningen begränsas dock av den ekonomiska betydelsen av en fastighetsaffär; det är viktigare att vara så välinformerad som möjligt när man köper ett hus än när man köper ett kilo kaffe. På andra marknader begränsas också prisspridningen av möjligheten att göra vinster genom snabba köp och försäljningar om en vara är felaktigt prissatt. För bostäder fungerar dock en sådan mekanism knappast, eftersom transaktionskostnaderna är så höga att det i normala situationer inte lönar sig att köpa hus på "spekulation" i annat syfte än att själv bo där. I än mindre grad än för vanliga konsumtionsvaror finns det således något entydigt lätt observerbart marknadsvärde för fastigheter. Snarare finns det en "marknadprisspridning". Även för fastigheter är det dock naturligt att tänka på marknadsvärdet som det mest sannolika priset vid en försäljning på marknaden, även om det inte utan vidare kan observeras och mätas. Det är också så som marknadsvärde brukar definieras i samband med fastighetsvärdering.

Värdering av fastigheter förekommer i många olika situationer. Dessa kan variera högst påtagligt från fall till fall. I normalfallet skall en eller ett fåtal fastigheter värderas. Vid fastighetstaxering skall ett mycket stort antal fastigheter värderas och taxeras i ett sammanhang, med ambitionen att anknyta till marknadsvärdet. Med hänsyn till de olika förutsättningar som finns varierar de värderingsmetoder som kan användas.

Nedan redovisas översiktligt en del grundläggande värderingsfrågor. Dessa är i sina huvuddrag generella i olika värderingssammanhang. Redovisningen omfattar även andra värdebegrepp än marknadsvärdet och en översiktlig redovisning av när de tillämpas.

I fastighetsvärdering arbetar man med i huvudsak de tre olika värdebegreppen marknadsvärde, avkastningsvärde och kostnadsvärde. De olika värdebegreppen svarar mot behovet av att uttrycka den aktuella fastighetens värde i olika situationer. Något generaliserat kan sägas att marknadsvärdet är av intresse vid överlåtelse, avkastningsvärdet vid innehav och kostnadsvärdet i en produktionssituation.



Med en fastighets marknadsvärde avses det mest sannolika priset vid en försäljning av fastigheten. Prisbildningen skall karakteriseras av att köpare och säljare varken har några speciella relationer till varandra, som t.ex. släktskap, eller befinner sig i en tvångssituation.

Med avkastningsvärdet avses det diskonterade nuvärdet av förväntade framtida avkastningar från värderingsobjektet. Nuvärdeberäkning sker till värdetidpunkten. Avkastningsvärdet är knutet till en viss investerares förutsättningar och är därför i grunden individuellt. Men man kan också tala om ett marknadsanpassat avkastningsvärde. Därmed avses att diskonteringsränta, framtida avkastning och övriga faktorer väljs så att de avspeglar den genomsnittlige marknadsaktörens sätt att kalkylera och som ligger implicit bakom de noterade marknadspriserna.

Med ett kostnadsvärde avses det värde som svarar mot investeringskostnaderna för värderingsobjektet. Vid kostnadsvärdering uppskattar man vad det skulle kosta att bygga upp ett likvärdigt objekt. Man skiljer mellan historisk kostnad (produktionskostnad), vilken definieras som den faktiska kostnad som förelåg när värderingsobjektet anskaffades, och återanskaffningskostnad (nyvärde), som motsvarar kostnaden för att ersätta tillgången med en ny av likartad beskaffenhet, samt med hänsyn till värderingsobjektets ålder och bruk. Om marknadsvärdet översteg återanskaffningskostnaden skulle nybyggande vara lönsamt, vilket skulle tendera att pressa ned marknadspriset. På en marknad i jämvikt tenderar därför marknadspris och återanskaffningskostnad att överensstämma.

På väl fungerande marknader finns det således ett nära samband mellan de tre värdebegreppen marknadsvärde, avkastningsvärde och kostnadsvärde. I en värderingssituation, där syftet är att bedöma marknadsvärdet, kan därför beräkningar av avkastningsvärde eller kostnadsvärde utgöra alternativ till metoder som mer direkt söker beräkna marknadsvärdet.

Man brukar dela in de *värderingsmetoder* som kommer till användning i tre kategorier: ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden. Valet av metod styrs bl.a. av vilka data som finns tillgängliga. Ortsprismetoden är den värderingsmetod som främst kommer till användning vid uppskattning av marknadsvärdet. Denna metod grundas på undersökning av faktiska försäljningspriser på fastigheter med jämförbar belägenhet och kvalitet i övrigt. För att få jämförbarhet används olika egenskaper hos fastigheten, t.ex. area, byggnadsarea, exploateringsgrad, hyra, driftnetto e.d.

Avkastningsmetoden innebär att man söker bestämma värdet genom en omräkning till nutid av framtida avkastningar. Metoden kräver dels en bestämning i tiden av kommande intäkter och kostnader vid fastighetens användning och eventuellt restvärde, dels ett val av diskonteringsränta.

Produktionskostnadsmetoden innebär att man söker beräkna värdet av en byggnad med utgångspunkt i vad det skulle kosta att producera en likartad byggnad. Vid beräkningen av värdet beaktas även den värdeminskning som byggnaden undergått genom ålder och bruk.

Vid värdering kan olika värderingsmetoder användas för att få fram värdet. Vill man exempelvis använda avkastningsmetoden för att bestämma marknadsvärdet måste kalkylen anpassas och marknadsmässiga parametrar tillämpas. Likaså kan produktionskostnadsmetoden användas för att få fram ett marknadsvärde då underlag kan fås av jämförbara anläggningar där uppgifter om produktionskostnader finns tillgängliga.

#### 4.1.1 Marknadsvärdebegreppet vid värdering

Begreppet marknadsvärde är centralt i fastighetsvärdering, eftersom man företrädesvis söker ett värde som är relaterat till en överlåtelsesituation. Detta innebär inte att en försäljning behöver vara direkt aktuell, men att värderingens utgångspunkt oftast är att värdet skall ha anknytning till den allmänna marknaden.

##### **Definition av marknadsvärde**

Det finns i dag ett antal definitioner av marknadsvärde. Det kan delvis förklaras av användningen av begreppet i olika situationer.

Institutet för fastighetsvärdering uttrycker i skriften "Fastighetsnomenklatur" definitionen av marknadsvärde som "mest sannolikt pris för en fastighet vid en viss angiven värdetidpunkt på en fri och öppen marknad".

Det finns en internationell och en europeisk standard enligt IVSC (International Valuation Standards Committee) resp. TEGOVOFA (The European Group of Valuers of Fixed Assets) redovisad i "Approval European Property Valuation Standards". Enligt dessa definieras marknadsvärdet som "Market value is the estimated amount for which an asset should exchange on the date of valuation between a willing buyer and a willing seller in an arm's length transaction after proper marketing wherein the parties had each acted knowledgeably, prudently and without compulsion".

I EG-direktiv angående årsredovisning inom försäkringsbolagen och enligt Årsredovisningslagen finns definitioner av marknadsvärde och "verkligt värde". Dessa ansluter i stora drag till ovan redovisade definitioner.

Innebörden av marknadsvärde är också att egendomen skall vara utbjuden till högstbjudande och att marknadsföringen skall ha gått till på normalt sätt för fastighetstypen i fråga. Vidare kan tilläggas att fråga måste vara om en överlåtelse vid vilken köpare och säljare inte har några speciella relationer till varandra som t.ex. vid släktskap eller vid köp mellan bolag med likartad ägarsammansättning. I sådana sammanhang kan nämligen prisbildningen ha styrts av för ”den allmänna marknaden” ovidkommande hänsyn. Om man skulle försälja ett flertal likartade fastigheter under en viss tid skulle säkert köpeskillingarna variera även om man alla gånger skulle sälja till den högstbjudande. Marknadsvärdet svarar då mot genomsnittet av de betalda köpeskillingarna för aktuellt objekt vid den angivna värdetidpunkten.

### Värdegrundande faktorer

Värdet på en fastighet påverkas av ett antal olika faktorer. Vid en marknadsvärdering måste bedömas vilka dessa värdegrundande faktorer är. Dess påverkan måste därefter analyseras. Vilka faktorerna är varierar naturligtvis beroende på värderingsobjektet och ibland också på värderingssituationen. Normalt har värderaren endast tillgång till information om vissa av dessa faktorer.

Nedanstående uppställning exemplifierar några faktorer som kan vara aktuella i olika situationer och för olika typer av fastigheter:

- Läget – staden/orten
- Läget – området i orten
- Läget – i området
- Läget – åtkomst, kommunikationer , service
- Läget – strand/utsikt

Områdets status

Befintlig bebyggelse

- Planförutsättningar
- Tillåten användning
- Byggrätt
- Genomförandetid i detaljplan

- Efterfrågesituation
- Konjunkturläge, ränteläge
- Inkomstutveckling

Belåningssituation/möjligheter  
Beskattning (bl.a. fastighetsskatt)  
Arbetslöshet

Exploateringsavtal  
Exploateringsgrad

Övervärde t.ex. grus, skog  
Grundförhållanden  
Avloppsförhållanden  
Miljöförhållanden  
Gatukostnader

Inskränkningar i förfoganderätt, servitut  
Upplåtna nyttjanderätter  
Andra privaträttsliga förhållanden  
Miljöskuld enligt bl.a. miljöbalkens regler

Tomtmarkstyp  
Hustyp  
Husets ålder, storlek, standard m.m.

Industrityp, area

Hyra  
Hyreskontrakt, bindningstid, ”klausuler”, m.m.  
Lokalslag  
Efterfrågan på lokaler av olika slag  
Efterfrågan på bostäder  
Vakansgrad i fastigheten och omgivningen  
Konkurrensläget i orten (hyresnivå, nybyggnation etc.)  
Drift- och underhållskostnad  
Produktionskostnad

Av exemplen framgår att en del värdefaktorer är sådana att de innebär betydande åtaganden för fastighetsägaren. Även om det är ovanligt innebär detta att en fastighets marknadsvärde kan vara negativt. Marknadens bedömning av det nödvändiga åtagandet uppfattas då som större än övriga värden för fastigheten.

## 4.1.2 Olika värderingsmetoder

Som diskuterats ovan kan olika metoder tillämpas för att bestämma marknadsvärdet. I mer komplicerade värderingssituationer är det inte ovanligt att metoderna kombineras.

Ortsprismetoden kan sägas vara en ”direkt” metod medan avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden kan sägas vara mer ”indirekta” metoder för att bestämma marknadsvärdet. Med detta avses hur nära kopplingar och bedömningar är till den allmänna marknaden.

Metoderna redovisas mer utförligt nedan. Fastighetstaxeringsmetoderna redovisas i avsnitten 4.2 och 4.3.

### **Ortsprismetoden**

Ortsprismetoden innebär att marknadsvärdet bedöms med ledning av genomförda förvärv av likartade fastigheter på en fri och öppen marknad – allmän marknad. Metoden är en ”direkt” metod genom att jämförelser eftersträvas med köp av likartade värderingsobjekt. Tillgången till en relevant köpeskillingsstatistik är avgörande för möjligheten att använda metoden och för värderingens resultat. Ortsprismetoden är den mest utnyttjade metoden för att få fram ett marknadsvärde. Den är också huvudmetoden enligt 5 kap. 5 § FTL.

Följande flöde åskådliggör hur arbetet läggs upp vid tillämpning av denna metod:

Precisering av förutsättningar  
– beskrivning av värderingsobjektet / val av värdetidpunkt  
Framtagande av ortsprisunderlag  
Analys av ortsprisunderlag  
Uppskattning av marknadsvärde

#### *Precisering av förutsättningar*

Värderingsobjektets värdebestämmande egenskaper, dvs. de s.k. värdetfaktorerna bestäms. Egenskaperna måste beskrivas i sådana termer att motsvarande data kan erhållas för jämförelseobjekten.

Värdetidpunkten, dvs. tidpunkten till vilken värdet skall hänföras, bestäms.

Härefter kan kraven ställas på ortsprisunderlaget, dvs. på jämförelsematerialet.

Vilka typer av fastigheter skall ingå?

Vilka köpetidpunkter skall användas?

Hur skall det geografiska läget avgränsas?

De krav som kan ställas på valet av jämförelseköp är i stor utsträckning beroende av hur många och vilka köp som förekommit.

#### *Analys av ortsprisunderlag*

Det framtagna primärmaterialet skall granskas objektivt med hänsyn till representativitet och jämförbarhet.

Prövningen av representativitet syftar till att klarlägga om köpskillingen påverkats av andra faktorer än fastighetens egna kvaliteter, exempelvis tvångssituationer, köp av redan arrenderad fastighet, köp genom kommunala köer eller släktskap. Endast de representativa köpen används i den vidare bearbetningen. Övriga köp bortgallras.

Prövningen av jämförbarhet syftar till att klarlägga om och hur jämförelseobjekten kan användas med hänsyn till

- Materiella skillnader           hur stora skillnader kan accepteras?
- Köpetidpunkt                    hur gamla köp kan jag använda?
- Läge                               hur långt ifrån värderingsobjektet/hur varierat läge kan accepteras som jämförelseobjekt?

Jämförelseobjekten bör givetvis materiellt, tids- och lägesmässigt överensstämja så väl som möjligt med värderingsobjektet. Genom statistisk analys (t.ex. regressionsmetoder) kan dock en vidare klass av jämförelseobjekt användas; se närmare kap. 5 och bilaga 2.

Beroende på hur man avser att genomföra värderingen kan större eller mindre avvikelser tolereras. Korrektioner kan ju göras för skillnader mellan jämförelseobjekt och värderingsobjekt.

I sammanhanget bör påpekas att om korrektioner görs kan detta höra till värderingens subjektiva del, dvs. till uppskattningen av marknadsvärdet. Om man t.ex. väljer att räkna upp köpskillningarna med konsumentprisindex till värdetidpunkten är detta att betrakta som värderarens subjektiva uppfattning om prisutvecklingen. Om korrektioner görs för materiella skillnader kan det finnas anledning att ge dessa köp en lägre vikt vid uppskattningen av marknadsvärdet.

#### **Avkastningsmetoden**

Avkastningsmetoden kan, förutom för bedömning av avkastningsvärde, användas för att beräkna marknadsvärdet. Metoden används främst vid

värdering av hyresfastigheter och industrifastigheter vars värde hänförs till dess avkastning (förvaltningsobjekt). Även vid värdering av lantbruksfastigheter används metoden, åtminstone delvis.

De uppgifter som erfordras för att tillämpa metoden för hyres- och industrifastigheter är främst:

- Hyreskontrakt och marknadshyresnivå
- Drift- och underhållskostnader
- Fastighetsskatt, tomträttsavgäld
- Räntan på lånat kapital och avkastningskrav på eget kapital (kalkylränta)

Metoden går ut på att de framtida avkastningarna diskonteras till nutid (nuvärdesberäkning). Vid värdering av hyresfastigheter används antingen direktavkastningsmetoden eller kassaflödesmetoden. Modellen styr i stor utsträckning behovet av indata.

Direktavkastningsmetoden (nettokapitaliseringsmetoden) är en ettårskalkyl där direktavkastningskravet appliceras på ett marknadsmässigt driftnetto. Det innebär att betalda priser relateras till fastigheternas driftnetton. Följande formel tillämpas:

Värde = marknadsmässigt driftnetto/direktavkastningskrav.

Det framräknade värdet justeras därefter för objektets avvikelser från marknadsmässiga förhållanden beträffande vakansgrad, över- eller underhyra etc.

I kassaflödeskalkylen görs en prognos över in- och utbetalningar under kalkylperioden. Ett restvärde åsätts fastigheten vid kalkylperiodens slut. På samma sätt som i en investeringskalkyl beräknas ett nuvärde av de förväntade framtida betalningsströmmarna.

Genom att den nuvarande fastighetsägarens förväntningar om intäkter och kostnader läggs till grund för värderingen erhålls ett individuellt avkastningsvärde. Detta enskilda avkastningsvärde kan såväl överstiga som understiga marknadsvärdet.

För att erhålla marknadsvärdet måste fastighetsmarknadens sätt att fungera studeras och förutsättningarna för gjorda förvärv av avkastningsfastigheter analyseras. En marknadsvärdeanpassning sker normalt genom att marknadsmässiga parametrar sätts in i kalkylen, vilket också brukar kallas marknadssimulering. Det innebär att kännedom måste finnas om beteendet hos dominerande investerare.

Vid värdering med kassaflödesmetod ingår en nuvärdesberäkning. Ofta väljs kalkylräntan utifrån alternativa kapitalplaceringar och med beaktande av olika placeringars specifika risker. Kalkylräntan är endast en av de parametrar som har betydelse för beräkningen av värdet. Lika viktiga är antaganden om bl.a. marknadsmässig hyresnivå, hyresutveckling och restvärde.

### **Produktionskostnadsmetoden – beräkning av tekniska nuvärden**

Beräkning av tekniska nuvärden sker genom produktionskostnadsmetoden och kan gälla byggnader och anläggningar, undantagsvis även hela fastigheter. Produktionskostnadsmetoden innebär att man dels söker nyvärdet eller återanskaffningskostnaden för byggnaden eller anläggningen, dels att man genom en reduktion av detta nyvärde med hänsyn till den värdeminskning som uppkommit genom ålder och förslitning söker finna det tekniska nuvärdet.

Återanskaffningskostnaden kan beräknas genom en indexuppräkningsmetod av den historiska produktionskostnaden för byggnaden eller genom en direkt byggnadskostnadsberäkning av en motsvarande ny byggnad.

Det tekniska nuvärdet erhålls efter en reduktion av återanskaffningskostnaden med hänsyn till aktuell förslitning m.m.

Bestämning av en fastighets värde med hjälp av produktionskostnadsmetoden kombinerat med exempelvis ortsprismetoden för marken kan tillämpas i de situationer där de vanligare värderingsmetoderna – ortsprismetoden och avkastningsmetoden – inte går att använda. Orsaken kan vara att information om marknaden eller nettoavkastningar saknas. Man kan emellertid inte vara säker på att det beräknade tekniska nuvärdet plus marken utgör marknadsvärdet. Detta kan vara såväl högre som lägre. Även för produktionskostnadsmetoden behövs därför en marknadsanpassning. Anpassningen måste ofta ske genom överväganden om skäligheten. Viss praxis, som bygger på ortsprisstudier finns. Metoden kommer i praktiken endast till användning då andra metoder inte ger tillräcklig vägledning för att bestämma marknadsvärdet.

#### **4.1.3 Utmärkande för fastighetsvärdering**

Värderarens uppgift är att utifrån vissa objektiva givna förutsättningar bestämma ett värde. Eftersom likvärdiga fastigheter ofta säljs till olika priser (se diskussionen i avsnitt 4.1) kan dock fastighetsvärdering aldrig bli en exakt vetenskap där man med bestämdhet kan säga att en värdering är helt rätt eller fel. Värderaren måste klara ut vilken värderingsmetod som kan användas och bedöma vilka värdefaktorer, såsom t.ex. arealer, markbeskaffenhet och tillåten byggnadsrätt, som är relevanta. Vid en marknadsvärdering, med ortsprismetoden eller vid marknadsanpassning av andra metoder, kan därefter priser för försålda likartade objekt (jämförelseköp) tas fram och analyseras.

Det kan konstateras att förutsättningarna endast sällan är sådana att ett flertal likartade fastigheter försäljs på en fri och öppen marknad vid



en viss given tidpunkt (värdetidpunkten). I normalfallet är det i stället värderarens uppgift att bedöma vilka köp som är mest representativa, vilka gallringar av jämförelseköp som måste genomföras och vilka korrektioner som kan behöva göras för att jämställa aktuellt värderingsobjekt med jämförelseköpet. Då detta genomförts har ett mer tillförlitligt underlag för värdebedömningen erhållits.

Det blir alltid nödvändigt att också göra bedömningar, t.ex. om hur jämförbara förutsättningarna är för värderings- och jämförelseobjektet. Vid fastighetsvärdering är det viktigt att rätt redovisa objektiva värdefaktorer och att rätt behandla tillgängligt jämförelsematerial samt därutöver på ett logiskt sätt resonera sig fram till ett rimligt värde. Om värderaren är bunden av vissa givna förutsättningar är det extra viktigt att detta dokumenteras. Även värderarens bedömningar måste tydligt redovisas. Inte minst viktigt är det att redovisa subjektiva bedömningar.

I värderingssammanhang ställs ofta frågan hur många jämförelseköp som behövs för att ett marknadsvärde skall kunna anges med tillfredsställande noggrannhet. Detta gäller främst framför allt för ortsprismetoden men också vid ortsprisrelatering/marknadsanpassning av avkastnings- och produktionskostnadsmetoden. Minsta antal jämförelseköp kan inte anges entydigt. Med få jämförelseköp är det lätt att konstatera att säkerheten i bedömningarna blir sämre. Exempelvis kan enskilda köp som ingår i ett jämförelsematerial avvika från den fria marknadens förutsättningar, utan att det alltid kan klarläggas vid gallring eller vid analys av jämförbarheten. Om jämförelsematerialet är litet blir naturligtvis risken större för att enstaka avvikande köp kan påverka slutresultatet på ett obefogat sätt. De jämförelseköp som finns måste då analyseras noggrant.

När jämförelseköp saknas måste värderaren söka andra vägar för att bedöma marknadsvärdet. Metoderna och möjligheterna varierar beroende på vilka objekt som värderas. För udda objekt kan jämförelsen behöva ske med objekt med andra värdeegenskaper men där korrektionen kan göras med hänsyn till detta. Likaså är val av värderingsmetod en viktig del i dessa bedömningar.

I andra fall kan jämförelseobjekt saknas t.ex. på marknader med stort utbud men "inga köpare". Även i det omvända fallet med stor efterfrågan men "inga säljare" kan jämförelseobjekt saknas. Ofta kan tidsfaktorn vara av avgörande betydelse för att köpare och säljare skall vara överens om värdenivån.

Värderarens uppgift att bedöma ett marknadsvärde vid given tidpunkt måste lösas genom att urvalskretsen för jämförelseobjekt utökas (geografiskt och egenskapsmässigt) samtidigt som skillnaderna måste beaktas.

Ibland tillämpas i värderingssammanhang att ett bedömt marknadsvärde anges inom ett intervall (i procent eller med ett belopp, t.ex. 600 000 +/-5 % eller 600 000 +/-30 000). Denna angivelse är då ett uttryck för den osäkerhet som gäller för värderingen i fråga. När värderingen grundas på statistisk analys framkommer ett mått på osäkerheten (i form av ett s.k. konfidensintervall) som ett direkt resultat av analysen.

Den som beställer eller på annat sätt ger förutsättningarna för värderingen kan ange om intervall för värderingen skall gälla. Enligt värderingspraxis skall vid marknadsvärdering klart dokumenteras om sådana eller andra likartade förutsättningar skall gälla i det enskilda fallet. Sådana förutsättningar kan påverka omfattningen av de insatser som värderaren lägger ner och därmed även ambitionsnivån vid själva värderingen.

### **Jämförelser mellan beräknade värden och faktiska köp**

I den allmänna debatten förekommer ibland jämförelser mellan beräknade marknadsvärden och faktiska köp. Det bör då framhållas att köpeskillingen för en enstaka fastighet inte utan vidare kan ses som ett mått på marknadsvärdet. För det första kan köpeskillingen ha påverkats av särskilda förhållanden, såsom släktskap eller speciella betalningsvillkor. För det andra kan köparens och säljarens bristande överblick över marknaden göra att både topp- och bottenpriser förekommer. Således kan olika köpare och säljare ha olika bråttom och olika stort intresse av att komma till avslut; det kan finnas särskilt tvingande skäl till försäljning eller köp vid en viss tidpunkt. För det tredje kan ett objekt ha speciellt affektionsvärde för en viss person. Först om ett antal "normala" försäljningar föreligger kan någorlunda tillförlitliga slutsatser dras om transaktionsprisernas nivå och spridning. Om marknadsvärdet definieras som det mest sannolika priset vid en försäljning på marknaden kan det mätas med genomsnittet av de observerade priserna. Ju mer spridda de observerade priserna är desto mer otillförlitligt är genomsnittspriset som mått på marknadsvärdet.

### **Analys av köpeskillingsstatistik**

Eftersom varje fastighet är unik kan man aldrig hitta exakt likvärdiga jämförelseobjekt. Jämförelser måste i praktiken baseras på ett antal värdefaktorer (t.ex. bostadsyta) som observeras för varje fastighet. Värderaren måste översätta skillnader i de olika värdefaktorerna (t.ex. en

extra kvadratmeter boyta) till skillnader i marknadsvärde. Av intresse är således att undersöka olika värdefaktors påverkan på köpeskillingar. För att detta skall vara möjligt krävs enhetlig informationsinsamling av jämförelse- och värderingsobjekten. Det gäller således att finna prisvariationer av den aktuella värdefaktorn med övriga värdefaktorer opåverkade ("allt annat lika"). Oftast är det helt nödvändigt att undersöka ett större material med flera värdefaktorer i ett sammanhang. Ett systematiskt sätt att göra detta är den s.k. hedoniska metoden. Den består av en statistisk analys, multipel regressionsanalys, där man utifrån ett givet datamaterial med transaktionspriser och värdepåverkande faktorer söker finna ett samband som förklarar de observerade priserna så väl som möjligt. Resultatet uttrycks i form av en ekvation. I enklaste fall kan den vara linjär. Priset uttrycks då som summan av bidragen från de olika värdepåverkande faktorerna, där varje faktors bidrag utgörs av dess värde (t.ex. boyta eller ålder) multiplicerad med en koefficient. Tolkningen av en sådan koefficient är alltså värdeökning ("marginalpris") per ytterligare enhet av värdefaktorn.

Den hedoniska modellen redovisas i detalj i bilaga 2 i samband med utvärdering av taxeringsvärdenas precision för småhus.

## 4.2 Fastighetstaxering

### 4.2.1 Marknadsvärdebegreppet inom fastighetstaxeringen

Marknadsvärdet utgör enligt nuvarande regler grund för att bestämma värdet vid fastighetstaxering. Enligt direktiven för utredningen skall taxeringsvärdena som hittills avspeglar marknadsvärdena.

Fastighetstaxeringen skiljer sig från annan fastighetsvärdering främst genom att en förutsättning är att alla fastigheter inom aktuell typ skall värderas i ett sammanhang. Ambitionsnivån måste anpassas till de resurser som sätts av för ändamålet. Värdebegrepp och värderingsmetoder har dock stora likheter med individuell fastighetsvärdering som redovisats ovan i avsnitt 4.1.

#### **Historik om marknadsvärde i fastighetstaxeringssammanhang**

Sedan 1975 års allmänna fastighetstaxering har termen marknadsvärde använts i fastighetstaxeringssammanhang.

Marknadsvärdebegreppet infördes i taxeringssammanhang efter att begreppet under 1970-talet hade införts som värderingsgrund vid annan

modern lagstiftning inom fastighetsvärderingsområdet. Detta gällde t.ex. i expropriations – och fastighetsbildningslagstiftningen.

Det modernare uttrycket hade tillkommit genom systematisk utveckling på begreppssidan inom värderingsteorin. I realiteten hade en värdering med ledning av marknadsvärden skett i fråga om det övervägande antalet fastighetstyper och fastigheter fr.o.m. 1970 års allmänna fastighetstaxering. De beräkningar och rekommendationer som tillämpas beträffande taxeringsvärdenivån, grundade sig på en genom tillämpning av ortsprismetoden bestämd marknadsvärdenivå.

I och med införande av ”marknadsvärde” även i terminologin ersattes begreppet ”allmänt saluvärde”. Detta begrepp hade i sin tur använts från 1920-talet.

De båda begreppen var i princip överensstämmande enligt 1971 års fastighetstaxeringsutredning. De tidigare beskrivningarna av metoder m.m. och den allmänna värderingsgrunden, kunde i princip behållas.

### **Hur bestäms marknadsvärdet / basvärdet vid fastighetstaxering**

Värderingen vid fastighetstaxering anknyter i stor omfattning till de generella regler som gäller vid individuell marknadsvärdering.

Också samma metoder kan och behöver användas för att bestämma marknadsvärdet. Naturligtvis måste rutiner och ambitionsnivå anpassas till de begränsade resurser som avsätts för ändamålet.

Enligt 5 kap. 2 § FTL skall basvärdet bestämmas till det belopp som motsvarar 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde. För omräkningen finns motsvarande reglering i 16 A kap. 2 § FTL. Där anges att det genomsnittliga förhållandet mellan taxeringsvärdena och marknadsvärdena skall vara 0,75 inom ett prisutvecklingsområde.

I 5 kap. 3 § första stycket FTL regleras vad som avses med marknadsvärde. Därutöver regleras i andra till fjärde styckena vissa förutsättningar som skall gälla för att åsätta taxeringsvärden. Sålunda avses med marknadsvärdet för en taxeringsenhet det pris som den sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden. Värderingen skall grundas på de belåningsförhållanden som normalt gäller för likartade fastigheter. I sammanhanget konstateras att det har diskuterats hur förändrade regler för räntebidrag påverkar fastighetstaxeringen. Eftersom taxeringen grundas på normala belåningsförhållanden beaktas inte förändringen av räntesubventionen specifikt i fastighetstaxeringen. I den mån som de ändrade reglerna också påverkat marknadsvärdena får detta naturligtvis genomslag på taxeringsvärdena. Så torde också ha varit fallet, åtminstone på vissa marknader.

I andra stycket finns ett undantag från regeln att marknadsvärdet skall vara utgångspunkt. Där anges nämligen att vid värderingen inte skall beaktas andra privaträttsliga förpliktelser än sådana som gäller enligt servitut och liknande eller som enligt tomträttskontrakt gäller om markens utnyttjande. Denna fråga behandlas i kap. 8.

I 5 kap. 4 § FTL regleras vidare vilket år – nivåår – som basvärdet skall knytas till. Marknadsvärdet skall nämligen bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före det år då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten sker.

### **Säkerhetsmarginal vid fastighetstaxering**

Vid fastighetstaxering anges i fastighetstaxeringslagen den särskilda förutsättningen att taxeringsvärdet skall motsvara 75 % av marknadsvärdet (enligt 5 kap. 2 § FTL).

Inför 1975 års allmänna fastighetstaxering behandlades nivåbestämningen i betänkandet SOU 1973:4. Beträffande taxeringsvärdenivåns höjd konstaterade Fastighetstaxeringsutredningen att, om det varit möjligt att exakt förutse fastigheternas pris vid försäljning under normala förhållanden, hade det inte funnits anledning att bestämma ett lägre taxeringsvärde på fastigheterna än som fullt ut motsvarar försäljningspriset. I fråga om fastigheter kan man, anförde utredningen, över huvud taget inte tala om deras verkliga eller sanna värde. Köpeskillingarna kommer även under normala förhållanden att variera inom vissa gränser. Mot bakgrund av en statistisk bearbetning föreslog Fastighetstaxeringsutredningen en generell taxeringsvärdenivå på 75 eller 80 %. Bakgrund till förslaget var att den osäkerhet vid taxeringen som förelåg inte motiverade lägre nivå än 75 %. Å andra sidan ansåg utredningen att en högre nivå än 80 % fick anses utesluten med hänsyn till den påvisade spridningen av taxeringsvärdena kring genomsnittet för vissa fastighetskategorier. Utredningens förslag ledde till en generell taxeringsvärdenivå på 75 %. Efter att reglerna överförts från KL till FTL inför 1981 års allmänna fastighetstaxering har avsteg från 75 procentsnivån inte aktualiserats.

Avsikten med taxeringsvärdenivån har således varit att den skulle vara en säkerhetsmarginal i förhållande till taxeringsenhetens marknadsvärde. När en säkerhetsmarginal används sker det oftast mot bakgrund av att en osäkerhet finns vid bedömning av marknadsvärdet. En angiven säkerhetsmarginal påverkar ofta insatserna vid själva värderingsförfarandet. Så är fallet vid fastighetstaxeringen.

Utredningens utgångspunkt är i enlighet med direktiven att marknadsvärdet skall styra taxeringsvärdet. Som en del i nivåläggningen

anpassas med nuvarande regler taxeringsvärdena till lagreglerade 75 %. Enbart reduktion av taxeringsvärdena, utan att ange en grund för reduktionen, har begränsad betydelse ur värderingssynpunkt. Som grund för beskattningen har reduktionen också begränsad betydelse då i stället skattesatser kan anpassas.

En anledning till att överväga nivån är taxeringsvärdets användning också i andra sammanhang. Detta med hänsyn till taxeringsvärdet som ett officiellt framtaget värde. En annan viktig utgångspunkt är att föra ett resonemang om att se reduktionen som en säkerhetsmarginal. Då är det rimligt att ifrågasätta även vilken nivå som skall gälla. Underlag till en sådan bedömning finns dels i utredningens statistiska bearbetning, dels i provvärderingsresultat. I sammanhanget kan konstateras att osäkerhet finns vid bedömning av marknadsvärden vid all värdering.

Nivån för taxeringsvärdena medför att i stort sett alla fastigheter åtminstone kommer att ha ett lägre taxeringsvärde än marknadsvärdet (vid värdetidpunkten). Den osäkerhet som ändock finns medför att inte alla fastigheter kan ha ett taxeringsvärde som motsvarar 75 % av marknadsvärdet.

Fördelen med att bibehålla 75 procentsnivån är bl.a. att nivån i sig är väl känd. Därför bör det finnas starka skäl för att ändra förutsättningen. Med hänsyn till den spridning som också förekommer i taxeringsresultatet är det inte orimligt att en reduktionen skall finnas som en säkerhetsmarginal. Vid fastighetstaxering skall hela beståndet av en fastighetstyp värderas. Nivån kan då också ha betydelse för ambitionsnivån.

## 4.3 Närmare om de olika värderingsmetoderna inom fastighetstaxeringen

### 4.3.1 Gällande bestämmelser

Av lagregleringen i FTL följer att marknadsvärdet skall utgöra grund för fastighetstaxering. Som anförts ovan skall någon säkerhetsmarginal inte användas då marknadsvärdenivån bestäms. Säkerhetsmarginalen för taxeringsvärdet ligger i stället i valet av taxeringsvärdenivå.

Enligt 5 kap. 5 § FTL skall marknadsvärdet i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Härvid skall inte beaktas sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset. Då fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet beräknas med ledning av en avkastningskalkyl. Till grund för kalkylen läggs bl.a. byggnads återstående varaktighetstid och den förräntning av insatt kapital, som man allmänt räknar med vid köp av fastigheter av ifrågavarande slag (avkastningsmetoden).

Ger inte heller avkastningskalkylen den ledning som behövs kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsmetoden).

I 6 § regleras närmare hur det tekniska nuvärdet skall bestämmas. Detta värde skall bestämmas genom att återanskaffningskostnaden för byggnad eller markanläggning multipliceras med en nedräkningsfaktor. Denna faktor skall bestämmas så att man därigenom beaktar den värdeminskning som har uppkommit mellan det år då anläggning kunde tas i bruk (nybyggnadsåret) och andra året före taxeringsåret. Med återanskaffningskostnaden för byggnad avses kostnaden för att under andra året före taxeringsåret uppföra en motsvarande anläggning. Kostnaden kan bestämmas antingen genom en beräkning grundad på erfarenheter om byggnadskostnadernas storlek detta år, eller genom en omräkning av den faktiska byggnadskostnaden med en omräkningsfaktor. Denna faktor skall bestämmas så att man därigenom beaktar ändringen i byggnadskostnad mellan nybyggnadsåret och andra året före taxeringsåret

Fastighetstaxeringen följer i sina grundläggande delar annan fastighetsvärdering. Det finns dock skillnader mellan individuell fastighetsvärdering och fastighetstaxering. Av ovanstående redovisning av värderingsgrunder framgår att vid en fastighetsvärdering görs en värdebedömning på ett enstaka objekt. Man försöker då hitta jämförelseköp som är så likartade som möjligt. Likaså kan jämförelseköpen/objekten analyseras så att eventuella avvikelser kan

beaktas/bedömas. Så långt det är möjligt beaktas faktorer som är avgörande för marknaden.

Vid fastighetstaxering skall i motsats till individuell fastighetsvärdering ett mycket stort antal fastigheter taxeras/värderas. I princip skall alla fastigheter taxeras och även viss lös egendom. Därmed skall under en kort period ett mycket stort antal fastigheter taxeras. För att möjliggöra detta måste värderingsmomenten i själva taxeringen begränsas. I stället koncentreras värderingsinsatserna till ett förberedelseskede.

Det avgörande är då att utifrån ett referensmaterial hitta generella metoder för taxeringen. Taxeringen skall genomföras på av fastighetsägarna inlämnade uppgifter. Eftersom taxeringen berör så många människor är det viktigt att regelverk och förutsättningar finns tillgängligt på ett överskådligt sätt.

#### 4.3.2 Förberedelser inför fastighetstaxering – provvärdering

FTL och FTF skall kompletteras med föreskrifter och rekommendationer. För att ge underlag och förutsättningar för detta bedrivs hos skatteförvaltningen och lantmäteriverket ett förberedelsearbete. Förberedelserna redovisas kortfattat nedan. Dessa behandlas även i kap. 9 och 18.

Vid förberedelsearbetet skall underlag tas fram som gör det möjligt att bestämma riktvärdena i enlighet med reglerna i FTL. Det framtagna materialet skall göra det möjligt att bestämma riktvärdet, dvs. till 75 % av marknadsvärdet två år före taxeringsåret.

Förberedelsearbetet sker i två etapper. I den första företas de särskilda förberedelseåtgärder som behövs i fråga om användningen av de värderingsmetoder som skall tillämpas för respektive taxeringsomgång. Förslag till riktvärdekartor med indelning i värdeområden och riktvärdeangivelser tas fram.

I nästa steg sker en kontroll av förslagen till riktvärdekartorna med den föreslagna indelningen i värdeområden och riktvärdeangivelser (provvärdering). Undersökningen sker med utgångspunkt från de köp (provvärderingsobjekt) som skett under nivååret och därutöver ytterligare under två år.

Den provvärdering som först sker syftar dels till att testa de föreslagna riktvärdekartorna, dels till att pröva de preliminära föreskrifter om klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder och värdetabeller m.m., som då finns.



Vid provvärderingen analyseras de ingående köpen (varje köp) på så sätt att värdefaktorerna som är knutna till köpet och de föreslagna riktvärdena ställs i relation till köpeskillingen. Markvärdet och byggnadsvärdet bearbetas separat. Värdena summeras därefter till ett basvärde. Basvärdet ställs sedan i relation till en omräknad köpeskillig. Den omräknade köpeskillingen korrigeras för olika värdetidpunkter i provvärderingsmaterialet.

Inom värdeområdet beräknas medeltal. Viktiga värderingstekniska moment är att välja värdefaktorer som är mätbara och som avspeglar marknadsförutsättningar. Därefter skall värdeområdena avgränsas så att valda värdefaktorer så bra som möjligt avspeglar aktuella köp.

I RSV:s handbok förberedande åtgärder (AFT 96 och 98) redovisas i en översikt att provvärderingen består av följande arbetsmoment vid taxering av småhusenheter. Vid taxering av övriga enheter genomförs motsvarande moment anpassade till de skilda förutsättningarna:

- Översyn av värderingsmetoderna för småhusenheter
- Insamling och bearbetning av ortsprismaterial
- Förslag till indelning i värdeområden
- Förslag till riktvärdeangivelser för värdeområdena
- Provvärdering
- Beslut och redovisning av riktvärdekarta och tillhörande provvärderingar och kontrollvärdering.

Under förberedelsearbetet görs en värdeområdesindelning och värdenivåer inom de olika värdeområdena bestäms (nivåläggning). Genom förfarandet avses att inom vissa toleransnivåer finna former för att basvärden/taxeringsvärden skall kunna åsättas så att riktvärdena vid normala förhållanden motsvarar 75 % av marknadsvärdet. Anknytning sker till aktuellt nivåår. Vid nivåläggningen måste bedömningarna grundas på allt tillgängligt, men relevant jämförelsematerial. I uppgiften ingår bedömningar som kräver kompetenta värderare och kunskap om förhållandena på orten. Uppgiften blir mer avancerad, men också föremål för fler bedömningar om det finns endast få köp. I de fallen behöver ett antal olika jämförelser göras. Dessa varierar från fall till fall. Exempelvis kan vid nivåläggning av småhus i en mindre tätort jämförelse ske med småhusförsäljningar i likartade/jämförbara orter i en annan del av länet. Det kan i andra situationer, exempelvis vid taxering av köpcentra vara nödvändigt att söka jämförelser inom ett betydligt större område, eventuellt inom hela landet. Vid nivåläggning i dessa situationer skall även annan relevant information beaktas när det är möjligt.

Något om värdering då jämförelseobjekt saknas belyses allmänt i avsnitt 4.1.3.

Vid taxering i situationer då relevant jämförelsematerial saknas, t.ex. på grund av att köpare saknas i en ort med nedläggningsproblem, är det ibland nödvändigt att göra skälighetsbedömningar som går utöver "historiska marknadsnivåer". Här kan ifrågasättas hur lågt marknadsvärdet är, eller hur lång tid det tar innan en ny nivå etablerats där köpare och säljare är överens.

Det omvända förhållandet kan gälla även för unika, eftertraktade objekt som inte bjuds ut på allmänna marknaden.

### 4.3.3 Tillämpning av ortsprismetoden vid fastighetstaxering

Ortsprismetoden är huvudmetoden enligt 5 kap. 5 § FTL för att bestämma marknadsvärdet. Detta sker med ledning av genomförda förvärv av likartade fastigheter på en fri och öppen – allmän marknad. Metoden redovisas närmare under avsnitt 4.1.1 ovan och används på motsvarande sätt inom fastighetstaxeringen.

Tillgången till en relevant köpeskillingsstatistik är avgörande för möjligheten att använda metoden och för värderingens resultat. Inte minst vid fastighetstaxering ställs ofta frågan hur många jämförelseköp som behövs för att ett marknadsvärde skall kunna anges. Ett entydigt svar eller en miniminivå kan inte ges. Det måste bli en avvägning mellan antal köp, hur likartade köpen är, vilka möjligheter som finns att analysera och "likrikta" färre eller enstaka jämförelseköp, m.m. Av avgörande betydelse är i detta fall möjligheterna att dels anpassa värdeområdenas storlek, dels möjligheterna att analysera jämförelsematerial över flera värdeområden. Se vidare i avsnitt 9.3.7.

#### **Analys av ortsprisunderlag**

Det framtagna primärmateriallet skall granskas objektivt med hänsyn till representativitet och jämförbarhet. Detta genomförs på motsvarande sätt som annan marknadsvärdering med ortsprismetoden. Se avsnitt 4.1.1.

Förfarandet tillämpas vid förberedelsearbetet inför fastighetstaxeringen på sätt som redovisas ovan, se avsnitt 4.3.2.

### Ortsprismetoden relaterad till avkastningssituationer

Även då ortsprismaterial inte kan användas för att direkt bedöma fastigheternas marknadsvärde kan ett representativt ortsprismaterial användas för att bedöma värdet på exempelvis hyreshus eller andra objekt där avkastningen är en viktig värdefaktor och en viktig "bärare" av marknadsvärdet. Man brukar i det sammanhanget tala om en ortsprisrelaterad avkastningsmetod. Genom förfarandet med ursprunglig koppling till ortspriset men värdet relaterat till avkastningsfaktorer borde metoden i stället kallas för "avkastningsrelaterad ortsprismetod". Metoden är egentligen en utvecklad ortsprismetod där hyran är normeringsfaktor.

I förberedelsearbetet för hyreshus och vissa industrifastigheter används det tillgängliga ortsprismaterialet för att fånga den aktuella marknadsvärdenivån. Marknadsvärdet relateras i fastighetstaxerings-sammanhang till utgående bruttohyra (vid marknadsvärdering av enskilda objekt beaktas normalt nettohyran). Med bruttokapitaliseringsfaktorer fångas värdefaktorn ålder upp och används för att bygga upp ett tabellverk för den praktiska taxeringen (relativ kapitaliseringsfaktor). Läget fångas upp med en nivåfaktor och redovisas i ett tabellverk. Bruttokapitaliseringsfaktorn och nivåfaktorn bestäms via provvärderingen med ledning av jämförelseköp. Mot bakgrund härav skulle metoden kunna kallas bruttohyresmetoden.

Inslag av avkastningsmetod finns för skogsfastigheter och för skogsdelen i lantbruksfastigheter. Avkastningsmetoden används för att i tabellform konstruera relativa tal som grund för fastighetstaxeringen. Marknadsvärdeanpassning görs genom jämförelse med faktiska försäljningar. Denna sker vid nivåläggningen.

#### 4.3.4 Avkastningsmetoden

Ren avkastningsmetod kan användas för att beräkna marknadsvärdet. Ibland sorteras metoder där ett ortsprismaterial normerats till avkastningsfaktorer (enligt ovan) under avkastningsmetoden. Med en mer strikt tillämpning enligt ovan konstateras att vid fastighetstaxering används avkastningsmetoden i relativt begränsad omfattning.

När en mer renodlad avkastningsmetod används vid fastighets-taxering ingår vid värderingen en nuvärdesberäkning. Vid denna bedömning är kalkylräntan en viktig faktor

Kalkylräntefoten är en mycket betydelsefull faktor vid beräkning av avkastningsvärden.

### 4.3.5 Produktionskostnadsmetoden – beräkning av tekniska nuvärden

Vid fastighetstaxeringen används metoden vid värdering främst av vissa industrifastigheter.

Enligt FTL skall, som redovisats ovan, produktionskostnadsmetoden användas om inte andra metoder inte ger tillräcklig vägledning. Metoden redovisas i avsnitt 4.1.1.

Även för produktionskostnadsmetoden behövs därför en marknadsanpassning. Anpassningen måste ofta ske genom överväganden om branschens lönsamhet. Viss praxis, som bygger på ortsprisstudier kan användas.

### 4.3.6 Referensmaterial

För att kunna bestämma marknadsvärdet behövs underlag i form av prisstatistik. Uppgifterna behövs för direkt användning vid ortsprismetoden, men används även för övriga metoder när dessa marknadsanpassas – ortsprisrelateras.

För fastighetstaxering används det ortsprismaterial som finns tillgängligt i LMV:s fastighetsprisregister.

Detta upprättas med ledning av de uppgifter ur lagfartsansökningar som redovisas av inskrivningsmyndigheterna. Lagfartsuppgifterna kompletteras med uppgifter om bl.a. ägarkategori, areal, typ av fastighet och andra uppgifter t.ex. uppgifter om byggnadernas storlek och ålder.

SCB:s officiella prisstatistik grundas på data från fastighetsdatasystemet och ger en uppfattning om vilka genomsnittliga höjningar av taxeringsvärdena som kan förväntas. Däremot kan inte ur den officiella statistiken utläsas vilka förändringar av taxeringsvärdenivån som kommer att erfordras inom enskilda värdeområden.

Enligt 5 kap. 5 § FTL skall vid bestämmande av marknadsvärdet vid tillämpning av ortsprismetoden inte beaktas sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset. Icke representativa köp skall således gallras bort ur ortsprismaterialet. Bortgallringen av icke representativa köp sker dels under insamlingen, dels vid granskningen av ortsprismaterialet.

De köp som skall ligga till grund för valet av riktvärdeangivelse skall vara representativa. För att bedöma representativiteten hos köpen i fastighetsprisregistret måste dessa gås igenom. Köp där speciella relationer mellan köpare och säljare eller andra särskilda omständigheter i hög grad kan ha påverkat priset skall i princip gallras bort.

Även i andra situationer kan finnas problem med att köp som inte sker på en fri och öppen marknad faktiskt kan påverka en marknadssituation. Ett ofta relaterat exempel på detta är när kommunen säljer obebyggda tomter. Hur tydlig påverkan är varierar högst påtagligt mellan kommunerna. Avgörande är oftast hur stor den fria och öppna marknaden är, hur efterfrågesituationen i orten ser ut, jämförbarhet avseende läge m.m. Kommunens försäljningar kan dels påverka prisnivån direkt, dels påverka indirekt genom att också andra köp anpassas till kommunens nivå. Vid en indirekt påverkan har marknaden faktiskt påverkats. Då skall inte heller köpen gallras. Ett svårt läge uppkommer om ”marknaden” enbart består av exempelvis kommunala försäljningar.

Den fria och öppna marknaden kan förutsättas anpassa sig efter de förutsättningar som gäller i den specifika situationen. Den principiella uppbyggnaden också för fastighetstaxeringen bör därför vara att söka jämförelseköp i den fria och öppna marknaden. Det bedöms därför inte principiellt riktigt att beakta t.ex. slätköp. I speciella situationer där tillräcklig ledning inte kan fås ur ett gallrat jämförelsematerial är det värderarens uppgift att i tillgängligt material i övrigt och med erfarenhet om marknadssituationen göra generella bedömningar när värdenivån bestäms och när tabeller upprättas m.m. Extra viktigt är då att dokumentera vilka faktorer som ligger till grund för bedömningen. Denna fråga kommer att närmare behandlas i samband med lantbrukstaxeringen, där slätköp är vanligt förekommande.

#### 4.3.7 Gallring

Utgångspunkter för gallringen är att det återstående materialet skall vara så rättvisande som möjligt. Med rättvisande avses att köp där ”marknadens” villkor styrt skall ingå i materialet. Köpeskillning som under senare tid har erlagts för en viss fastighet kan inte utan vidare anses som ett exakt uttryck för marknadsvärdet. Frånsett att köpeskillningen kan ha påverkats av särskilda förhållanden, såsom släktskap, affektionsvärde o.d., kan den vara ett toppris eller ett bottenpris, som inte motsvarar det verkliga marknadsvärdet. Sådant pris kan föranledas av speciella omständigheter beträffande försäljning eller köp vid en viss tidpunkt, av ett obetänksamt ingånget avtal m.m. Först om ett någotsånär tillräckligt antal olika försäljningar föreligger, om vilka anledning inte finns att anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på prisbildningen, kan en tillförlitlig slutsats dras angående ett normalt värde i handeln, dvs. marknadsvärdet.

Det är således de representativa köpen som skall läggas till grund för taxeringen. Dessa skall tas fram genom tillämpning av allmänt vedertagna utgallringsprinciper. Det totala antalet frivilliga köp – och för lantbruksegendom även ensidiga fastighetsregleringar som bygger på frivilliga överenskommelser om ersättningarna – skall således bli föremål för en granskning med syfte att gallra bort alla köp som inte kan anses som representativa.

I 1 A kap. FTF och RSV:s handbok för gallring (1997) redovisas generella och särskilda utgallringskriterier och hur gallringen dokumenteras. Vägledning ges även om vilka gallringssituationer som normalt förekommer.

De generella utgallringskriterierna är enligt handboken:

- Transportköp

- Tvångsförvärv

- Exekutiva försäljningar

- Orena köp såsom

  - Släktköp

  - Köp mellan moderbolag och dotterbolag

  - Försäljning av andel av fastighet till person som redan äger andel

Enligt handboken föreligger annan intressegemenskap mellan köpare och säljare för köp med:

- Lågt värde/ Andelsköp

- Främmande egendom/ Avvikande användningssätt

- Osäkra värdeförutsättningar vid köpetillfället

- Extremt låg/hög K/B

Utöver de generella utgallringskriterierna anges i handboken särskilda utgallringskriterier. För t.ex. småhus ges särskilda utgallringskriterier som motiveras av att granskningsförfarandet skall kunna förenklas utan att kravet på noggrannhet eftersätts. Detta är möjligt när tillgången på köp är stor – som normalt är fallet beträffande bebyggda småhusenheter. Då bör alla köp vars representativitet kan ifrågasättas gallras bort liksom köp där tveksamhet kan råda om de registrerade uppgifterna om värdefaktorer var riktiga vid köpetillfället.

För den generella gallringsgrunden extrema köp skall enligt handboken direkt gallring ske av köp som inte har ett K/B inom intervallet 0,5 till 5,0. Med hänsyn till tillgången på köp skall den generella gallringen för lantbruk och hyresfastigheter ske först sedan vissa korrigeringar och kontroller gjorts. Även i andra fall när antalet köp är begränsat såsom t.ex. beträffande de fåtaliga köpen av obebyggda småhusenheter och industrifastigheter kan det vara motiverat att även analysera mindre representativa köp. De avvikelser eller oklarheter som finns om representativitet måste då på något sätt beaktas.

Gallring av provvärderingsmaterial dokumenteras genom anteckningar i föreskriven förteckning, för att underlätta eventuella framtida granskningar och genomgångar.

## 5 En statistisk utvärdering av bas- och taxeringsvärdenas precision

### 5.1 Inledning

Utredningen har låtit göra en statistisk utvärdering av bas- och taxeringsvärdenas precision. Syftet med utvärderingen är i första hand att ta reda på om dagens regler för fastighetstaxering leder fram till det avsedda förhållandet att en fastighets basvärde skall utgöra 75 procent av dess marknadsvärde. Med hjälp av beskrivande statistik har utredningen vidare försökt bedöma om taxeringen fungerar olika bra för olika fastighetstyper.

När det gäller taxeringen av småhus har utredningen också låtit genomföra en mer omfattande statistisk utvärdering. Den har syftat till att undersöka om det förekommer systematiska fel i småhusens basvärden och till att bedöma om omräkningsförfarandet fungerar tillfredsställande. Vidare har undersökts om nuvarande uppsättning värdefaktorer på ett tillfredsställande sätt fångar upp förhållanden av betydelse för fastighetens marknadsvärde samt om standardpoängsättningen är rimlig. Även frågan om det finns någon signifikant skillnad i marknadsvärden mellan permanent- och fritidsfastigheter i jämförbara lägen och med likvärdig standard har undersökts. Resultaten av denna mer omfattande analys presenteras endast kortfattat i detta kapitel. En utförligare redovisning ges i bilaga 2.

Den statistiska utvärderingen, till den del den avser småhus, är baserad på uppgifter som fastighetsägarna lämnar i samband med den allmänna fastighetstaxeringen, vilket bl.a. inkluderar uppgifter om husets standard såsom boyta, samt på uppgifter om basvärden och priser på försålda fastigheter. Den statistiska utvärderingen av övriga fastighetstyper är baserad enbart på uppgifter om överlåtelsepriser och basvärden på försålda fastigheter. Endast marknadsmässiga överlåtelsepriser inkluderas.



Det bör framhållas att det med statistiska metoder inte utan osäkerhet går att avgöra om basvärdet korrekt återspeglar marknadsvärdet i varje enskilt fall. Även med individuella värderingar är detta svårt. Syftet med denna utvärdering är i första hand att med statistiska metoder undersöka om det finns systematiska felaktigheter i taxeringen. Om dessa åtgärdas kommer precisionen bli bättre även i det enskilda fallet.

## 5.2 Taxeringen av småhus

### 5.2.1 Beskrivande statistik

Eftersom en fastighets köpeskilling i praktiken inte nödvändigtvis sammanfaller med fastighetens marknadsvärde (se kapitel 4 eller bilaga 2) är det felaktigt att utvärdera om dagens regler för fastighetstaxering leder fram till avsett resultat genom att jämföra *enskilda* basvärden med *enskilda* köpeskillingar. Däremot bör man förvänta sig att den genomsnittliga köpeskillingen för ett stort antal försålda hus ger en god uppskattning av det genomsnittliga marknadsvärdet. Därför bör det vara rimligt att testa om taxeringsmodellen *i genomsnitt* träffar rätt genom att undersöka om basvärdena *i genomsnitt* utgör 75 procent av köpeskillingarna.

Precisionen i de basvärden som fastställdes vid den senaste fastighetstaxeringen av småhus år 1996 bör testas med försäljningsstatistik från år 1994 eftersom basvärdena skall återspegla prisnivån under år 1994. Vid den statistiska utvärderingen, som omfattar 54 387 husförsäljningar under år 1994, har kvoten mellan basvärdet och köpeskillingen beräknats för varje försåld fastighet (denna kvot kallas fortsättningsvis för "BK-kvoten").<sup>1</sup> *Tabell 5-1* sammanfattar resultaten.

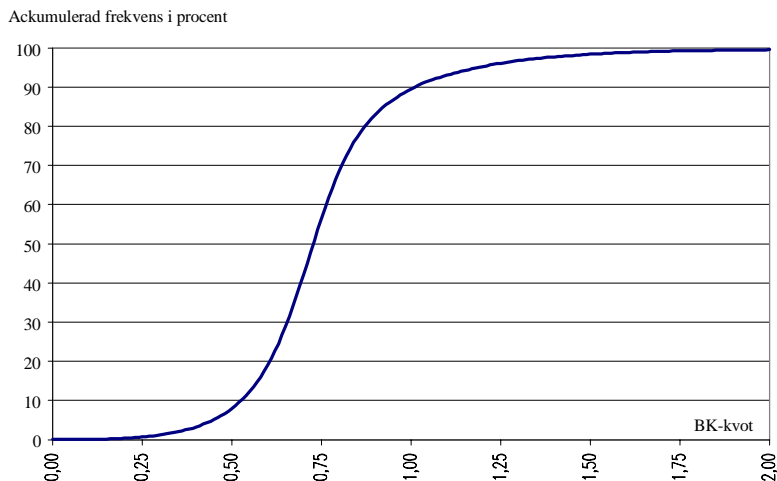
**Tabell 5-1: Beskrivande statistik, småhusenheter**

Totalt	Samtliga försäljningar	Värdeom råden med minst 10 försäljningar	Värdeom råden med minst 30 försäljningar
Medelvärde	0,766	0,768	0,765
Standardavvikelse	0,273	0,228	0,228
Variationskoefficient	0,36	0,30	0,30
Antalobservationer	54387		
Antalvärdeom råden	5696	1691	407

<sup>1</sup> På uppdrag av utredningen konstruerade SCB databasen genom en samkörning av Fastighetstaxeringsregistret och Fastighetsprisstatistiken.

Utvärderingen visar att basvärdet i genomsnitt utgör 76,6 procent av köpeskillingen. Det finns ett fåtal höga BK-kvoter som tenderar att dra upp den genomsnittliga BK-kvoten. Om BK-kvoter som är större än 2 rensas bort, närmar sig genomsnittet 75 procent. I genomsnitt fungerar alltså taxeringsmodellen mycket väl.

**Figur 5-1: BK-kvoter för småhus, ackumulerad frekvensfördelning**



Vad kan sägas om variationen? Variationen kan åskådliggöras på olika sätt. Numeriskt kan variationen uttryckas med de statistiska måtten standardavvikelse eller variationskoefficient. Innebörden av dessa statistiska begrepp förklaras utförligare i bilaga 2. Av skäl som också redovisas i bilaga 2 kommenteras i det följande enbart variationskoefficienten. Variationskoefficienten uppgår till 0,36. Emellertid är det svårt att ha en uppfattning om denna variation är tillfredsställande. Om det finns alternativa taxeringsmodeller bör man välja den modell som ger lägst variationskoefficient.

Man kan också få en uppfattning om variationen genom att studera den ackumulerade frekvensfördelningen. Denna beskriver hur stor andel av fastigheterna som ligger under en viss nivå på B/K-kvoten. *Figur 5-1* visar den ackumulerade frekvensfördelningen för de 54 387 BK-kvoterna. Om samtliga BK-kvoter vore 0,75 skulle kurvan i *Figur 5-1* vara en vertikal kurva ovanför punkten 0,75 på x-axeln. Figuren visar emellertid att det finns många observationer (husförsäljningar) där BK-kvoten avviker såväl uppåt som nedåt från 0,75. Ju flackare kurvan är ju större är spridningen i BK-kvoten.

I figuren ser man att för ca. 10 procent av husförsäljningarna utgör basvärdet mer än 100 procent av köpeskillingen och för ca 8 procent av husförsäljningarna utgör basvärdet mindre än 50 procent av köpeskillingen. Utan ett närmare studium av de fall där basvärdet avviker kraftigt från 75 procent av den observerade köpeskillingen (exempelvis genom individuella värderingar) är det svårt att avgöra om detta, som vid en första anblick kan verka stötande, har orsakats av att basvärdena är felaktiga och/eller av att de observerade köpeskillningarna av någon anledning avviker nedåt eller uppåt från marknadsvärdena.

Även om man inte bör förvänta sig att alla enskilda BK-kvoter skall vara 0,75 bör man förvänta sig att den genomsnittliga BK-kvoten i alla värdeområden med ett tillräckligt stort antal husförsäljningar skall vara 0,75. Vid en undersökning av hur det förhöll sig på värdeområdesnivå framkom att det fanns ett betydande antal värdeområden där basvärdet *i genomsnitt* inte utgör 75 procent av köpeskillingen trots att det statistiska underlaget i form av köpeskillingsstatistik borde vara tillräckligt stort (se vidare bilaga 2, avsnitt 1).

*Tabell 5-1* pekar också på ett annat problem. Det är bara i 407 värdeområden av totalt 7 605 som det finns minst 30 försäljningar vilket generellt sett får anses vara det minsta antal försäljningar som krävs för att bilda sig en uppfattning om prisnivån i ett enskilt värdeområde. I mer homogena värdeområden är det möjligt att ett mindre antal observationer också ger god information om prisnivån. Å andra sidan, i mer heterogena värdeområden kan det krävas ett betydligt större antal försäljningar för att prisnivån skall kunna fastställas. I nuvarande taxeringsmodell ”löser” man detta problem genom att studera andra likartade värdeområden med ett tillräckligt stort antal försäljningar.

## 5.2.2 Resultaten av den mer omfattande utvärderingen av småhusens bas- och taxeringsvärden

Redovisningen ovan visar att fastighetstaxeringen för småhus fungerar väl i genomsnitt. Däremot är det svårt att dra några konkreta slutsatser om precisionen överlag. Resultaten av den mer omfattande statistiska utvärderingen av småhusens bas- och taxeringsvärden indikerar emellertid att det finns vissa systematiska fel i taxeringen och att man bör kunna förbättra precisionen i vissa avseenden. Nedan presenteras kortfattat resultaten av denna analys. En utförligare presentation av resultaten och de statistiska metoder som använts ges i bilaga 2, avsnitt 2 och 3.

- Hus i höga prislägen undertaxeras i stor utsträckning. Dock är undertaxeringen i de flesta fall marginell. För mycket dyra hus kan undertaxeringen i absoluta termer dock vara betydande.
- Värdeområdesindelningen fyller en mycket viktig funktion för basvärdenas precision. Det är förmodligen svårt att helt ersätta värdeområdesindelningen med variabler som mäter områdets karaktär. Områdesbeskrivningar kräver bedömningar av subjektiv karaktär som inte på något enkelt sätt låter sig fångas upp av ett begränsat antal variabler. Däremot bör värdeområdesindelningen till viss del kunna kompletteras med en beskrivning av områdets karaktär som sedan kan ligga till grund för justering för säregna förhållanden.
- Resultatet av en mycket begränsad statistisk utvärdering av omräkningsförfarandet visar att precisionen blir bättre i 3 av 4 kommuner och sämre i 1 av 4 kommuner. Orsaken till att det i några fall blir sämre precision är förmodligen att det finns områden där prisutvecklingen har varit annorlunda än i det prisutvecklingsområde som dessa områden har ansetts tillhöra. Det bör emellertid framhållas att för de kommuner där precisionen har blivit sämre är den marginell. Det beror förmodligen på att omräkningstalen för år 1997 överlag är ganska små. Av dessa resultat kan man inte dra slutsatsen att omräkningsförfarandet för småhus, så länge det har varit i kraft, har fungerat otillfredsställande.
- Frågan om huruvida nuvarande uppsättning värdefaktorer på ett tillfredsställande sätt fångar upp förhållanden av betydelse för fastigheternas marknadsvärde studerades med hjälp av en statistisk metod som kallas multipel regressionsanalys. Metoden går kortfattat ut på att man med statistiska metoder bestämmer en funktion som relaterar fastigheternas köpeskillingar till fastigheternas egenskaper. En sådan funktion brukar kallas för hedonisk prisfunktion. Med denna metod kan man exempelvis få en uppfattning om hur mycket marknadsvärdet skiljer sig åt i genomsnitt mellan två fastigheter som är identiska i alla avseenden förutom t.ex. att den ena fastigheten är utrustad med en bastu men inte den andra. Med den hedoniska metoden kan man således beräkna de olika egenskapernas marginalpriser, dvs. hur förekomsten av en viss egenskap statistiskt uppskattas påverka marknadsvärdet.

Hedoniska prisfunktioner skattades för 53 lokala bostadsmarknader med försäljningsstatistik från åren 1994–1996. De egenskaper som användes vid skattningen av de hedoniska prisfunktionerna är desamma som de som användes vid den allmänna fastighetstaxeringen av småhusfastigheter år 1996.

Resultaten varierar kraftigt mellan de 53 bostadsmarknaderna. För vissa bostadsmarknader går det att påvisa ett statistiskt säkerställt samband mellan egenskaperna och köpeskillingarna men inte för andra.

Frågan är om resultaten skall tolkas som att dagens taxeringsmodell tar hänsyn till egenskaper som husköparna inte lägger så stor vikt vid. Sannolikt kan resultaten till viss del förklaras på det sättet. Paradoxalt nog kan resultaten till viss del också förklaras av det motsatta förhållandet, dvs. att taxeringsmodellen inte beaktar alla de egenskaper som husköparna lägger stor vikt vid eller att många av de egenskaper som används inte är ett bra mått på det som man avser att mäta. Att utelämna sådana egenskaper vid taxeringen kan leda till att den uppskattade relationen mellan marknadsvärdet och de egenskaper man faktiskt beaktar blir felaktig. Vid utvärderingen undersöktes därför vad som sannolikt skulle ske med basvärdenas precision om man från taxeringsmodellen tog bort de egenskaper som inte är statistiskt säkerställda i en majoritet av de representerade bostadsmarknaderna. Det visade sig att precisionen riskerade att försämrans markant. Vid taxeringen bör därför de egenskaper som inte är statistiskt säkerställda ändå vara med om det, oavsett vad den statistiska analysen visar, finns skäl att tro att de faktiskt påverkar marknadsvärdena. Däremot finns det anledning att se över de egenskaper som i dag verkar fånga upp andra faktorer än de de är avsedda att fånga upp och fundera på alternativa egenskaper.

- Med den hedoniska metoden kan man också beräkna ett basvärde för varje enskild fastighet på ett något annorlunda sätt av vad som görs vid fastighetstaxeringen. Då den hedoniska metoden användes för att uppskatta basvärden på faktiskt försålda hus under år 1994 visade resultaten att den statistiska precisionen i dessa var bättre än precisionen i befintliga basvärden i en majoritet av de i undersökningen representerade regionerna. Den hedoniska metoden används i viss utsträckning redan inom ramen för befintlig taxeringsmodell men långt ifrån lika systematiskt som vid denna utvärdering. Resultaten anger alltså att det skulle vara möjligt att förbättra precisionen i många områden genom att systematiskt använda hedoniska prisfunktioner som ett *komplement* till nuvarande taxeringsmodell. Metoden har sin största förtjänst när man skall bestämma hur en viss egenskap skall anses påverka basvärdet, alternativt när man skall fastställa hur många standardpoäng en egenskap skall tilldelas, samt för att upptäcka systematiska fel vid taxeringen.

- Resultaten indikerar att vissa egenskaper inte bara fångar upp hur mycket marknadsvärdet ökar om fastigheten är utrustad med dessa attribut. Dessa egenskaper fångar därutöver också upp en i övrigt god

standard hos fastigheten. Ett exempel illustrerar: Den statistiska utvärderingen (de skattade hedoniska prisfunktionerna) indikerar att förekomsten av inbyggd diskmaskin och keramisk spishäll med separat ugn i arbetshöjd ökar en fastighets marknadsvärde med i genomsnitt 43 000 kronor respektive 53 000 kronor. Resultaten indikerar att dessa egenskaper inte bara fångar upp hur mycket marknadsvärdet ökar om fastigheten är utrustad med dessa attribut. Dessa egenskaper fångar också upp en i övrigt god standard i köket. Förekomst av inbyggd diskmaskin och keramisk spishäll med separat ugn i arbetshöjd används vid fastighetstaxeringen just som *indikatorer* på kökets standard. Sådana indikatorer utgör i sig inget större problem vid värderingen om det alltid är på det sättet att förekomsten av inbyggd diskmaskin och/eller keramisk spishäll med separat ugn i arbetshöjd också är förknippad med en i övrigt god standard i köket. Så är antagligen inte alltid fallet. Det finns förmodligen många fastigheter som har inbyggd diskmaskin och/eller keramisk spishäll med separat ugn i arbetshöjd men där standarden i övrigt inte kan klassas som god. Sådana fastigheter kan få felaktiga basvärden på grund av denna indikatorfunktion hos egenskaperna.

- Utvärderingen visar att relationen mellan de standardpoäng vissa egenskaper tilldelats vid den allmänna fastighetstaxeringen i vissa fall inte går att verifiera statistiskt. Bland annat indikerar den statistiska utvärderingen att förekomst av dubbelgarage överskattas i nuvarande taxeringsmodell (dvs. tilldelas för många standardpoäng) medan förekomst av året-runt vatten undervärderas (dvs. tilldelas för få standardpoäng).

- Den högsta standardpoäng som ges i nuvarande taxeringsmodell är fyra poäng och den minsta poäng som ges är noll poäng. Inga halvpoäng ges. De skattade hedoniska prisfunktionerna indikerar emellertid att det finns en betydande variation i marginalpriserna som inte låter sig fångas upp av en poängskala från noll till fyra poäng. För ett genomsnittligt hus kanske denna lilla variation i poängsättningen inte är ett så stort problem, men precisionen i basvärdena för hus som avviker från genomsnittet skulle sannolikt kunna förbättras om poängsättningen differentierades i större utsträckning. Denna egenskap hos nuvarande taxeringsmodell är sannolikt en förklaring till varför precisionen i den hedoniska modellens basvärden är bättre i en majoritet av de studerade regionerna. Vid tidigare fastighetstaxeringar (före år 1981) tog man inte på samma sätt som i dag hänsyn till fastigheternas standard utan husen delades in i nio olika standardklasser. Detta system kritiserades för att vara alltför trubbigt eftersom vissa fastigheter riskerade att hamna mellan de

fördefinierade klasserna. Den begränsade poängindelningen i befintlig taxeringsmodell är en variant av samma problem även om problemets omfattning är långt mindre.

- Om man rangordnar egenskaperna efter vilken inverkan de har på marknadsvärdet, placerar sig lägesfaktorerna strand respektive strandnära i topp (dvs. de variabler som mäter speciell belägenhet i nuvarande taxeringsmodell). En strandfastighet betingar för riket i genomsnitt en köpeskilling som är 329 000 kronor högre än för likvärdiga fastigheter som inte har strand eller strandnära läge. Strandnära fastigheter kostar i genomsnitt 124 000 kronor mer än likvärdiga ej strand eller strandnära fastigheter.
- För att undersöka möjligheten att differentiera belägenheten i större utsträckning än vad som görs inom ramen för nuvarande taxeringsmodell kompletterades datamaterialet för tre regioner på Västkusten med uppgifter om avstånd till vatten, liksom typ av vatten (hav eller insjö). Då varje fastighet har tilldelats en lägesposition i Rikets koordinater var detta möjligt att göra maskinellt. Även om resultaten inte är helt entydiga och dessutom baseras på ett begränsat statistiskt underlag tyder de sammantaget på att en kombination av läge, avstånd och vattentyp ger en bättre förklaring av prisvariationen än de variabler som mäter speciell belägenhet i nuvarande taxeringsmodell. Resultaten visar att basvärdena för enskilda fastigheter kan komma att förändras kraftigt om läget skulle differentieras i större utsträckning än vad som görs inom nuvarande taxeringsmodell.
- Det har gjorts gällande att miljöinvesteringar som leder till att marknadsvärdet stiger inte borde tillåtas slå igenom på basvärdet. Enligt utredningens direktiv skall dock utgångspunkten vara att basvärdena som hitintills skall avspegla marknadsvärdena. Frågan är då i vilken utsträckning miljöinvesteringar faktiskt leder till högre marknadsvärden. I fastighetsdeklarationen finns det tre värdefaktorer som kan anses vara miljöinvesteringar: treglasfönster, isolerglas och någon form av värmepump. Den statistiska analysen indikerar att treglasfönster, isolerglas och värmepump ökar marknadsvärdet med i genomsnitt 15 000 kr, 30 000 kr respektive 44 000 kr. Med andra ord, miljöinvesteringar påverkar marknadsvärdet positivt och bör därför också påverka basvärdena.
- Utredningen skall särskilt undersöka om det bland de överlåtelsepriser som skett finns någon signifikant skillnad i överlåtelsepriser mellan permanent- och fritidsbostäder i jämförbara lägen. Om två identiska hus

A och B som också ligger bredvid varandra i helt jämförbara lägen säljs finns det emellertid ingen anledning att förvänta sig på en väl fungerande fastighetsmarknad att hus A som säljs för fritidsboendeändamål skall betinga en annorlunda köpeskillning än hus B som säljs för permanentboendeändamål. Det är standardskillnader på hus i jämförbara lägen som bör förklara prisskillnader mellan hus, inte vad husen används till. Resultaten visar att det för riket i genomsnitt bara skiljer 21 000 kronor mellan fritids- och permanentbostäder då hänsyn, så långt det är möjligt, tagits till standardskillnader. Fritidsbostäder betingar således ett marginellt lägre pris än permanentbostäder. Att fritidsbostäder över huvud taget i genomsnitt betingar ett något lägre pris än permanentbostäder kan bero på att man med nuvarande uppsättning värdefaktorer inte till fullo lyckas fånga skillnaden i standard mellan permanentbostäder och fritidsbostäder. Dessa resultat stöder teorin att man inte bör förvänta sig någon prisskillnad mellan permanent- och fritidsbostäder med likvärdig standard och i jämförbara lägen.

Det bör påpekas att de analyser som gjorts i bilaga 2 kan utvidgas och förbättras i flera avseenden. Sammantaget indikerar de emellertid att det finns tendenser till systematiska felaktigheter vid fastighetstaxeringen och att det finns möjligheter att förbättra bas- och taxeringsvärdenas precision utan en allt för stor administrativ merkostnad inom ramen för fastighetstaxeringen.

## 5.3 Taxeringen av lantbruk

### 5.3.1 Beskrivande statistik

Den senaste allmänna fastighetstaxeringen av lantbruksfastigheter gjordes år 1998 och avsåg 1996 års prisnivå. Det statistiska underlaget som använts för att utvärdera precisionen i BK-kvoterna avser 2051 försäljningar under år 1996. Enbart marknadsmässiga köp av hela taxeringsenheter är inkluderade. Det statistiska underlaget sammanfattas i *Tabell 5-2* och *Figur 5-2*.

Tabellen visar att den genomsnittliga BK-kvoten är 0,718. Detta innebär att lantbruksenheter i genomsnitt undertaxeras. Resultaten för de två dominerande typkoderna redovisas också. Dessa visar att den genomsnittliga BK-kvoten för bebyggda lantbruksenheter (typkod 120) ligger runt 0,75 medan den för obebyggda lantbruksenheter (typkod 110) ligger kring 0,67. Detta tyder på att det finns ett systematiskt fel vid



taxeringen av lantbruksenheter av olika typer (en möjlig förklaring till detta systematiska fel ges längre fram i detta avsnitt).

**Tabell 5-2: Beskrivande statistik, lantbruksenheter**

<b>Totalt</b>	<b>Alla typkoder</b>	<b>Typkod 110</b>	<b>Typkod 120</b>
Medelvärde	0,718	0,674	0,744
Standardavvikelse	0,391	0,473	0,357
Variationskoefficient	0,545	0,702	0,480
Antal observationer	2051	540	1408
<b>Värdeområden med minst 10 försäljningar</b>			
Medelvärde	0,735	-	0,735
Standardavvikelse	0,270	-	0,270
Variationskoefficient	0,361	-	0,361
Antal Värdeområden	13	-	13
<b>Värdeområden med minst 30 försäljningar</b>			
Medelvärde	-	-	-
Standardavvikelse	-	-	-
Variationskoefficient	-	-	-
Antal Värdeområden	0	-	0

Variationskoefficienten är högre än för småhus. Detta förhållande åskådliggörs också av den ackumulerade frekvensfördelningen i *Figur 5-2*. Jämfört med småhusenheterna är denna kurva flackare vilket tyder på att spridningen i BK-kvoten är högre för lantbruksenheterna. Under förutsättning att köpeskillingarna i genomsnitt inte är en sämre bärare av marknadsvärdet för lantbruksenheter än för småhusenheter tyder detta resultat på att precisionen i taxeringen av lantbruksenheter är sämre än precisionen i taxeringen av småhusenheter. Emellertid är det tveksamt om detta antagande är uppfyllt. Lantbruksenheter får antas vara mer heterogena än småhusenheter och därmed svårare att värdera för såväl säljare, köpare som värderare. Därav följer också att köpeskillingen förmodligen är en sämre bärare av marknadsvärdet vid köp av lantbruksenheter än vid köp av småhusenheter. Å andra sidan, just beroende på den större heterogeniteten bör man förvänta sig att taxeringen fungerar sämre för lantbruk än för småhus. Sammanfattningsvis beror det förhållandet att spridningen i BK-kvoten är större för lantbruksenheterna än för småhusenheterna dels på att köpeskillingen är

en sämre bärare av marknadsvärdet för lantbruksenheter, dels på att taxeringen fungerar sämre för lantbruksenheter.

**Figur 5-2: BK-kvoter för hela lantbruksenheter, ackumulerad frekvensfördelning**



För lantbruksenheter används flera olika värdeområdesindelningar. Åker- och betesmark på lantbruksenhet omfattar 569 värdeområden, skog och skogsimpediment på lantbruksenhet omfattar 312 värdeområden och småhus med tomtmark på lantbruksenhet omfattar 7 605 värdeområden (samma indelning som för andra småhus). *Tabell 5-2* visar att det för typkod 120 bara finns 13 av 7 605 värdeområden där antalet försäljningar är minst 10 och att det inte finns ett enda värdeområde där antalet försäljningar uppgår till minst 30. Då basvärdena på småhus med tomtmark i princip fastställs som en restpost i förhållande till basvärdena på skog, skogsimpediment, åker och betesmark är detta kanske inte ett så stort problem under förutsättning att det finns tillräckligt med försäljningar av skog, skogsimpediment, åker och betesmark. Emellertid är antalet försäljningar av lantbruksenheter starkt begränsat i förhållande till försäljningar av ”vanliga” småhus vilket givetvis försvårar taxeringen av småhus och tomtmark på lantbruk. Detta problem är sannolikt en förklaring till varför spridningen i BK-kvoten är större för lantbruk än för småhus.

Resultaten visar också att spridningen i BK-kvoten är betydligt högre för obebyggda lantbruksenheter än för bebyggda lantbruksenheter vilket indikerar att taxeringen fungerar sämre för obebyggda lantbruksenheter.

Fastighetsmarknaden för lantbruk består av flera olika delmarknader. Den köpeskillingsstatistik som basvärdena baseras på i praktiken

omfattar såväl köp av hela obebyggda eller bebyggda lantbruksenheter, köp av del av lantbruksenhet och köp via fastighetsreglering. Om prisbildningen ser olika ut för dessa delmarknader och ingen uppdelning görs vid taxeringen kommer vissa lantbruksenheter få *relativt sett* för låga basvärden medan andra kommer att få *relativt sett* för höga basvärden.

En fråga som har ställts är om så kallade tillskottsförvärv har högre köpeskillingskoefficient (= köpeskillning dividerad med basvärde, dvs. den inverterade BK-kvoten) än köp av hela taxeringsenheter. På uppdrag av utredningen har LMV undersökt denna fråga med hjälp av det ortsprisregister som användes vid förberedelsearbetet till den allmänna fastighetstaxeringen av lantbruksenheter år 1998. Totalt ingår 11 596 köp i denna undersökning. Enbart köp som godkänts som ortsprisunderlag enligt RSV:s ”Handbok för granskning och gallring-ORTSPRISREGISTRET” ingår i det statistiska underlaget. Köpeskillingskoefficienterna för dessa presenteras i *Tabell 5-3*.

**Tabell 5-3: Köpeskillingskoefficienter för tillskottsförvärv**

Typ av köp	Antal observationer	Köpeskillingskoefficient
Köp via fastighetsreglering	1268	1,89
Lagfaret köp av del av taxeringsenhet	3189	1,82
Lagfaret köp av hel taxeringsenhet	7139	1,72

Köp via fastighetsreglering har en genomsnittlig köpeskillingskoefficient som är ca. 10 procent större än den för köp av hel taxeringsenhet. Köp av del av taxeringsenhet har en genomsnittlig köpeskillingskoefficient som är ca. 6 procent större än den för köp av hel taxeringsenhet. Dessa resultat tyder på att det finns en prisskillnad mellan tillskottsförvärv och köp av hela taxeringsenheter. Det framgår också av underlaget att tillskottsförvärven utgör hela 40 procent av alla försäljningar under den studerade perioden. Dessa resultat visar att det finns en risk att vissa taxeringsenheter får *relativt sett* för höga basvärden medan andra får *relativt sett* för låga basvärden om ingen uppdelning görs över typ av förvärv.

Fr.o.m. AFT1992 görs en s.k. storlekskorrigering med syftet att minska detta problem. Resultaten ovan indikerar emellertid att man inte har nått ända fram. Förklaringen till detta är sannolikt att

storlekskorrigering i praktiken inte sker åt båda hållen. Enligt reglerna skall lantbruksenheter med ett sammanlagt riktvärde om minst 500 000 kronor få en sänkning av det sammanlagda riktvärdet medan det omvända gäller för lantbruksenheter med ett sammanlagt riktvärde understigande 500 000 kronor. Då lagstiftaren emellertid ansett att det belopp det handlar om för de flesta lantbruksenheter är ringa görs storlekskorrigering endast om den föranleder en höjning eller sänkning av lantbruksenhetens sammanlagda riktvärde med minst 25 000 kronor. Om man studerar storlekskorrektionsstabellerna finner man att denna restriktion innebär att det bara är lantbruksenheter med ett sammanlagt riktvärde överstigande 799 000 kronor som i praktiken får en sänkning av det sammanlagda riktvärdet. Inga enheter får en höjning av det sammanlagda riktvärdet. Denna i praktiken osymmetriska storlekskorrigering, i kombination med att antalet lantbruksenheter med ett basvärde understigande 500 000 kronor är stort, är sannolikt den huvudsakliga förklaringen till varför obyggda lantbruksenheter undertaxeras och till varför den genomsnittliga BK-kvoten för lantbruk understiger 0,75.

## 5.4 Taxeringen av hyreshus

### 5.4.1 Beskrivande statistik

Den statistiska utvärderingen av hyreshusenheternas basvärden har baserats på ett statistiskt underlag som är betydligt sämre än det underlag som använts vid utvärderingen av småhus- och lantbruksenheternas basvärden. Utvärderingen av de senare fastighetstyperna baserades som redan nämnts på köpeskillingsstatistik från det nivåår som låg till grund för basvärdena. Köpeskillingsstatistiken för hyreshusen, som erhållits ur Lantmäteriverkets fastighetsdatabas, täcker andra halvåret 1995 och första halvåret 1996 och avser 2483 försäljningar. Den senaste allmänna fastighetstaxeringen av hyreshus gjordes år 1994 och avsåg 1992 års prisnivå. Då tidsdifferensen är ca. tre år, är risken naturligtvis stor att basvärdena i genomsnitt inte kommer att utgöra 75 procent av köpeskillingarna beroende på prisförändringen mellan det relevanta nivååret och de år för vilka köpeskillingsstatistik erhållits. Av det skälet har inte utvärderats om basvärdet i genomsnitt utgör 75 procent av köpeskillingen. Större vikt har i stället lagts på att tolka hur spridningen i BK-kvoterna förhåller sig till spridningen i de andra fastighetstypernas BK-kvoter. Den senare är inte lika känslig för prisetförändringar. Variationen i BK-kvoten har mätts med variationskoefficienten.

Det statistiska underlaget sammanfattas i *Tabell 5-4*. Variationskoefficienten är högre än den för småhusenheterna men lägre än den för lantbruksenheterna. Förklaringen till att den är lägre än för lantbruksenheterna är förmodligen att hyreshusen är mer homogena. Att den är högre än den för småhusenheterna beror sannolikt på att det statistiska underlaget i form av köpeskillingsstatistik är betydligt mindre vilket skapar större osäkerhet vid taxeringen. Det är också sannolikt att prisbildningen är mer komplicerad för hyreshus än för småhus vilket gör att hyreshusen är svårare att taxera.

**Tabell 5-4: Beskrivande statistik, hyreshusenheter**

<b>Totalt</b>	<b>Alla typkoder</b>	<b>Typkod 320</b>	<b>Typkod 321</b>	<b>Typkod 325</b>
Standardavvikelse	0,348	0,329	0,285	0,416
Variationskoefficient	0,464	0,447	0,389	0,498
Antal observationer	2483	1436	558	341
<b>Värdeområden med minst 10 försäljningar</b>				
Standardavvikelse	0,223	0,207	0,222	-
Variationskoefficient	0,311	0,295	0,327	-
Antal värdeområden	47	27	2	0
<b>Värdeområden med minst 30 försäljningar</b>				
Standardavvikelse	0,250	0,217	-	-
Variationskoefficient	0,372	0,366	-	-
Antal värdeområden	2	1	0	0

Resultaten för de tre dominerande typkoderna redovisas också. Variationskoefficienten för typkod 321 (hyreshusenhet, bostäder och lokaler) är lägre än variationskoefficienten för typkod 320 (hyreshusenhet, huvudsakligen bostäder) vilken i sin tur är lägre än variationskoefficienten för typkod 325 (hyreshusenhet, huvudsakligen lokaler). Det är något förvånande att variationskoefficienten är lägst för den typkod som innehåller såväl bostäder och lokaler, inte minst i jämförelse med typkod 320 som dessutom har ett mycket högre observationsantal.

*Tabell 5-4* visar att det bara finns 47 värdeområden (av totalt ca. 1800) där antalet försäljningar är minst 10 och att det bara finns två värdeområden där antalet försäljningar uppgår till minst 30. Om man bryter ner observationsantalet på respektive typkod är det statistiska

underlaget i det närmaste obefintligt för typkoderna 321 och 325. Detta försvårar naturligtvis taxeringen avsevärt och är också en förklaring till varför spridningen i BK-kvoten är större än för småhus.

## 5.5 Taxeringen av industrifastigheter

### 5.5.1 Beskrivande statistik

Den senaste taxeringen av industrifastigheter gjordes år 1994 och avsåg 1992 års prisnivå. Det statistiska underlag som använts för att utvärdera precisionen i BK-kvoterna avser 1502 försäljningar under år 1995 och erhöles av LMV. Det är således även i detta fall en betydande tidsdifferens mellan det relevanta nivååret och det år för vilket köpeskillingsstatistik finns tillgängligt. Av det skälet har inte heller i detta fall utvärderats om basvärdet i genomsnitt utgör 75 procent av köpeskillingen. Större vikt har i stället lagts på att tolka hur variationskoefficienten förhåller sig till de andra fastighetstypernas variationskoefficient.

Det statistiska underlaget sammanfattas i *Tabell 5-5*. Industri-enheterna uppvisar den i särklass högsta variationskoefficienten. Förklaringen till detta är sannolikt att industrifastigheterna är den mest heterogena fastighetstypen i kombination med att det statistiska underlaget i form av köpeskillingsstatistik är starkt begränsat.

Resultaten för de fyra dominerande typkoderna redovisas också. Variationskoefficienten för typkod 411 (tomtmark) och 423 (metall och maskinindustri) är klart högre än för typkod 426 (annan tillverkningsindustri) och 432 (lager) trots att observationsantalet inte skiljer sig nämnvärt åt mellan de olika typkoderna. Detta resultat är möjligen ett uttryck för att de båda förstnämnda fastighetstyperna är mer heterogena.

*Tabell 5-5* visar att det bara finns 20 värdeområden där antalet försäljningar är minst 10 och att det inte finns ett enda värdeområde där antalet försäljningar uppgår till minst 30. Om man bryter ner observationsantalet på respektive typkod är det statistiska underlaget obefintligt för respektive typkod.

**5-5: Beskrivande statistik, industrienheter**

<b>Totalt</b>	<b>Alla typkoder</b>	<b>Typkod 411</b>	<b>Typkod 423</b>	<b>Typkod 426</b>	<b>Typkod 432</b>
Standardavvikelse	0,632	0,651	0,708	0,454	0,404
Variationskoefficient	0,843	0,917	0,870	0,614	0,580
Antal observationer	1502	230	220	269	248
<b>Värdeområden med minst 10 försäljningar</b>					
Standardavvikelse	0,389	-	-	-	-
Variationskoefficient	0,494	-	-	-	-
Antal värdeområden	20	0	0	0	0
<b>Värdeområden med minst 30 försäljningar</b>					
Standardavvikelse	-	-	-	-	-
Variationskoefficient	-	-	-	-	-
Antal värdeområden	0	0	0	0	0

## 6 Fastighetstaxering och beskattning

Utredningen föreslår att begreppet skatteplikt skall mönstras ut ur FTL och att det i stället i nämnda lag skall anges att det för vissa fastigheter inte skall bestämmas något taxeringsvärde.

### 6.1 Inledning

Utredningen skall enligt sina direktiv inte ta upp frågor med anknytning till de skatter som baseras på taxeringsvärdena. Emellertid har fastighetstaxeringen i den allmänna debatten ofta förknippats med fastighetsskatten och den kritik som främst tar sikte på fastighetsskatten har ibland riktats mot fastighetstaxeringen. Vidare uppkommer ofta frågan i vilken utsträckning som man inom fastighetstaxeringens regelsystem skall ta hänsyn till effekterna på beskattningsområdet. Med hänsyn till att taxeringsvärdena i så stor utsträckning används som underlag för olika skatter anser utredningen att det inte är rimligt att helt bortse från de effekter som fastighetstaxeringens regelsystem får för olika skatter.

Det bör inledningsvis noteras att FTL innehåller regler som har en direkt koppling till skatteplikten. Redan i den inledande paragrafen slås fast att beslut om fastigheternas skattepliktsförhållanden skall fattas vid fastighetstaxering. Vidare har 3 kap. FTL rubriken ”Om skatteplikt”. I 3 kap. 1 § anges att fastighet är skattepliktig, om inte annat anges. I de följande paragraferna finns vissa undantag från skatteplikten. Bl.a. anges att specialbyggnad skall undantas från skatteplikt. Det finns enligt utredningen anledning att diskutera om regler om skatteplikt över huvud taget bör finnas i FTL och i vilken utsträckning utredningen har anledning att beakta effekten av FTL:s regler på skatteområdet.

Höjningen av taxeringsvärdena och därmed också fastighetsskatten har kommit att slå särskilt hårt i områden där marknadsvärdena och följaktligen också taxeringsvärdena har stigit mycket kraftigt under 1980-talets högkonjunktur eller över huvud taget i områden som av olika anledningar blivit särskilt attraktiva. Eftersom utgångspunkten för



utredningen skall vara att taxeringsvärdet skall avspegla marknadsvärdena, kan utredningen inte komma till rätta med nu nämnda problem.

I andra sammanhang är det inte lika klart vad som kan anses ingå i utredningens uppgifter. Genom att basen för fastighetsskatten har breddats till att omfatta även industrienheter och elproduktionsenheter har frågan uppkommit hur sådana enheter skall taxeras och vad som skall ingå i taxeringsvärdet. Gränsdragningen mellan byggnad och byggnadstillbehör samt frågan om hur s.k. skräddarsydda byggnader skall taxeras har därigenom ställts på sin spets. Denna fråga har således en direkt koppling till fastighetsskatten men gäller också vad taxeringsvärdet skall omfatta. Frågan bör därför behandlas av utredningen, i all synnerhet som en framställning från Industriförbundet i frågan har överlämnats till utredningen. Utredningen återkommer till denna fråga i kap. 15.

Frågan om vad som skall anses vara specialbyggnad har också enligt nuvarande regler en direkt koppling till skatteplikten. När det gäller denna fråga har en framställning från Telia överlämnats till utredningen. Bakgrunden till denna framställan är att genom Televerkets bolagisering har den skattefrihet som finns för vissa statliga verk bortfallit beträffande de byggnader som tidigare ägdes av Televerket. Även i övrigt har utvecklingen på senare år inneburit att den nu gällande indelningen i specialenheter kan ifrågasättas på flera punkter och man har beträffande de problem som uppkommit i olika sammanhang hänvisat till utredningen. Utredningen återkommer till denna fråga i slutet av detta kapitel och i kapitel 10 som berör indelningsfrågor.

Kopplingen mellan fastighetstaxeringen och fastighetsskatt är tydlig även på andra områden. Sålunda kan man vid hyreshustaxeringen ta hänsyn till om det finns outhyrda lägenheter, s.k. vakanser. Enligt några nyligen avkunnade regeringsrättsdomar (se RÅ 1998 ref. 27) har emellertid vakanser beaktats även när underlaget för fastighetsskatt har bestämts. Frågan om det befogade i att beakta vakanser både vid fastighetstaxeringen och vid beräkning av underlaget för fastighetsskatt har med anledning av dessa domar tagits upp dels i en promemoria från RSV, dels i ett par artiklar i Skattenytt. Denna fråga behandlas i kap. 13.

Frågan om indelning i byggnadstyper kan vidare ha stor betydelse, om fastighetsskatt utgår med olika procentsatser för olika byggnadstyper. För närvarande är skattesatsen lägre för hyreshusenheter än för småhusenheter. Detta har ifrågasatts av bostadsrättsföreningar som äger småhus.

## 6.2 En historisk tillbakablick

Helt klart är att det finns ett mycket starkt historiskt samband mellan fastighetstaxering och beskattning. Bestämmelser om fastighetstaxering infördes i svensk skattelagstiftning genom 1810 års bevillningsförordning. Även i senare bevillningsförordningar finns bestämmelser om bevillning av fast egendom vid sidan av bevillning för inkomst av kapital och arbete. I 1928 års kommunalskattelag fanns i 2 kap. regler om skatteplikt för fastighet. Detta kapitel hade två underrubriker, nämligen skattepliktig fastighet och grunder för taxering av fastighet. I den första delen av kapitlet fanns en bestämmelse om att garantibelopp skulle fastställas för skattepliktig fastighet och bestämmelser om vilka fastigheter som skulle undantas från skatteplikt. Reglerna var så utformade att vissa fastigheter delades upp i en skattepliktig och en skattefri del. För andra fastigheter medgavs inte sådan uppdelning utan dessa var i stället i sin helhet antingen skattefria eller skattepliktiga. Reglerna kunde således få till effekt att olika delar av en byggnad, som användes eller var inrättade för sinsemellan olika ändamål, behandlades olika.

Den andra delen av kapitlet innehöll grunder för taxering av fastighet. Bestämmelserna om skatteplikt för fastigheter reglerade således ursprungligen underlaget för den kommunala fastighetsbeskattningen. Grunden för skattepliktsreglerna var då att fastigheterna hade sådan nytta av kommunen och dess verksamhet att beskattning var motiverad. Å andra sidan kunde kommunerna och även samhället ha fördel och nytta genom den verksamhet som bedrevs på en fastighet. Därför undantogs vissa fastigheter från skatteplikt.

I direktiven till 1976 års fastighetstaxeringskommitté framhölls vikten av att reglerna om skatteplikt förenklades. De ansågs föråldrade och svåröverskådliga. I direktiven påpekades även att fastigheter som används för samhällsnyttiga ändamål liksom enligt gällande regler borde undantas från skatteplikt.

Fastighetstaxeringskommittén föreslog omfattande ändringar i regleringen av undantagen från skatteplikt för fastigheter (SOU 1979:32 s. 244–316). Bl.a. föreslogs en huvudsaklighetsprincip, sedermera ersatt av övervägandeprincipen, vid indelning av byggnad. Vidare gav förslaget uttryck för en anpassning till en delvis förändrad syn på vilken egendom som borde undantas från skatteplikt. Kommittén framhöll emellertid att den samhällsnytta som användningen av byggnaden för med sig fortfarande skall ligga till grund för bedömningen av vilka byggnader som bör vara skattefria. Kommittén ansåg även att avgörande vikt inte bör läggas vid vem som äger byggnaden.

Departementschefen anslöt sig till förslaget (prop. 1979/80:40 s. 69 f.) och anförde beträffande ägarkravet bl.a. följande.

Enbart det syfte som byggnader används för kan vara av så stort värde för samhället att detta i sig bör medföra skattefrihet, oavsett vem som är ägare. Det bör också framhållas att det rör sig om en mycket begränsad och lätt avgränsad krets av fastigheter.

1976 års fastighetstaxeringskommitté föreslog vidare i det tidigare nämnda betänkandet att bestämmelserna om fastighetstaxering skulle brytas ut ur kommunalskattelagen och föras till en särskild lag. Någon diskussion om huruvida reglerna om skatteplikt skulle föras över till den nya fastighetstaxeringslagen fördes inte i betänkandet utan detta tycks ha ansetts fullt naturligt. Kommittén säger bl.a. följande:

Ett huvudsyfte med fastighetstaxeringen har varit och torde även i fortsättningen komma att vara att ge underlag för beskattningen, främst den kommunala garantibeskattningen. De grundläggande momenten som för detta syfte har utförts vid fastighetstaxeringen har varit dels att fastslå vilken egendom som i skatterettsligt hänseende skall hänföras till fastighet, dels att besluta om skattepliktsförhållande, beskattningsnatur och indelning i taxeringsenhet för all sådan fastighet samt om taxeringsvärde för skattepliktig fastighet.

### 6.3 Regler om skatteplikt

I nuvarande FTL finns fortfarande kvar åtskilliga bestämmelser som har med skatteplikt att göra. Redan i 1 kap. 1 § slås fast att vid allmän och särskild fastighetstaxering skall beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. I 1 kap. 5 § finns också en bestämmelse som har betydelse för beskattningen. Där regleras nämligen att som ägare av fastighet skall i vissa fall anses även den som har viss rätt till en fastighet. I bl.a. lagen om statlig fastighetsskatt hänvisas till denna bestämmelse när det gäller vem som är skattskyldig till fastighetsskatt.

2 kap. FTL som handlar om indelning av byggnader och mark har också betydelse ur skattesynpunkt. Där anges nämligen vilka byggnader som är specialbyggnader. 3 kap. FTL handlar om skatteplikt. I 3 kap. 1 § anges att fastighet är skattepliktig, om inte annat anges i de följande paragraferna. Enligt 2–4 §§ undantas från skatteplikt specialbyggnader, nationalparker, byggnader som används för vård och undervisning samt

byggnader som ägs av akademier, ideella föreningar o.d. Även mark som hör till byggnaden undantas från skatteplikt.

4 kap. FTL hade tidigare rubriken Taxeringsenhet och beskattningsnatur. Fr.o.m. 1992 års AFT har dock bestämmelserna om indelning av taxeringsenheter i beskattningsnaturen jordbruksfastighet resp. annan fastighet slopats. Anledningen härtill är att frågan om vilken beskattningsnatur en fastighet har numera saknar betydelse i skatterättsligt avseende. Intresset har i stället kommit att förskjutas till den gränsdragning som vid inkomsttaxeringen numera görs mellan begreppen privatbostadsfastighet och näringsfastighet. Nämnas bör dock att det fortfarande i 4 kap. 4 § finns en bestämmelse som anger att taxeringsenhet skall omfatta antingen skattepliktig eller skattefri egendom.

Enligt 5 kap. 1 § skall vidare basvärde bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet.

En annan bestämmelse i FTL som är av intresse ur skattesynpunkt är 7 kap. 16 §, där det anges att för viss egendom inte skall bestämmas något värde. Bl.a. anges att något värde inte skall bestämmas för egendom som avses i 2 kap. 3 § JB, dvs. industritillbehör.

I en lång rad lagar på beskattningsområdet hänvisas sedan till FTL eller till taxeringsvärdet. I i 1 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt (FSL) anges att till fastighetsskatt skattepliktiga fastigheter är sådana som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet om på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. Specialenhet nämns således inte som en skattepliktig enhet. När det gäller fastighetsskatten regleras således vilka taxeringsenheter som är skattepliktiga i FSL och inte i FTL. Det anges dock i FSL att från skatteplikt undantas fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt FTL. Denna bestämmelse har av regeringsrätten (se RÅ 1993 ref. 36) tolkats så att det avgörande för undantagets tillämpning är huruvida skatteplikt föreligger enligt lagen eller ej och således inte hur fastigheten faktiskt taxerats. Avgörandet innebar att en fastighet som vid 1981 års AFT taxerats som hyreshusenhet inte påfördes fastighetsskatt, eftersom fastigheten rätteligen borde ha undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § FTL såsom specialbyggnad.

I 3 § FSL anges att det är taxeringsvärdet som utgör underlag för fastighetsskatten. Där anges också med vilken procentsats som fastighetsskatt skall tas ut på olika taxeringsenheter. Fastighetsskatt tas dock inte alltid ut på hela taxeringsenheten. Bl.a. tas fastighetsskatt endast ut på bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet när det gäller

lantbruksenheter. I detta fall är således storleken på delvärdena av stor betydelse.

Även enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt är taxeringsvärdet underlag för skatten. När det gäller vilka fastigheter som ingår i underlaget hänvisas dock inte till FTL:s indelningsgrunder utan till uttrycken privatbostadsfastighet och privatbostad i KL. Beträffande vem som skall anses som ägare till fastighet hänvisas till 1 kap. 5 § FTL, men även andra än de som anges som ägare i detta lagrum är skattskyldiga.

Det finns i vissa skatteförfattningar hänvisningar till FTL av en något annan karaktär än de nu nämnda. Sålunda regleras i 7 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) inkomstskattskyldigheten för ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 och 3 §§ FTL, dvs. specialbyggnader och vissa vård- och skolbyggnader. Vidare regleras i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen inkomstskattskyldigheten för ideella föreningar m.m. avseende fastigheter som avses i 3 kap. 4 § FTL.

## 6.4 Överväganden

Det kan tyckas märkligt att det i en lag som huvudsakligen handlar om fastighetsvärdering också finns bestämmelser om skatteplikt. Vad som i praktiken avses med skatteplikt har dessutom under årens lopp haft olika betydelse beroende på vilka skatter som i andra författningar ålagts fastigheter. Ursprungligen avsåg skatteplikten den kommunala garantibeskattningen medan den nu framför allt gäller den statliga fastighetsskatten.

Om man skulle bryta ut reglerna om skatteplikt ur FTL och i stället föra in dem i lagar som innehåller olika skattebestämmelser måste man ställa frågan om det är motiverat att ha kvar bestämmelsen i 5 kap. 1 § FTL att basvärde skall bestämmas enbart för skattepliktiga taxeringsenheter. Om FTL görs till en ren värderingslag blir det svårare att motivera varför inte alla fastigheter skall värderas. Det är knappast befogat att lägga ner tid och arbete på att fastställa taxeringsvärden för fastigheter om det inte finns något behov av det. Det bör dock noteras att det redan i dag finns en bestämmelse i FTL (7 kap. 16 §) som anger att det för viss egendom inte skall fastställas något värde.

De skattepliktsregler som finns i FTL är av olika karaktär, och det kan därför också diskuteras att bryta ut vissa regler men inte andra. Somliga skattepliktsregler tar nämligen sikte på fastighetens användningssätt, medan andra avser ägarförhållandena. Sålunda finns i 3 kap. 4 § FTL en bestämmelse som från skatteplikt undantar fastigheter som ägs av kyrkor, akademier och vissa sammanslutningar. Ser man det

enbart från ett fastighetstaxeringsperspektiv förefaller det helt omotiverat att ha denna typ av bestämmelse i en lag som reglerar fastighetstaxeringen. När det gäller det undantag från skatteplikt som avser specialbyggnad är däremot läget något annorlunda. Specialbyggnad är en av de enheter som byggnader indelas i enligt 2 kap. FTL. Dessa regler kan sägas vara grundläggande för fastighetstaxeringens uppbyggnad. Även när det gäller specialbyggnader har dock ägarförhållandena i vissa fall betydelse, framför allt när det gäller s.k. allmän byggnad som är skattebefriad endast om den ägs av staten, kommun eller annan menighet.

Som framgår av den tidigare redogörelsen finns det i flera olika skatteförfattningar hänvisningar till FTL. Om man mönstrar ut de regler ur FTL som direkt tar sikte på skatteplikten kräver detta förändringar och hänvisningar i en lång rad olika skatteförfattningar. Den lösning som valts är således praktisk ur lagteknisk synpunkt. Det finns därför skäl som talar både för och emot att bryta ut skattepliktsreglerna helt eller delvis ur FTL och göra denna lag till en ren värderingslag.

En tänkbar lösning skulle vara att föra över skattepliktsreglerna från FTL till FSL. Denna lag ingår inte i den nya inkomstskattelagen och är också den lag där skattepliktsreglerna i FTL får störst betydelse. De hänvisningar som krävs blir inte heller särskilt omfattande. Väljer man den lösningen bör det dock i FTL fortfarande anges vilka byggnader som är specialbyggnader. Dessa byggnader skall då inte åsättas något värde. Utredningen anser därför att det i FTL inte skall anges att vissa taxeringsenheter är skattepliktiga. I stället skall det i FTL beträffande såväl specialbyggnader som andra fastigheter som enligt nuvarande regler inte är skattepliktiga anges att något värde inte skall bestämmas.

Utredningen återkommer i kap. 10 till frågan om vilka fastigheter som bör indelas som specialenheter och således inte åsättas något värde.

Det finns enligt utredningens mening inte någon anledning att mönstra ut reglerna om vem som skall anses som ägare till fastigheter ur FTL (1 kap. 5 §). Nämnas kan att i 2 kap. 7 § inkomstskattelagen finns en hänvisning till denna bestämmelse i FTL.

## 7 Allmänna överväganden

### 7.1 Inledning

Det är framför allt två uttalanden i direktiven som är viktiga som utgångspunkt för utredningens förslag. Det ena uttalandet är att taxeringsvärdena som hittills skall avspegla marknadsvärdena. Det andra uttalandet är att utredningen skall undersöka om dagens regler om fastighetstaxering på ett tillfredsställande sätt leder fram till att taxeringsvärdet återspeglar marknadsvärdet på den enskilda fastigheten. Det faktum att marknadsvärdet skall vara en utgångspunkt för beräkning av taxeringsvärdet innebär att utredningen inte kan lösa det problem i form av ökad fastighetsskatt som blir följderna av att marknadsvärdena – och därmed även taxeringsvärdena – höjs inom vissa attraktiva områden. De problem som de höga taxeringsvärdena otvivelaktigt utgör för framför allt åretrunboende i attraktiva områden måste således lösas på annat sätt än genom särlösningar inom fastighetstaxeringen.

Det grundläggande krav som i direktiven ställs på fastighetstaxeringen är således att de regler som styr denna taxering på ett tillfredsställande sätt skall leda fram till att taxeringsvärdet återspeglar marknadsvärdet på den enskilda fastigheten. Däri ligger ett krav på att taxeringen skall vara likformig, dvs. fastigheter med samma marknadsvärde skall också få samma taxeringsvärde. Ett annat viktigt krav är att även de delvärden som ingår i taxeringsvärdet skall vara korrekta. Detta gäller särskilt lantbrukstaxeringen där endast bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet utgör underlag för fastighetsskatt.

Det finns även andra viktiga krav som bör ställas på reglerna om fastighetstaxering och på den organisation som skall tillämpa reglerna. Mycket viktiga sådana krav är att det skall finnas goda möjligheter att få felaktiga värden rättade inom rimlig tid och att det för den enskilde skall vara lätt att förstå varför ett visst taxeringsvärde åsätts hans fastighet. Vidare bör systemet inte förutsätta ett alltför omfattande uppgiftslämnande från de enskilda fastighetsägarnas sida utan så långt möjligt genomföras som s.k. registerbaserad taxering. Särskilt gäller detta

småhusen. I vart fall bör krav på att lämna uppgifter inte ställas för ofta. Slutligen bör fastighetstaxeringen vara någorlunda lätt att administrera och hanteringen inte alltför kostnadskrävande.

Det är lätt att inse att de krav som nämnts i föregående stycke inte fullt ut går att förena. Om de myndigheter som har att fatta beslut inte får del av tillräckliga uppgifter om de olika fastigheterna – genom uppgifter från fastighetsägarna eller kontrollåtgärder från myndighetens sida – går det knappast att åstadkomma taxeringsvärden som på ett riktigt sätt återspeglar marknadsvärdet för den enskilda fastigheten. Det finns med andra ord ett mycket nära samband mellan omfattningen av tillgängliga data om fastigheten och noggrannheten i värderingen.

## 7.2 En ny taxeringsmodell eller förändringar i den nuvarande

Som tidigare nämnts skall enligt utredningens direktiv taxeringsvärdet som hittills avspeglar marknadsvärdet. Det innebär att utredningen inte kan föreslå någon taxeringsmodell som inte har marknadsvärdet som utgångspunkt. Vad som däremot bör diskuteras är om det nuvarande sättet att beräkna marknadsvärdet bör förändras i grunden eller om förändringar i nuvarande modell är att föredra.

Det måste till en början slås fast att det vid fastighetstaxering är fråga om en så omfattande hantering att man knappast kan klara den utan en ganska betydande schablonisering. En individuell värdering skulle sannolikt i många fall ge en mer rättvis taxering men skulle medföra dramatiskt ökade kostnader på ett sätt som inte är acceptabelt. Dessutom är även en individuell värdering en osäker värderingsform, eftersom olika värderare kan komma till olika resultat.

Nuvarande taxeringsmodeller bygger på att värderingen sker med utgångspunkt i värdefaktorer, dvs. egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet. Ett annat viktigt inslag i den nuvarande modellen är indelningen i värdeområden, inom vilka värdeförhållandena i allt väsentligt skall vara enhetliga. Den statistiska utvärderingen av taxeringsvärdenas precision som sammanfattas i kap. 5 och som närmare redovisas i en bilaga till betänkandet visar att basvärdet på värdeområdesnivå när det gäller småhus i genomsnitt utgör 76 % av köpeskillingen. I *genomsnitt* fungerar alltså befintlig taxeringsmodell mycket väl i vart fall när det gäller småhusen. När det gäller lantbruk, hyreshus och industrienheter är precisionen inte lika god.



Vid den statistiska utvärderingen har, som redovisats i kap. 5, s.k. hedoniska prisfunktioner skattats. De statistiska resultaten visar att det skulle vara möjligt att förbättra precisionen i många områden genom att använda hedoniska prisfunktioner som ett komplement till nuvarande taxeringsmodell. Denna metod används i viss utsträckning inom ramen för nuvarande taxeringsmodell men inte lika systematiskt som vid den statistiska utvärderingen. Trots vad som har kommit fram vid denna kan man inte dra slutsatsen att den statistiska metod som har använts vid utvärderingen utan vidare kan ersätta den nuvarande taxeringsmodellen. Skälen för detta är flera.

Vid den statistiska utvärderingen har nuvarande värdeområdesindelning utnyttjats. Värdeområdesindelningen har, vilket visas vid den statistiska utvärderingen, en avgörande betydelse för basvärdenas precision. Vidare har man vid den statistiska utvärderingen kunnat förbättra precisionen genom att tillåta regionala skillnader i de olika egenskapernas relativa förhållande till marknadsvärdet. I dagens taxeringsmodell är relationen mellan de standardpoäng de olika egenskaperna tilldelas lika över hela landet (en standardpoängs inverkan på basvärdet kan dock variera beroende på taxeringsenhetens värdeområdestillhörighet). I princip är det möjligt att inom ramen för befintlig taxeringsmodell tillåta regionala skillnader i de olika egenskapernas relativa förhållande till marknadsvärdet.

Den hedoniska metoden har sin största förtjänst när man skall bestämma hur en viss egenskap hos fastigheten skall anses påverka marknadsvärdet, alternativt när man skall fastställa hur många standardpoäng en egenskap skall tilldelas, samt för att upptäcka systematiska fel vid taxeringen. Utredningens bedömning är att en mer systematisk tillämpning av denna metod inom ramen för befintlig taxeringsmodell kan förbättra basvärdenas precision.

Med ovan angivna utgångspunkter, nämligen att taxeringsvärdena även fortsättningsvis skall avspegla marknadsvärdet och att en ganska betydande schablonisering är nödvändig, är det över huvud taget svårt att konstruera en i grunden helt ny taxeringsmodell. Mot bakgrund av att nuvarande modell åtminstone inom många områden fungerar bra finns det inte heller anledning att försöka skapa en helt ny modell. Därför bör även fortsättningsvis värdefaktorer och indelning i värdeområden vara grundpelarna inom fastighetstaxeringen. Utredningen anser dock att det bör finnas goda möjligheter att förbättra utfallet av modellen genom metodutveckling.

Det nu sagda innebär givetvis inte att taxeringsvärdenas precision när det gäller den enskilda fastigheten alltid är godtagbar. Både den statistiska utvärderingen och de synpunkter som utredningen har fått från organisationer och enskilda visar att taxeringsvärdena i vissa fall

blir felaktiga. Även om den kritik som riktas mot fastighetstaxeringen ibland bygger på missuppfattningar av det svåröverskådliga regelsystemet finns det all anledning att ta fasta på kritiken och undersöka hur reglerna kan ändras för att bli rättvisare och förenklas för att bli mer lättöverskådliga. Vad som då främst behöver förbättras eller förändras är – utöver den tidigare nämnda metodutvecklingen – informationen till beslutande myndigheter om både de fastigheter som utgör jämförelseobjekt vid marknadsvärdebedömningen och de fastigheter som skall värderas, informationen till fastighetsägarna och deras möjligheter att påverka taxeringsförfarandet i olika skeden samt de olika formerna av taxering och intervallen mellan dem.

### 7.3 Allmänt om marknadsvärdebedömningen

Det bör till en början slås fast att det finns ett vedertaget marknadsvärdebegrepp, som används även i andra sammanhang än inom fastighetstaxeringen, och att detta marknadsvärdebegrepp även fortsättningsvis bör vara utgångspunkt inom fastighetstaxeringen. Både internationellt och nationellt finns närliggande och väl inarbetade definitioner. Nationellt har definitionen i ”Fastighetsnomenklatur”, utgiven av Institutet för fastighetsvärdering, fått en bred användning. Marknadsvärde definieras där som ”mest sannolikt pris för en fastighet vid en viss angiven värdetidpunkt på en fri och öppen marknad”. Detta kan jämföras med definitionen i 5 kap. 3 § FTL enligt vilken med marknadsvärdet för en fastighet avses det pris som den sannolikt betingar vid en försäljning på den öppna marknaden.

Det kan i och för sig finnas vissa fördelar med att ett begrepp definieras på samma sätt inom olika områden. Skillnaden mellan de olika definitionerna är dock inte särskilt stor. Någon anledning att ändra definitionen av marknadsvärde i 5 kap. 3 § FTL finns därför enligt utredningens mening inte.

I värderingsprocessen är en viktig del att få fram ett relevant jämförelsematerial då marknadsvärdet skall bedömas. Av definitionen på marknadsvärde kan utläsas att ledning skall hämtas från köp på en fri och öppen marknad. Vidare framgår av 5 kap. 5 § FTL att man inte skall beakta sådana försäljningar om vilka kan antas att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset. Det skall således ske ett gallringsförfarande för att sortera bort de köp som inte klarar de kriterier som lagen uppställer och därför inte är relevant jämförelsematerial. Om tillgängliga jämförelseköp är få blir det särskilt betydelsefullt om

gallring sker eller inte. Detta påtalas särskilt för lantbruksfastigheter, eftersom släktköp, som enligt nuvarande regler är grund för gallring, är vanligt förekommande vid försäljning av sådana fastigheter. Frågan om gallring av släktköp behandlas särskilt i kapitlet om lantbrukstaxeringen.

En annan viktig fråga är hur extrempriser skall behandlas. I kritiken mot fastighetstaxeringen har det ibland hävdats att höga priser slår igenom alltför mycket. Extrema värden på B/K kan bero på antingen att det tidigare taxeringsvärdet är felaktigt eller att det finns speciella orsaker till köpeskillingen. Ur statistisk synpunkt är det tveksamt med en generell gallring, eftersom jämförelsematerialet då blir mindre. Däremot måste det vid köp med extremvärden, framför allt då jämförelsematerialet är litet, noggrant utredas om en gallringsgrund finns. Vidare kan den s.k. försiktighetsprincipen möjligen anses tala för att alltför stora och snabba förändringar i prisläget inte bör beaktas, t.ex. genom att prishöjningar över en viss gräns inte skall påverka taxeringsvärdet eller att i vart fall en "fördröjningsprincip" tillämpas så att stora förändringar i prisläget inte tillämpas förrän man kan konstatera om de ingår i en trend eller är tillfälliga.

När det gäller de olika metoder som används för att bestämma marknadsvärdet, nämligen ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden vilka närmare beskrivits i kap. 4, bör betonas att det vid tillämpningen sker en marknadsvärdeanpassning också när de båda andra metoderna används. Det har gjorts gällande att åtminstone lantbruksenheter bör värderas med större hänsyn till fastighetens avkastning. För att inte en avkastningsvärdering skall bli beroende av speciella omständigheter (t.ex. verksamhet knuten till nuvarande innehavare) är en marknadsvärdeanpassning nödvändig oavsett vilken metod som används. Det förhållandet att en marknadsvärdeanpassning normalt skall ske bör framgå av FTL och ett förtydligande bör därför göras i lagen. Utredningen föreslår därför att man i stället för att tala om avkastnings- resp. produktionskostnadsmetod bör använda begreppen avkastningsberäkning och produktionskostnadsberäkning och klart ange att hänsyn i normalfallet skall tas till fastighetsförsäljningar i orten.

## 7.4 Utgångspunkter för översynen

Tyngdpunkten i taxeringsförfarandet måste läggas på sådana faktorer som påverkar taxeringsvärdet mest. Vidare måste resurserna inom taxeringsorganisationen koncentreras på sådana fastigheter och sådana områden där det är svårast att komma fram till vad som är det rätta marknadsvärdet.

De undersökningar som utredningen har gjort och de erfarenheter som utredningen i övrigt fått ta del av visar att det i de flesta fall är läget som har den allra största betydelsen för marknadsvärdet. Däremot har andra värdefaktorer, t.ex. vissa standardfaktorer, en mer begränsad betydelse för vilket marknadsvärde en fastighet har. Vad utredningen därför framför allt bör inrikta sitt arbete på är att undersöka möjligheterna att förbättra de regler och den hantering som har att göra med lägets betydelse för vilket pris en fastighet betingar. Å andra sidan bör utredningen undersöka möjligheterna att förenkla och ytterligare schablonisera de regler och de förfaranden som styr vissa värdefaktorer som t.ex. standardfaktorerna.

När det gäller lägets betydelse för en fastighets marknadsvärde är indelningen i värdeområden och den värdenivå som bestäms för värdeområdet av mycket stor betydelse. Utredningen måste därför undersöka om denna indelning görs på ett ändamålsenligt sätt eller om den kan förbättras och förfinas. En annan faktor som har att göra med fastighetens läge är den s.k. belägenhetsfaktorn, som på ett mycket påtagligt sätt höjer taxeringsvärdet för fastigheter som har ett strandläge eller ett strandnära läge. En viktig uppgift för utredningen är att undersöka hur ett sådant läge påverkar marknadsvärdet och om nuvarande regler på ett tillfredsställande sätt fångar upp de skillnader i marknadsvärde som kan förekomma.

En särskild fråga är hur detaljerade reglerna om hur marknadsvärdet bestäms skall vara och i vilken utsträckning dessa regler skall finnas i lag, förordning, föreskrifter eller enbart i rekommendationer som ger stora möjligheter för beslutande myndigheter att göra skönsmässiga bedömningar. Det kan hävdas att en fastighetstaxering som bygger på marknadsvärdeprincipen inte bör styras av en detaljerad lagreglering utan enbart av de värderingstekniska principer som gäller på fastighetsmarknaden. Vad man måste hålla i minnet är dock att taxeringsvärdena inte enbart är ett mått på fastighetens marknadsvärde utan också används som underlag för olika skatter, framför allt fastighetsskatten, som har en mycket påtaglig inverkan på människors ekonomi. Det är därför viktigt att värderingen är förutsägbar och att det finns en författningsreglering som möjliggör för den enskilde att kontrollera de taxeringsvärden som bestäms för hans fastighet. En rimlig

avvägning måste därför göras mellan i vilken utsträckning som värderingstekniska principer skall författningsregleras och när värderingen kan ske på mera skönsmässiga grunder.

Det finns med all säkerhet många orter eller områden där det inte finns några större problem utan taxeringsvärdena återspeglar marknadsvärdena på ett fullt godtagbart sätt. Det kan t.ex. gälla enhetliga radhusområden i orter som kan betecknas som "normala" vad gäller prisbildningen och där det skett ett inte alltför litet antal försäljningar som kan användas som jämförelseobjekt. Här är en långtgående schablonisering knappast några problem.

Det finns dock också områden där det är svårt att komma fram till vad som är det rätta marknadsvärdet. Det kan gälla områden med en mycket blandad bebyggelse, områden där det finns få försäljningar eller områden där försäljningar till extrema priser har förekommit. I sådana områden kan det finnas anledning att göra en individuell värdering eller i vart fall ägna särskild omsorg åt förberedelsearbetet. Här bör lokala fastighetstaxeringsnämnder och specialister på värdering av olika typer av fastigheter vara till god hjälp.

Även om det schabloniserade taxeringsförfarandet förbättras på olika sätt måste det finnas möjligheter att göra justeringar av det resultat som den schabloniserade värderingen leder fram till. Det kan ske genom att möjligheterna till justering för säregna förhållanden utökas. Dels bör det nuvarande minimibeloppet 50 000 kr kunna sänkas, dels bör man kunna tänka sig en utvidgning av de situationer då justering bör kunna ske. Kanske bör då också en begreppsförändring övervägas, eftersom uttrycket säregen leder tankarna till mycket exceptionella förhållanden.

Vidare bör man öka möjligheterna att få till stånd förändringar genom omprövning och överklagande. Det bör således vara lättare att genom egen utredning kunna få till stånd en ändring av en schabloniserad värdering. En komplikation är dock att sådan utredning kan vara dyrbar och inte möjlig att åstadkomma för vem som helst. Här kan dock påpekas att förvaltningsdomstolarna har ett visst utredningsansvar.

Av stor betydelse är också hur ofta allmänna fastighetstaxeringar genomförs och vilka möjligheter som finns till förändringar under mellanperioderna. Olika förändringar som sker på en ort kan snabbt medföra att fastighetspriserna förändras. Det kan vara t.ex. industrinläggningar eller etableringar som får sådana effekter men även andra förändringar såsom förändringar i konjunkturerna kan få stora effekter. Det nuvarande systemet att genom ett omräkningsförfarande fånga upp sådana förändringar i prisutvecklingen har visat sig ha stora brister, framför allt när det gäller hyreshus. Det finns därför anledning att undersöka om det är möjligt att ha allmänna fastighets-

taxeringar med kortare tidsintervall. Att taxeringsvärdena är någorlunda aktuella är viktigt inte bara för att få ett tillförlitligt underlag för olika skatter utan också för att taxeringsvärdena skall kunna användas för t.ex. kreditgivning.

Man kan således sammanfattningsvis konstatera att en allmän fastighetstaxering inte kan genomföras utan en ganska omfattande schablonisering. Även om ambitionsnivån självfallet skall vara hög, måste man konstatera att det inte alltid går att finna det objektivt sett korrekta taxeringsvärdet för den enskilda fastigheten. Det hänger givetvis samman med dels att fastighetsbeståndet är så oerhört varierande vad gäller läge, egenskaper och utseende, dels att i all fastighetsvärdering ingår – och sannolikt måste ingå – ett visst mått av osäkerhet och subjektiva värderingar. Vidare bygger ett schabloniserat förfarande på statistiska beräkningar som visserligen kan ge ett helt korrekt genomsnittligt värde för ett visst område men som inte alltid ger det exakt rätta värdet för den enskilda fastigheten. Det går för övrigt aldrig att finna ett exakt rätt värde på en fastighet oavsett om man använder ett schabloniserat förfarande eller gör en individuell värdering. Mot bakgrund av att taxeringsvärdet är underlag för fastighetsskatten, som för många människor är en kännbar ekonomisk påfrestning, är detta ett problem. Av samma anledning måste det anses vara ett problem att ett schabloniserat förfarande medför svårigheter för den enskilde att förstå och kontrollera de förutsättningar och de fakta som ett sådant förfarande bygger på. Det är således en mycket angelägen uppgift för utredningen att försöka förbättra det schabloniserade förfarandet och göra detta så enkelt som möjligt, att i systemet bygga in möjligheter till individuella bedömningar och att förbättra möjligheterna att få till stånd förändringar genom omprövning och överklagande.

## 8 Privaträttsliga förpliktelser

Utredningen föreslår inga lagändringar när det gäller det undantag från marknadsvärdeprincipen som avser privaträttsliga förpliktelser. Sådana förpliktelser skall således (med undantag av servitut och liknande) inte heller framledes få beaktas vid bestämmandet av marknadsvärdet.

### 8.1 Inledning

I 5 kap. 3 § andra stycket FTL finns ett betydelsefullt undantag från marknadsvärdeprincipen av innebörd att vid värderingen inte beaktas andra privaträttsliga förpliktelser än sådana som gäller enligt servitut och liknande eller som enligt tomträttskontrakt gäller om markens nyttjande. De skäl som angetts som motiv för att enbart beakta privaträttsliga förpliktelser som utgörs av servitut o.d. vid värderingen är den lagbundna ömsesidigheten i fråga om sådana rättigheter. De är alltså av annan art än övriga privaträttsliga förpliktelser. De privaträttsliga förpliktelser som man vid värderingen oftast bortser från med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 3 § andra stycket FTL är arrende- och hyresavtal och andra dispositionsrätter.

Det förhållandet att man vid marknadsvärdebedömningen bortser från flertalet privaträttsliga förpliktelser har ifrågasatts i olika sammanhang. Man kommer här också in på frågor av särskild karaktär som skiljer sig från diskussionen kring marknadsvärdet i övrigt. Utredningen har därför valt att behandla denna fråga i ett särskilt kapitel.

### 8.2 Bakgrund och gällande rätt

År 1932 infördes i anvisningarna till KL ett undantag från huvudprincipen att det allmänna saluvärdet skulle vara en generell värderingsgrund. I första stycket av punkt 1 av anvisningarna till 9 § nyss nämnda lag föreskrevs nämligen bl.a. att det allmänna saluvärdet

skulle bestämmas "utan avräkning för gäld eller för kapitalvärdet av skyldighet att utgiva undantag eller av annan privaträttslig förpliktelse, vilken ej är att hänföra till servitut eller annat liknande förhållande".

Det är helt klart att sådana förpliktelser som nu angetts är ägnade att inverka på en taxeringsenhets marknadsvärde (allmänna saluvärde). Stadgandet som sådant innebär ett avsteg från huvudprincipen om marknadsvärdering och det kan sägas vara en specialregel för bestämmande av marknadsvärde (allmänt saluvärde) vid fastighets-taxering. Bakgrunden till stadgandet var en PM av C W Kuylenstierna se bilaga till prop. 1932:220 s. 89, 90):

Fråga är härvid om omständigheter, som utöva inflytande på den faktiska prissättningen å fastighet, men beträffande vilka osäkert kan vara, huruvida de bör beaktas vid bestämmandet av allmänna saluvärdet. Om en fastighet utgör tjänande fastighet i fråga om servitut, bör enligt redan nu gällande uttryckliga bestämmelser avdrag få ske för värdet därå. Detta sammanhänger med att servitutet är en vid den tjänande fastigheten häftande rättighet, som medräknas vid den härskande fastighetens taxering. Denna ömsesidighet synes vara skäl att beakta – – – Vad servitut angår likställs därmed annan liknande rättighet till förmån eller last för fastigheten. Även här läres vara fråga om fastigheter såsom sådana vidhäftande rättigheter och skyldigheter, vartill hänsyn tages genom tillägg vid den ena fastighetens taxering och eventuellt genom avdrag vid den andra fastighetens taxering, värdet av andra rättigheter får inte avdragas. En restriktiv tillämpning synes här böra äga rum.

Frågan prövades ingående i samband med reglerna för 1975 års taxering. I SOU 1973:4 anförs bl.a. följande i denna fråga:

Marknadsvärdet av en byggnad på ofri grund kan påverkas av beskaffenheten av den rätt med vilken byggnadens ägare disponerar den mark där byggnaden är belägen. Emellertid kan även det motsatta förhållandet vara för handen. Så kan inträffa om byggnaden ligger på mark, som innehas med nyttjanderätt för avsevärd tid framåt mot årligt lågt arrende. Med hänsyn till det anförda kan frågan givetvis ställas huruvida exakt lika byggnader skall åsättas olika byggnadsvärde om villkoren i respektive nyttjanderättsavtal i fråga om marken inte är likvärdiga. Utredningen anser för sin del att så inte bör ske.

Ett av skälen till specialregeln om privaträttsliga förpliktelser har ansetts vara 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. Det skall således inte vara möjligt att genom olika avtals-



konstruktioner påverka den egna fastighetens taxeringsvärde. Förutom arrende- och hyresavtal och andra dispositionsrätter finns det emellertid även en annan typ av privaträttsliga förpliktelser som faller bort på grund av nämnda bestämmelse, nämligen inskränkningar i ägarens rätt att förfoga över sin fastighet på grund av att för fastigheten gäller fideikommissrätt, testamentariska förbehåll, bestämmelser i stiftelse-urkund eller motsvarande.

I ett rättsfall från år 1988 har Regeringsrätten tagit ställning till en rådighetsinskränkning av detta slag. Det gällde bestämmande av väntetiden vid värdering av exploateringsmark. För ägarna gällde enligt gåvobrev att de inte utan förre ägarens medgivande fick sälja eller hyra ut marken förrän den yngsta av ägarna fyllt 30 år. Regeringsrätten ansåg att denna rådighetsinskränkning var en sådan privaträttslig förpliktelse som inte skulle beaktas vid taxeringen (RR 1988 ref. 10, jfr även RÅ 85 Aa 200 och 1986 not 364).

En annan privaträttslig förpliktelse som har diskuterats i detta sammanhang är upplåten avverkningsrätt till skog. Sådan upplåtelse beaktas inte vid fastighetstaxeringen. Frågan om taxeringen av upplåten avverkningsrätt togs bl.a. upp i en motion till 1975 års riksdag. Bakgrunden var att en upplåtare av avverkningsrätt kan drabbas av vissa dubbelbeskattningseffekter. Så länge en rotpost inte har avverkats innefattas rotposten i sin helhet i skogsbruksvärdet. Vid förmögenhetsbeskattningen skall fastigheten tas upp till taxeringsvärdet vid utgången av det kalenderår som föregår taxeringsåret eller, om nytt taxeringsvärde åsätts fastigheten, till det för taxeringsåret åsatta taxeringsvärdet. Samtidigt skall emellertid även försäljningslikviden tas upp i dess helhet, antingen i form av erhållen likvid eller som inestående fordran hos köparen. I ett rättsfall RÅ 1958 not Fi 1833, har en fordran av en upplåten avverkningsrätt förmögenhetsbeskattats trots invändning om att avverkning ännu inte skett och fordringen därför motvägdes av en skyldighet att leverera skogsprodukter. I en motion hemställdes att riksdagen skulle hos regeringen begära ändring av reglerna för bestämmande av skogsbruksvärde. Riksdagen beslöt med bifall till motionen att hos regeringen begära förslag till sådana ändringar av bestämmelserna om fastighetstaxering att dubbelbeskattning av värdet av upplåten avverkningsrätt undanröjdes. Fastighetstaxeringskommittén behandlade härefter frågan och yttrade bl.a. följande. Den tid som skog till vilken avverkningsrätt har upplåtits, kommer att kvarstå oavverkad synes enligt kommittén regelmässigt vara begränsad. Vidare kan fastighetsägaren sedan avverkning har skett begära ny taxering av fastigheten. Mot denna bakgrund och då viss hänsyn till förevarande situation ofta kan tas genom reglerna om förmögenhetsskattelättnader

för småföretagare föreslår kommittén inte någon ändring av gällande ordning i fråga om upplåtna avverkningsrätter.

I prop.1979/80:40 s. 98 konstaterar departementschefen att en del remissinstanser anser att även sålda avverkningsrätter och andra inskränkningar i förfoganderätten som har betydelse för marknadsvärdet bör beaktas vid värdesättningen. Han påminner vidare om att denna fråga behandlades ingående inför 1975 års taxering men att önskemålet avvisades. För egen del ansåg departementschefen att i princip samma skäl som framfördes inför 1975 års taxering alltså gällde för att inte beakta andra privaträttsliga förpliktelser än servitut vid taxeringen.

När det gäller tomrättskontrakt anförde Fastighetstaxeringskommittén i sitt betänkande (SOU 1979:32) att sådana kontrakt kan sägas ha en viss "offentlighetsrättslig" prägel över sig eftersom en kommun eller staten så gott som alltid står som tomrättsupplåtare. Med hänsyn härtill föreslog kommittén att privaträttsliga förpliktelser som tagits in i tomrättskontrakt skulle beaktas vid taxeringen.

### 8.3 Särskilt om arrendelagen

Som ovan har nämnts är arrendeavtal en form av privaträttsliga förpliktelser som man vid fastighetstaxeringen i stor utsträckning bortser från med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 3 § andra stycket FTL. Det är också just vid förekomst av arrendeavtal som man från kritikerhåll har framfört att det finns starka skäl för att ta hänsyn till den förfoganderättsinskränkning som ett sådant avtal innebär vid bestämmandet av taxeringsvärdet. Förfoganderättsinskränkning förstärks av den tvingande lagstiftning som gäller för denna dispositionsform. Med anledning av det anförda kan det finnas anledning att kortfattat redogöra för den lagstiftning som gäller för arrendeavtal.

Bestämmelser som är gemensamma för olika former av arrende finns i 8 kap. JB. Arrende definieras i 8 kap. 1 § JB som avtal varigenom jord upplåtes till nyttjande mot vederlag. Vederlagsfria upplåtelser är således inte arrende.

De bestämmelser som gäller enbart för jordbruksarrende, då syftet med upplåtelsen är att jorden skall användas till jordbruk, återfinns i 9 kap. JB. Är syftet med arrendeupplåtelsen att arrendatorn skall ha ett fritidshus eller annat enfamiljs bostadshus föreligger bostadsarrende. Bestämmelserna om bostadsarrende finns huvudsakligen i 10 kap. JB. Anläggningsarrende föreligger när syftet är att för förvärvsverksamhet äga byggnad på arrenderad mark och denna form av arrende regleras i 11 kap. JB. Föreligger en arrendeupplåtelse som inte kan inrangeras i

någon av de nämnda kategorierna, är arrendet ett lägenhetsarrende. Institutet lägenhetsarrende regleras i 7 och 8 kap. JB.

Bestämmelserna i JB är i allmänhet utformade med utgångspunkt från att reglerna är dispositiva, dvs vad som har avtalats skall gälla om annat inte uttryckligen har angetts. Lagens regler om arrende är dock i regel tvingande. När allmänna regler om besittningsskydd har tagits upp för jordbruksarrende och bostadsarrende har detta för arrendelagstiftningens del medfört att reglerna i stor utsträckning har blivit tvingande. Även utanför besittningsskyddsreglerna fanns redan före JB åtskilliga tvingande regler i arrendelagstiftningen.

I 8 kap. 3 § JB föreskrivs att avtal om arrende skall upprättas skriftligt. Vidare skall även uppsägning av arrendeavtal enligt 8 kap. 8 § JB vara skriftlig.

I 7 kap. 11–15 §§ JB finns bestämmelser om rättighetsbestånd vid överlåtelse av fastighet. Huvudregeln i 7 kap. 11 § JB är att överlåtaren har skyldighet att göra förbehåll om upplåtelsen, om inte inskrivning av rättigheten är beviljad. Sådant förbehåll medför att upplåtelsen gäller mot den till vilken fastigheten överläts. För upplåtelse som avser arrende eller hyra gäller en särskild regel i 7 kap. 13 § JB som innebär att sådan upplåtelse gäller mot ny ägare av fastigheten även om förbehåll inte skett. En förutsättning är dock att upplåtelsen skett genom skriftligt avtal och att arrendatorn har tillträtt före överlåtelsen.

Enligt huvudregeln om upplåtelsestiden för arrende är maximitiden 50 år (7 kap. 5 § första stycket JB). Jordbruksarrende och upplåtelse av fast egendom inom detaljplan är dock bindande under längst 25 år. Staten kan dessutom upplåta arrende för arrendatorns livstid. År arrendetiden inte bestämd enligt vad som sagts nu, gäller avtalet för fem år. Omfattar arrende för viss tid bostad för arrendatorn skall arrendetiden utgöra minst fem år. Har avtal träffats för kortare tid, gäller det för den nu angivna minsta tiden. Om arrendenämnden godkänt avtalet i denna del, gäller det dock för den överenskomna tiden.

Enligt 8 kap. 23 § JB kan arrenderätten förverkas och jordägaren kan säga upp avtalet under vissa uppräknade förutsättningar bl.a. om arrendatorn dröjer med betalning av arrendavgiften utöver en viss angiven tid eller om arrendatorn vanvårdar arrendestället m.m.

I 9 kap. 8 § JB sägs att om jordägaren har sagt upp arrendeavtalet har arrendatorn rätt till förlängning av detta utom när arrenderätten är förverkad eller

- 1) arrendatorn i annat fall åsidosatt sina förpliktelser i sådan mån att avtalet skäligen inte bör förlängas,
- 2) jordägaren gör sannolikt att han själv, hans make eller avkomling skall bruka arrendestället och det ej är obilligt mot arrendatorn att arrendeavtalet upphör,

- 3) jordägaren gör sannolikt att arrendestället behövs för en mer ändamålsenlig indelning i brukningsenheter,
- 4) jordägaren gör sannolikt att arrendestället skall användas i enlighet med detaljplan,
- 5) jordägaren i annat fall gör sannolikt att arrendestället skall användas till annat ändamål än jordbruk.

Av det ovan anförda framgår att arrendatorn genom lagstiftningen har ett starkt besittningskydd till den arrenderade marken.

## 8.4 Servitutsbegreppet

I 14 kap. 1 § jordabalken (JB) föreskrivs följande angående servitut. Om det är ägnat att främja en ändamålsenlig markanvändning, får i fastighet (den tjänande fastigheten) upplåtas rätt för ägaren av annan fastighet (den härskande fastigheten) att i visst hänseende nyttja eller på annat sätt taga i anspråk den tjänande fastigheten eller byggnad eller annan anläggning som hör till denna eller att råda över den tjänande fastigheten i fråga om dess användning i visst hänseende (servitut). Servitut får endast avse ändamål som är av stadigvarande betydelse för den härskande fastigheten och får icke förenas med skyldighet för ägaren av den tjänande fastigheten att fullgöra annat än underhåll av väg, byggnad eller annan anläggning som avses med servitutet.

Av ovan nämnda bestämmelser följer att ett servitut kan sägas vara en belastning som vilar på en fastighet (den tjänande fastigheten) i vems hand denna än är. Belastningen inskränker ägarens dispositionsrätt till förmån för ägaren av en annan fastighet. Servitut enligt jordabalken skall ha bildats genom avtal eller annan inom förmögenhetsrättens område hemmahörande rättshandling. Ett av servitutets igenkännings-tecken i förhållande till andra nyttjanderätter är att i motsats till vid andra nyttjanderätter, där rättighetshavaren är en fysisk eller juridisk person, verkar servitutet till förmån för en annan fastighet.

Vid sidan av servitut enligt jordabalken, s.k. avtalsservitut, förekommer fastighetsbildningsservitut och andra offentligrättsliga servitut eller tvångsservitut. Sådana tillskapas förutom med stöd av fastighetsbildningslagen (SFS 1970: 988) också med stöd av andra författningar såsom t.ex vattenlagstiftningen. Vidare finns servitut som ibland benämns legalservitut, där det är fråga om allehanda begränsningar av ägares rådighet över sin fastighet som följer direkt av lag. Jordabalkens bestämmelser gäller enbart för avtalsservituten men den ovan angivna definitionen av servitut gäller även för övriga kategorier servitut.

## 8.5 Framförda synpunkter

Det har framförts till utredningen att privaträttsliga förpliktelser bör beaktas vid värderingen eftersom de utan tvekan påverkar marknadsvärdet. Det har vidare framförts att det är orimligt att bortse från privaträttsliga förpliktelser vid beräkningen av marknadsvärdet eftersom många avtal, t.ex. hyresavtal och arrendeavtal i stor utsträckning inte bestäms av parternas avtal utan av tvingande lagstiftning. För hyresupplåtelse gäller t.ex. besittningsskydd och prisreglering för avgifterna. Liknande gäller för olika slags arrenden. Nämnas kan att av den totala åkerarealen i Sverige brukas 45 procent av annan än ägaren (Rapport 1996:10 av Statens jordbruksverk) och jordbruksarrende är således en vanlig företeelse.

Förutom kritik som förts fram inom utredningens referensgrupp av framför allt Lantbrukarnas riksförbund, Sveriges Jordägareförbund och Skogsägarnas Riksförbund har utredningen även fått synpunkter från en företrädare för en markförening i Norrland. Nämnada markförening har uppgett att det förekommer att markägare i föreningen arrenderar ut ett flertal tomter till olika fritidshusägare. Utarrenderingen leder enligt hans uppfattning till ett sänkt marknadsvärde för fastigheterna men taxeringsvärdet påverkas dock inte. Detta innebär att ägarna har stora kostnader för fastighetsskatt för mark för vilken de har en inskränkt förfoganderätt till. Arrendavgifterna täcker i många fall inte kostnaderna för fastighetsskatten eftersom de i hög grad bestäms av förstagångsarrendet och höjningarna sker etappvis. Eftersom många arrendeavtal är mycket långvariga arrenden kompenseras markägaren således ofta inte för fastighetsskatten.

Vidare har företrädare för Svenska Kraftverksföreningen framfört bl.a. följande när det gäller privaträttsliga förpliktelser. Mellan flera kraftverksägare finns avtal som innebär att kraft överförs mellan bolagen. Avtalen reglerar även fördelning av fastighetsskatt till följd av att kraft överförs mellan bolagen. När kraft förs över till ett annat bolag minskar det överförande bolagets marknadsvärde. Eftersom avtalen påverkar marknadsvärdet bör de enligt företrädare för Svenska Kraftverksföreningen beaktas vid fastighetstaxeringen. För att överledning av kraft mellan bolagen skall få ske måste tillstånd inhämtas av Vattendomstolen. Svenska Kraftverksföreningen menar att avtalen till följd av att godkännande krävs av Vattendomstolen kan jämföras med offentligrättsliga förpliktelser.

## 8.6 Överväganden och förslag

De skäl som ligger till grund för att man vid fastställandet av taxeringsvärdet bortser från privaträttsliga förpliktelser är att det finns risk för att parterna upprättar skenavtal med det enda syftet att kunna åberopa avtalet som grund för att få ett nedsatt taxeringsvärde. Inverkan på marknadsvärdet av servitut och "liknande" skall dock beaktas vid bestämmande av taxeringsvärdet. I förarbetena till FTL avgränsas inte servitutsbegreppet på något sätt. Det får därför anses att med servitut får avses avtals servitut och servitut med offentligrättslig prägel. Det som är avgörande för att servitut skall beaktas vid taxeringsvärdets bestämmande är att servitut till skillnad från andra belastande avtal för en fastighet följer fastigheten och utgör således inte enbart ett avtal som gäller mellan två parter. Avtalet gäller således mot en ny ägare av fastigheten.

Det är emellertid utredningens uppgift att överväga om de framförda argumenten är tillräckliga för att bortse från alla privaträttsliga förpliktelser eftersom ett gällande avtal måste anses inverka på marknadsvärdet. I vårt fall när det gäller sådana avtal som styrs av tvingande lagstiftning kan det finnas skäl för att ta hänsyn till förpliktelserna vid bestämmandet av taxeringsvärdet. Detta gäller främst vid långvariga arrendeavtal. Här är risken för skenavtal och otillbörligt förfogande av taxeringsvärdet inte lika stor som vid många andra tänkta inskränkningar i äganderätten. Detta skulle då tala för att justera taxeringsvärdet vid långvariga arrendeavtal. För att en justering skulle kunna vara möjlig kräver detta dock en särskild och relativt ingående granskning av förhållandena för varje enskild fastighet. Det kan också innebära vissa svårigheter att göra en bedömning av avtalet i det enskilda fallet och gränsdragningsproblem kan uppstå.

Om privaträttsliga förpliktelser skall påverka taxeringsvärdet innebär detta att en del av underlaget för fastighetsskatt bortfaller. Även om utredningens uppdrag är begränsat till att se över fastighets-taxeringsreglerna är det inte rimligt att utredningen helt bortser från beskattningskonsekvenserna av eventuella förslag. Man kan fråga sig om det är rimligt att genom att ge möjlighet till justering av taxeringsvärdet för privaträttsliga förpliktelser undanta vissa fastigheter från beskattning. Jämförelser kan göras med systemet vid tomträter. Det är då inte ägaren till marken, nämligen kommunen, som beskattas utan skatten läggs i stället på tomträtsinnehavaren. Detta följer av 1 kap. 5 § FTL som föreskriver att som ägare av fastighet skall även avses innehavare av tomträtt. Vidare följer av 2 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt att skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap 5 § FTL skall anses som ägare.

Enligt den bestämmelse i kommittéförordningen som gäller för alla utredningar skall en utredning som föreslår åtgärder som minskar det allmännas intäkter anvisa hur sådana åtgärder kan finansieras. Även om, när det gäller taxering av lantbruksenheter, endast bostadsbyggnaden och tomtmarken är skattepliktiga skulle det innebära ett inte obetydligt bortfall av underlaget för fastighetsskatt om långa arrenden tillåts att påverka taxeringsvärdet. Detsamma gäller i situationen vid leverans av elkraft mellan olika kraftverksägare. Ett förslag om att privaträttsliga avtal skall få beaktas bör därför leda till att arrendatorn respektive den mottagande kraftverksägaren skall bli den som beskattas för markvärdet. Om så inte sker vid utarrendering blir dessutom följden att för två till synes lika grannfastigheter betalas i det ena fallet fastighetsskatt, nämligen när fastigheten innehas med äganderätt eller med tomträtt, medan grannfastigheten inte betalar någon fastighetsskatt eller betydligt lägre sådan skatt eftersom fastigheten arrenderas.

Frågan om förekomsten av privaträttsliga förpliktelser skall kunna påverka taxeringsvärdet innehåller således argument både för och emot en ändring av gällande regler. Ett viktigt argument för en ändring är givetvis att de nuvarande reglerna utgör ett undantag från principen att marknadsvärdet skall vara styrande för taxeringsvärdet. Å andra sidan inger det betänkligheter att skapa möjlighet att genom privata avtal disponera över taxeringsvärdet. Det är vidare svårt att på ett riktigt och rättssäkerhet sätt bedöma när och hur mycket en privaträttslig förpliktelse skall påverka taxeringsvärdet.

Det kan emellertid diskuteras om de undantag som redan finns kan utökas. Vad som då främst kan komma i fråga är vissa långvariga arrendeavtal och de avtal mellan kraftverksägare som omnämns av Svenska Kraftverksföreningen. Det är dock svårt att göra en lämplig avgränsning. De avtalsslutande parterna torde dessutom ofta ha möjlighet att genom avtal bestämma att ekonomisk kompensation skall utgå till den fastighetsägare som har inskränkningar i förfoganderätten till sin fastighet. Med hänsyn till det anförda har utredningen stannat för att inte föreslå någon ändring av regeln i 5 kap. 3 § andra stycket FTL. Privaträttsliga förpliktelser (med undantag av servitut och liknande) skall således inte heller framledes få beaktas vid bestämmandet av marknadsvärdet.

## 9 Värdeområdesindelning och nivåläggning

### Utredningen föreslår

- att en regel införs som innebär att, om köp saknas, eller är för fåtåliga för att värdenivån skall kunna bestämmas skall ledning även kunna hämtas från köp av fastigheter inom andra värdeområden, där likartade förutsättningar för prisbildningen kan antas föreligga. Denna regel skall vara generell och omfatta samtliga enheter där ortsprismaterial används för att bestämma värdenivån i ett värdeområde
- att bestämmelsen i FTL om att provvärdering skall utföras förtydligas samt därutöver att användningen av s.k. provvärderingsområden lagregleras *samt*
- att en bestämmelse tas in i FTF att nivåläggningen skall dokumenteras hos skattemyndigheten.

### 9.1 Allmänt

Regler om indelningen i värdeområden finns i FTL, FTF, samt i föreskrifter utfärdade av RSV och skattemyndigheterna.

Enligt 7 kap. 2 § FTL skall riket indelas i värdeområden med enhetliga värdeförhållanden för den typ av byggnader och det ägoslag som ingår i värdeområdet. Värdeområdena skall därför bestämmas så att inverkan av de värdefaktorer, som beaktas vid värderingen, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler. Exempelvis skall åldersinverkan i området vara lika stor för byggnader med samma värdeår.

Enligt 7 kap. 7 § FTL skall regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer besluta om föreskrifter om bl.a. indelning i värdeområden. RSV fastställer därför med stöd av denna bestämmelse föreskrifter om indelningen i värdeområden. Föreskrifter om indelning i värdeområden för bl.a. småhus och tomtmark inom ett län skall dock meddelas av skattemyndigheten (6 kap. 1 § FTF).



Indelningen i värdeområden skall göras för hela riket så att varje taxeringsenhet kan hänföras till ett bestämt värdeområde. Indelningen i värdeområden skall spegla bl.a. lägets inverkan på en fastighets marknadsvärde. Den sker så långt det är möjligt med stöd av ortsprismaterial, men måste alltid kompletteras med andra värderingstekniska överväganden. Vid värdeområdesindelningen skall värdeområdena avgränsas så att prisbildningen inom området är så homogen som möjligt. Ett värdeområde skall således avgränsas så att variationer i marknadsvärdet i allt väsentligt är hänförliga till skillnader i de värdefaktorer som beaktas särskilt då riktvärdeangivelsen för en viss byggnadstyp eller ägoslag skall bestämmas. Det betyder i princip att radhus med enhetlig ålder, storlek och standard får samma värde om de ligger i ett och samma värdeområde men att likadana radhus i skilda värdeområden däremot kan få, och oftast får, olika värden. Värdet mellan i övrigt lika radhus inom ett och samma värdeområde kan däremot variera beroende på om husens standard varierar.

Värdeområdesindelningar finns för småhus, hyreshus, industribyggnader, ekonomibyggnader, tomtmark för småhus, tomtmark för hyreshus, tomtmark för industribyggnad, åker- och betesmark, skogsmark och skogsimpediment samt täktmark. För elproduktionsenheter och industribyggnader som värderas enligt produktionskostnadsmetoden utgör hela landet samma värdeområde.

## 9.2 Historik

Redan enligt 1928 års taxeringsförordning utgjorde län eller delar av län områden för enhetsvärden för jordbruk. Inför 1970 års allmänna fastighetstaxering upprättade Riksskattenämnden tabellverk och värdeanvisningar. För vilka områden tabellerna och värdeanvisningarna skulle tillämpas bestämdes av fastighetsprövningsnämnderna. För skogen och vattenfallsenheterna fastställdes däremot områdesindelningen centralt. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering meddelade RSV anvisningar om värderingsområden och områdesanvisningar. RSV indelade riket i värderingsområden för jordbruk och för skogsbruk. Värderingsanvisningar för annan fastighet fastställdes för värderingsområden som hade mycket varierande storlek. Värderingsområden för tomtmark kunde omfatta endast enstaka kvarter eller del av sådant, medan värderingsområdena för hyreshusen kunde omfatta en hel stad.

1976 års fastighetstaxeringskommitté byggde sitt förslag om värdeområden på samma principer som gällde för värderingsområdena vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Kommittén föreslog att

beteckningen på områdena borde vara värdeområde, en term som kommittén ansåg överensstämma bättre med principen att det är marknadsvärdets storlek som skall styra avgränsningen av ett område. Denna borde enligt kommittén göras så att inverkan av de värdefaktorer, som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande skulle kunna bedömas enligt enhetliga regler (SOU 1979:32 s. 475).

I fråga om värdeområdenas omfattning anförde kommittén vidare (s. 474):

En av de mest betydelsefulla värdefaktorerna är fastighetens läge. Detta kan påverka värdet på flera olika sätt. För industrifastigheter kan exempelvis närheten till transportleder ha en värdehöjande effekt, värdet av bostadsfastigheter kan t.ex. påverkas av om fastigheten är belägen inom ett område som har en attraktiv boendemiljö eller ligger i närheten av en storstad etc.

Lägets inverkan på värdet beaktas därför lämpligen genom att man geografiskt avgränsar vissa områden, värdeområden. En sådan indelning bör göras i hela landet beträffande de byggnader och ägoslag som skall värderas med ledning av riktvärden. Värdeförhållandena inom ett sådant område bör i allt väsentligt vara enhetliga. Därför bör värdeområdena bestämmas så att inverkan av vissa värdefaktorer som – enligt vad som kommer att redogöras för senare – särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, skall kunna bedömas enligt enhetliga regler.

Departementschefen biträdde förslaget (prop. 1979/80:40 s. 113).

## 9.3 Förberedelsearbetet med inriktning på värdeområdesindelning

### 9.3.1 Beskrivning av arbetet

Bestämmelser om förberedelsearbetet finns i 19 kap. FTL och 3 kap. FTF. Vidare utfärdar RSV med stöd av 7 kap. 7 § FTL föreskrifter för förberedelsearbetet. Inför de allmänna fastighetstaxeringarna åren 1996 och 1998 har föreskrifterna beteckningen RSFS 1994:13 respektive RSFS 1996:19. Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har föreskrifterna beteckningen RSFS 1998:16. RSV har vidare tagit fram en handbok för arbetet inför de allmänna fastighetstaxeringarna (Handbok för förberedande åtgärder).

Inom ramen för förberedelsearbetet lämnas förslag på värdeområdesindelning. Förslagen utarbetas på regional och lokal nivå av sakkunniga värderingstekniker, som utgör inhyrda konsulter. Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1998 upphandlade RSV dessa tjänster

från Svensk Fastighetsvärdering AB, Svefa och vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 av ytterligare ett antal konsulter. LMV och RSV medverkar på en övergripande nivå i arbetet med att ta fram riktlinjer för arbetet. Skatteförvaltningen tar ställning till förslagen och dessa läggs slutligen till grund för den s.k. provvärderingen ( se även kap. 18).

### 9.3.2 Avgränsning av värdeområden och nivåläggning

Förutom att indela Sverige i värdeområden skall värdenivåer bestämmas i varje värdeområde, s.k. nivåläggning. Värdeområdesindelning och nivåläggning sker med utgångspunkt i och så långt det är möjligt med stöd av ortsprismaterial. I många fall är emellertid ortsprismaterialet otillräckligt för att man enbart med ledning därav skall kunna avgränsa värdeområden och lämna förslag till riktvärdeangivelser, bl.a. värdenivåer. I sådana fall krävs att värdeområdesindelningen grundas också på annan information än noterade köpeskillingar. Exempel på sådan information är t.ex. hyresnivåer, virkespriser, produktionskostnader och yrkesverksamma värderares kunskap om ett områdes allmänna attraktivitet eller dess bristande attraktivitet på fastighetsmarknaden; en kunskap som kan grundas på information om t.ex. efterfrågan och utbud i respektive områden.

Vid nivåläggningen kan i områden med otillräcklig ortsprisstatistik ledning beträffande prissättningen för såväl bebyggd som obebyggd tomtmark även fås från andra områden än det aktuella området. När det gäller att bestämma tomtmarksvärdet på exempelvis en strandfastighet har man vid förberedelsearbetet använt sig av köp av strandfastigheter längs en längre kustremsa. I exempelvis Västra Götalands län har de ca 50 värdeområden som gränsar till "saltsjön" analyserats. I områden som saknar köp eller har få köp av strand eller strandnära fastigheter har därmed den generella relationen mellan klasserna förutsatts gälla.

Lagstöd för ett sådant värderingsförfarande erhöles inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 genom ett tillägg i 5 kap. 8 § FTL. Syftet med bestämmelsen är att kartlägga nivåer i områden där ortsprismaterialet inom ett enskilt område saknas eller är otillräckligt. I förarbetena till lagändringen uttalar departementschefen bl.a. följande (prop. 1994/95:53 ):

Marknadsvärdet bestäms i första hand med ledning av fastighetsförsäljningar i orten. Om det finns ett godtagbart antal försäljningar av såväl bebyggda som obebyggda tomter fungerar systemet. Värdeområden och riktvärdeangivelser

kan i sådana fall bestämmas så att resultatet stämmer överens med de nyss nämnda reglerna. Det har emellertid sedan länge visat sig vara svårt att få fram ett användbart ortsprismaterial för obebyggd tomtmark. På sina håll förekommer knappast sådana försäljningar. Bristen på ortsprismaterial kräver också nya lösningar för att kraven på hög värderingsnoggrannhet skall kunna bibehållas.

Lagrummet har i enlighet härmed följande lydelse:

Vid bestämmande av delvärde för *tomtmark* i sådana fall då försäljningar av obebyggd tomtmark inom värdeområdet inte ger den ledning som behövs skall vidare iakttas att delvärdet bestäms med ledning av den marknadsvärdenivå för obebyggd tomtmark som normalt förekommer inom värdeområden där marknadsvärdenivån för bebyggda fastigheter är densamma som för värdeområdet i fråga.

Av bestämmelsen framgår att denna avser enbart tomtmark. Med stöd av denna har således tomtvärdetabellen för småhus skapats. Bestämmelser om denna finns i 1 kap. 3 § och 35 b § FTF. Med hjälp av tabellen får man i områden där brist på köp föreligger fram värdet på normaltomten på bebyggda småhusenheter.

Som tidigare nämnts kan värdenivån i ett enskilt värdeområde i regel inte bestämmas enbart med ledning av ortsprismaterial. Det förekommer inte sällan att några köp över huvud taget inte har skett i ett visst värdeområde, eller att dessa är relativt fåtaliga. Så är ofta fallet när det gäller exempelvis hyreshus och industrier. För att avgränsa ett sådant värdeområde och bestämma en värdenivå förutsätts därför att avgränsning och värdenivå får grundas på annan tillgänglig information, t.ex. ortsprismaterial från liknande områden, likheter eller skillnader i fråga om hyresnivåer och direktavkastningskrav, efterfrågan och utbud i olika områden etc.

Inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har RSV i promemorian 11757-98/22 även föreslagit att en bestämmelse tas in i FTL om ortsprismaterialet vid nivåläggning av värdet på hyreshus och industribyggnader. Förslaget innebär att om antalet köp inom området inte är tillräckligt kan ledning hämtas från sådana köp inom andra värdeområden där likartade förutsättningar för prisbildningen kan antas föreligga.

I propositionen (prop. 1998/99:109) som behandlar vissa frågor inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 konstateras emellertid att frågan om vilket ortsprismaterial som skall få användas är en av flera grundläggande frågeställningar inom fastighetstaxeringen. Enligt vad som framgår av propositionen bör därför dessa frågor behandlas vid en

mer övergripande genomgång av fastighetstaxeringsreglerna och att Fastighetstaxeringsutredningens arbete därför bör avvaktas.

Därutöver föreslår RSV i förslag till ändringar i FTF (promemoria 4893-99/100) inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 att värdet av tomtmark för hyreshus och industribyggnad samt övrig byggnad skall bestämmas med ledning av tomtvärde-tabeller. I enlighet härmed har med stöd av bestämmelsen i 5 kap. 8 § FTL för dessa taxeringsenheter bestämmelser om tomtvärde-tabell tagits in i 1 kap. 3 och 37 §§ FTF (SFS 1999:631).

### 9.3.3 Provvärderingen

Vid provvärderingen, som är ett av de viktigaste och därtill ett avslutande moment i förberedelsearbetet undersöks om rätt värdenivå uppnås vid tillämpning av föreslagen indelning i värdeområden och de mot denna indelning svarande riktvärdeangivelserna. Beräkningarna utförs av LMV och resultatet analyseras av förutom LMV de värderingstekniska konsulterna i samråd med skattemyndigheterna. För vissa enheter exempelvis elproduktionsenheter sker detta arbete centralt av RSV och LMV med medverkan av externa intressenter. I samband med provvärderingen och den efterföljande kontrollvärderingen sker således den slutliga nivåläggningen. Vid provvärderingen görs i regel jämförelser med andra värdeområden. Avsikten är därvid bl.a. att uppnå följsamhet mot taxeringsvärdenivåer i angränsande värdeområden så att ur värdesynpunkt omotiverade skillnader inte uppstår. I föreskrifter för förberedelsearbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 föreskriver RSV att om ett tillräckligt antal provvärderingsobjekt saknas inom ett värdeområde, får provvärdering ske för en grupp av värdeområden som då tillsammans bildar ett provvärderingsområde (se RSFS 1994:13).

Provvärderingsområden har sedan länge använts vid förberedelsearbetet. Värdeområdesindelningen är nämligen generellt sett så finmaskig att värdenivån i ett enskilt värdeområde ofta inte går att entydigt bestämma med hög grad av säkerhet enbart med ledning av ortsprismaterial inom detta. För att bilda sig en uppfattning om huruvida de föreslagna värdenivåerna allmänt sett ger rätt taxeringsnivå bildar man därför vid provvärderingen s.k. provvärderingsområden av två eller flera värdeområden för att med ledning av provvärderingsresultatet och med stöd av ortsprismaterialet i flera värdeområden bestämma värdenivån. Nivåskillnader mellan olika närliggande eller likartade värdeområden bestäms däremot med ledning också av annan tillgänglig information, t.ex. hyresskillnader och liknande.

Värdeområdesindelningen redovisas på riktvärdekartor. Rekommenderade riktvärdeangivelser däremot redovisas i regel på en förteckning som hör till riktvärdekartan. Dessa handlingar tas fram av LMV. Efter genomförd provvärdering överlämnas förslagen till riktvärdekartor till skattemyndigheten. Sedan RSV, skattemyndigheten och externa remissinstanser yttrat sig över förslaget till värdeområdesindelning och motsvarande förslag till riktvärdeangivelser uppdaterar LMV indelningen i värdeområden med tillhörande riktvärdeangivelser och gör en ny beräkning, en s.k. kontrollvärdering, till följd av ändringarna. Efter slutfört arbete fattar skatteförvaltningen därefter de slutliga besluten rörande värdeområdesindelningen och riktvärdeangivelser.

## 9.4 Riktvärdekartor

### 9.4.1 Hur definieras riktvärdeangivelser och riktvärden

Läget är som ovan nämnts en av de värdefaktorer som påverkar värdet. Med sådana faktorer avses egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet. Vilka faktorer som påverkar marknadsvärdet varierar naturligtvis över tiden. I FTL anges vilka värdefaktorer som skall beaktas särskilt för olika byggnadstyper och ägoslag (t.ex. 8 kap. 3 § och 12 kap. 3 §).

Riktvärdeangivelser bestäms för kombinationer av de värdefaktorer som anges i FTL. Riktvärdeangivelserna för värdeområdet utgör grunderna för att kunna beräkna värdet av den normenhet som tas fram vid förberedelsearbetet, dvs. värdet på normhuset och normaltomen. Riktvärdeangivelserna ligger därmed till grund för att bestämma riktvärdet på den enskilda fastigheten. Om värdet på den enskilda fastigheten överensstämmer med värdet på normenheten sammanfaller således i princip riktvärdeangivelserna för värdeområdet och riktvärdet på denna fastighet.

Värdering av småhusenheter skall således ske med utgångspunkt i riktvärden, som i sin tur bestämts med ledning av riktvärdeangivelser. De grundläggande bestämmelserna om riktvärden finns i 7 kap. 3 § FTL samt 1 kap. 2 och 3 §§ FTF. Riktvärdet för småhus kan således, enligt bestämmelser i 1 kap. 7 c § FTF, definieras som värdet på värderingsenheten innan hänsyn tagits till eventuella justeringar för säregna förhållanden.

### 9.4.2 Vad kan utläsas på riktvärdekartan

Värdeområdesindelningen anges på riktvärdekartor. Kartan utgör skattemyndighetens beslut om indelning i värdeområden och om riktvärdeangivelser samt de bestämmelser m.m. i anslutning därtill som skall gälla inom respektive värdeområde. En riktvärdekarta omfattar utöver kartbild och teckenförklaring även till kartan ansluten beskrivning med antecknade riktvärdeangivelser och andra bestämmelser samt förtydliganden m.m. (1, 2, och 7 §§ RSFS 1994:13).

En riktvärdekarta skall utformas på sådant sätt och upprättas på sådant kartunderlag att det entydigt framgår till vilket värdeområde varje värderingsenhet hör. Det skall vidare framgå vilka riktvärdeangivelser för en eller flera typer av värderingsenheter och andra bestämmelser som skall tillämpas inom ett värdeområde. Gränserna för värdeområden skall utmärkas genom gränsmarkeringar (3 och 4 §§ RSFS 1994: 13). Därutöver kan särskilda förutsättningar för riktvärdeangivelserna anges på beskrivningen till kartan.

Utöver de värdefaktorer som särskilt angetts i FTL (exempelvis 8 kap. 3 § eller 12 kap. 3 §) finns andra värdepåverkande faktorer som kan utgöra riktvärdeangivelser. Sådana förhållanden som anses genomsnittliga för värdeområdet gäller vid värderingen. Om vissa särskilda förhållanden förutsatts som grund för riktvärdeangivelsen för tomtmark, t.ex. att denna förutsätter sjöutsikt, skall sådant särskilt antecknas på riktvärdekartan eller i den förteckning som hör till denna. För de fastigheter som inte har sjöutsikt bör det riktvärde som beräknats således justeras.

En riktvärdekarta skall upprättas gemensamt för småhus och tomtmark (riktvärdekarta S). Riktvärdekarta S skall således utvisa indelningen i värdeområden för småhus samt för tomtmark och övriga bestämmelser. Till riktvärdekartan finns även en förteckning över gällande riktvärdeangivelser samt övriga bestämmelser som hör till riktvärdekartan t.ex. förutsättningar för riktvärdeangivelsen.

På samma sätt skall riktvärdekartor upprättas för lantbruksenheter (RSFS 1996:19). Riktvärdekartor upprättas gemensamt för småhus och tomtmark (riktvärdekarta LS), ekonomibyggnad, åkermark och betesmark (riktvärdekarta J) samt skogsmark och skogsimpediment (riktvärdekarta SK).

Indelning i värdeområden vid förberedelsearbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 för hyreshus och tomtmark framgår av riktvärdekarta H. För tomtmark och industribyggnader liksom övriga byggnader som värderas enligt avkastningsmetoden eller produktionskostnadsmetoden upprättas riktvärdekarta I. För täktmark

upprättas riktvärdekarta T och för elproduktionsenheter riktvärdekarta EI (RSFS 1998:16).

## 9.5 Värdeområden för småhus och tomtmark

Antalet värdeområden vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 uppgick till 7 500 fördelat på 286 kommuner. Ett värdeområde för tomtmark får endast omfatta en kommun eller del av en kommun. Ett värdeområde för småhus får omfatta endast ett eller flera hela värdeområden avseende tomtmark inom en kommun (9 § RSFS 1994 :13). En utgångspunkt för indelningen i värdeområden för småhus är således att dessa skall sammanfalla med ett eller flera värdeområden för tomtmark.

För *småhus* anges i 8 kap. 3 § FTL att värdefaktorerna storlek, ålder standard, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning skall beaktas särskilt. Skillnaden i marknadsvärde skall således vara hänförlig till skillnader i nämnda värdefaktorer. I ett värdeområde för småhus får således inte ingå delområden för vilka olika riktvärdeangivelser är aktuella.

Ett värdeområde för *tomtmark* skall avgränsas så att variationer i marknadsvärdet i allt väsentligt är hänförliga till skillnad i värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden, typ av bebyggelse och speciell belägenhet.

Fastigheternas beskaffenhet inom värdeområdet bör vara så enhetliga som möjligt. Detta måste ofta vägas mot en önskan om ett stort antal försäljningar inom området. Om antalet köp är för få får indelningen som ovan redogjorts för grundas på jämförelser med närliggande värdeområden (se även Handbok för förberedande åtgärder inför AFT 96 s. 60, jfr även med avsnitt 9.7.2).

Variationer i marknadsvärde skall enligt RSV bedömas utifrån de skillnader i prisnivå som föreligger för tomtmark. Dessa bedöms som ovan nämnts i första hand med utgångspunkt från köp av obebyggda fastigheter. Saknas köp bestäms således normaltomtens värde utifrån tomtvärdetabellen (se 19 § RSFS 1994:13).

Under förberedelsearbetet hos skattemyndigheten tas material fram och utarbetas förslag till värdeområdenas avgränsning. Arbetet med värdeområdesindelningen för småhus och tomtmark inleds med att riktvärdekartorna från närmast föregående särskilda taxeringar studeras (jfr 9 § RSFS 1994:13). I samma paragraf anges även att värdeområdesindelningen skall ändras om det föreligger en klar skillnad i marknadsvärdenivån från tidigare år. Vid den allmänna fastighets-



taxeringen år 1996 ändrades således värdeområdesindelningen från den särskilda fastighetstaxeringen år 1994 för att få en anpassning till förändrade värdenivåer i vissa områden.

Handlingar, framför allt riktvärdekartan, från föregående allmänna fastighetstaxering, utgör en del av grundmaterialet vid förberedelsearbetet. Med stöd av LMV och skattemyndigheten gör värderingsteknikerna därefter analyser för att kartlägga fastighetsmarknaden och dess utveckling. Förutom att granska riktvärdekartor från tidigare taxeringar görs analyser av bl.a. ortsprismaterialet för bebyggda och obebyggda fastigheter. Därutöver tar man del av kommunens detalj- och översiktsplaner och utför även egna planutredningar. Man tar även del av de förändringar i infrastrukturen som skett samt bostads- och pendlingsmönster m.m. och analyserar värdeinverkan av dessa förändringar. Slutligen inhämtar skattemyndigheten synpunkter från en referensgrupp på de förslag som utarbetats.

RSV har angett följande värdepåverkande faktorer som ledning till värdeområdesindelningen för småhus (Handbok för förberedande åtgärder inför AFT 96 s. 62):

- läge i förhållande till tätort, tätortscentrum, kommunikationer
- läge i förhållande till attraktivt område t.ex. park
- läge i förhållande till mindre attraktivt område t.ex. bullrande industri, motorväg, kraftledning eller annat störande inslag i omgivningen
- planstandard – planbestämmelser, byggrätter, gemensamhetsanläggningar, standard på VA- och gatunät etc.
- social attraktivitet

Enligt RSV bör som gränser mellan värdeområden för tomtmark i första hand väljas (Handbok för förberedande åtgärder AFT 96 s. 62):

- plangränser, t.ex. gräns mellan olika markanvändning inom plan
- naturliga gränser, t.ex. parker, vattenområden, större vägar och trafikleder
- inom ett bebyggelseområde bör gränserna inte dras i vägar och gator utan i kvarteren, eftersom fastigheterna vid en mindre gata ofta uppfattas ha ett likartat läge

## 9.6 Kritiken mot de nuvarande systemet

När det gäller värdeområdesindelningen i bl.a. attraktiva kustområden har påpekats att värdeområdena är för små. Kritikerna menar att antalet referensköp är för få i små områden, vilket leder till att för stor hänsyn vid värderingen tas till ett litet antal försäljningar som skett till extremt höga priser. Enligt kritikerna bör man därför eftersträva större värdeområden för att få fler köp i det statistiska underlaget. Det bör även klart anges hur många köp som skall ingå i underlaget för att resultatet skall anses statistiskt signifikant. Det har även gjorts gällande att värdeområden i vissa fall är för stora och att kravet på enhetlighet därför inte är tillgodosett. Sveriges Fastighetsägareförbund har vidare anfört att värdeområdesindelningen bör kunna överklagas.

## 9.7 Överväganden och förslag

### 9.7.1 Allmänt

I det regelkomplex som skall tillämpas vid ett beslut om fastighets-taxering är föreskrifterna om indelningen i värdeområden och om en fastighets värdeområdestillhörighet av avgörande betydelse. Värdeområdestillhörighet skall bestämmas för varje fastighet. Beslutet i denna del är styrande för värderingen av fastigheten och värdeområdestillhörigheten måste i varje taxeringsärende kontrolleras och avgöras av en beslutsfattare. Vid taxeringsarbetet är det därför viktigt att kontrollera att fastigheten fått rätt värdeområdesbeteckning. Ett sådant beslut kan även överklagas (se RÅ 1997 ref 20).

Den statistiska bearbetningen av köpeskillingsstatistik som utredningen genomfört visar att i stor utsträckning homogena värdeområden skapats. Vid undersökningen konstateras dessutom att värdeområdesindelningen är avgörande för basvärdenas precision. Enligt utredningens mening bör därför värdeområdesindelningen fortfarande vara utgångspunkt vid värderingen. Indelningen kan emellertid behöva förbättras i vissa avseenden för att få en bättre träffsäkerhet i systemet.

Ett värdeområde för småhus får enligt RSV:s föreskrifter omfatta endast ett eller flera hela värdeområden avseende tomtmark inom en kommun (9 § RSFS 1994:13). Det kan emellertid ifrågasättas varför en kommungräns alltid skall utgöra gräns för ett värdeområde. Fastighetsmarknaden fungerar nämligen inte på detta vis. Beroendet av de administrativa gränserna är en kvarleva från tidigare allmänna fastighetstaxeringar. Med ett ökat utnyttjande av GIS-tekniken kan man alltmer frigöra sig från de administrativa gränserna och i stället försöka

följa fastighetsmarknadens funktionssätt, vilket ytterligare kan öka träffsäkerheten. För värderingen krävs således inte längre en anpassning till kommungränser. Enligt utredningens mening bör därför RSV:s föreskrift beträffande småhustaxeringen i detta hänseende upphävas. Däremot bör indelningen av administrativa skäl anpassas till de regionala skattemyndigheternas verksamhetsområden.

Värdeområdesindelningen fångar upp lägets inverkan på fastighetens värde. För praktiskt taget alla fastighetstyper har läget en stor betydelse för marknadsvärdet. För småhustomter och hyreshustomter i attraktiva lägen är läget ofta den helt avgörande värdefaktorn. Indelningen i värdeområden är dessutom avgörande för att värderingen av den enskilda fastigheten sker med stöd av rätt tabell- och värdeserier. Värdeområdesindelningen är därför mycket betydelsefull för att åstadkomma rätt basvärde för den enskilda fastigheten.

Värdeområdesindelningen syftar till att skapa områden med enhetlig prisbildning för de fastigheter som ingår i området. Att värdeförhållandena inom ett värdeområde skall vara i allt väsentligt enhetliga betyder att marknadsvärdenivån för likartade fastigheter skall vara enhetliga. Enhetligheten skall föreligga både vad gäller byggnad och mark.

För värdeområdet bestäms med hjälp av ortsprismaterialet och annan tillgänglig information riktvärdeangivelser för mark och byggnad. Värdenivån i området skall motsvara 75 procent av marknadsvärdet. Normhuset ges genom valet av nivåfaktor ett grundvärde som sedan också ligger till grund för vilken SV-tabell som skall tillämpas. SV-tabellerna är uppbyggda i intervaller, exempelvis 120 000–340 000 kr. För att tillämpningen av tabellerna skall leda till rätt värde får skillnaderna i värde således inte vara för stora inom området. De värdemässiga skillnaderna mellan olika byggnader i området skall sedan fångas upp av de olika tabellerna och den relativa skillnaden inom respektive tabell.

För värdering av tomtmark bestäms inom varje värdeområde en normaltomt. Normaltomten svarar mot den mest frekventa tomttypen inom värdeområdet. I riktvärdeangivelsen kan således anges att normaltomten för friliggande hus uppgår till 800 m<sup>2</sup> och att värdenivån har bestämts till 100 000 kr. Vidare anges klass för VA samt belägenhet. Med utgångspunkt från normaltomten bestäms värdet på den enskilda tomtmarken. I riktvärdeangivelsen anges marginalvärdet vid korrigering för en tomt som är större eller mindre än normaltomten. Korrigering av värdet för storlek sker dock nedåt endast till halva normaltomtens storlek och uppåt endast till dubbla storleken (1 kap. 36 c § FTF). Påslagen för skillnad i storlek är emellertid marginella. Därutöver sker korrigering för speciell belägenhet och VA-klass etc.

### 9.7.2 Olika typer av värdeområden

Ett homogent värdeområde med många referensköp är det bästa underlaget för en bra värdering. Det är således inte storleken av värdeområdena som är avgörande för en bra indelning utan huruvida man vid förberedelsearbetet lyckats skapa områden med enhetlig prisbildning. Ett värdeområde kan således vara stort under förutsättning att prisbildningen inom området är enhetlig. Skilda riktvärdeangivelser kan däremot behöva anges för varje förekommande typ av bebyggelse, dvs. friliggande småhus, kedjehus och radhus.

Om klara skillnader i attraktivitet mellan närbelägna områden föreligger bör man vid värdeområdesindelningen ta hänsyn till detta. Uppenbara skillnader i fråga om prisbildning skall alltså komma till uttryck i värdeområdesindelningen. Det kan t.ex. gälla områden som ligger i anslutning till en motorväg där marknadsvärdet kan skilja avsevärt mellan de enheter som ligger närmast vägen och övriga enheter i området. En annan typ av områden som i vissa fall kan behöva avskiljas som särskilda värdeområden är områden med enbart mycket exklusiva strandfastigheter. Vidare bör områden med grupphus som bildar en tydligt värdemässigt avgränsad ”enkav” i ett i övrigt homogent område bilda ett eget värdeområde.

Vid sidan av de rena värdeskillnaderna mellan olika områden kan värdeområdesavgränsning också ske av ett annat skäl nämligen för att åstadkomma så homogena värdeområden som möjligt med avseende på bebyggelsens karaktär. Skälet till detta är att underlätta jämförelser med normalförhållanden i värdeområdet t.ex. i samband med att justering för säregna förhållanden aktualiseras. Ett bostadsområde, t.ex. en stadsdel, som innehåller två områden som byggts ut under olika perioder, t.ex. med 50-talshus respektive 70-talshus, kan mycket väl utgöra ett enda värdeområde om man ser enbart till hur marknadsvärdet varierar. Det möjliggörs genom att värderingsmodellen tar hänsyn till husens olika ålder. Ändå sker i sådana fall ofta en uppdelning i två olika värdeområden just för att underlätta de jämförelser som måste göras om justering för säregna förhållanden aktualiseras för en fastighet i något av områdena. Jämförelsen underlättas av naturliga skäl då den får göras inom ett mera begränsat och homogent område än om samma jämförelse måste ske inom ett mera vidsträckt eller heterogent område.

För att nå bättre resultat vid värderingen bör värdeområdesindelningen rent generellt och så långt det är möjligt förtätas i områden som inte är homogena. I andra områden kan man emellertid behöva komplettera indelningen med uppgifter som rör värdeområdets karaktär för att på detta sätt förbättra kvaliteten i värderingen. Vid arbetet med värdeområdesindelningen är det således viktigt att studera de olika typer

av värdeområden som kan förekomma för att på olika sätt förbättra indelningen. Ökad uppmärksamhet bör således ägnas åt att kortfattat beskriva respektive värdeområde för att därigenom undvika oklarhet om vilka förutsättningar som gäller för de rekommenderade riktvärdeangivelserna i det enskilda området.

Villaområden med mycket *blandad bebyggelse* kan i vissa fall bilda heterogena värdeområden. Värdenivån är som alltid knuten till normhuset, ett hus på 125 m<sup>2</sup>. Särskild uppmärksamhet måste här ägnas åt att större respektive mindre hus får ett taxeringsvärde som ansluter väl till marknadsvärdet. Detta skulle, enligt utredningens mening, kunna lösas med en utbyggnad av tabellverket.

Vissa värdeområden utgör *förnyelseområden*. Dessa områden är ofta belägna nära en tätort och utgörs av fritidsområden som undergår en omvandling till områden för permanentboende. Den ökade efterfrågan på fastigheter har ofta medfört att kommunen påbörjat planläggning av området. I väntan på att en ny plan skall träda i kraft kan inte heller obebyggda tomter bebyggas. I dessa områden har således bygggrätt och möjligheten till tillbyggnad medfört att vissa fastigheter har höga marknadsvärden. Stora hus för permanentboende säljs därför till helt andra priser än små hus som inte går att bygga till. Det innebär givetvis även att små hus som går att bygga till har högre värde än små hus som inte går att bygga till. I dessa områden kan man säga att två olika delmarknader föreligger men att dessa delmarknader inte är geografiskt utan efterfrågemässigt åtskilda. Det är därför med hänsyn till den blandade bebyggelsen inte möjligt att indela området i två värdeområden. Skillnaden i marknadsvärden för de olika fastigheterna beror ofta på värdefaktorer som inte beaktats inom ramen för riktvärdeangivelserna för området. För att kunna åsätta fastigheterna rätt basvärde krävs därför en finjustering av riktvärdena för mark och byggnad. En sådan justering kan ske genom justering för säregna förhållanden. För att fånga upp skillnader i marknadsvärde bör skattemyndigheten i bilaga till riktvärdekartan i dessa områden ange förutsättningarna för riktvärdeangivelserna. Exempelvis kan anges att för tomter där huvudbyggnadens boyta är mindre än 60 m<sup>2</sup> skall markvärdet nedjusteras med 100 000 kr .

Utanför tätorter finns även värdeområden som kan betecknas som *blandområden*. I dessa områden finns både permanenthus och hus för fritidsboende. Användningssättet är en värdefaktor som inte fångas upp av taxeringssystemet. I den mån två marknader förekommer även i dessa områden består de således av dels fritidshus, dels permanenthus. Att dela upp marknaden i områden för fritidshus respektive permanenthus skulle emellertid leda till problem vid tillämpningen när det gäller att avgöra

hur ett hus används. Genom områdenas struktur kan de inte heller delas upp i flera värdeområden.

### 9.7.3 Värdeområdenas storlek och nivåläggning

Krav har framställts till utredningen att det i lag skall anges hur många köp som skall föreligga för att den beslutade värdenivån i ett område skall anses statistiskt signifikant. Antalet referensköp för att det statistiska underlaget skall vara tillfredställande är svårt att precisera. Mot bakgrund av vad som ovan anförts torde emellertid den bästa utgångspunkten vid indelningen vara att skapa homogena områden i den meningen att områden med likartad prisbildning och med likartad bebyggelse bildar egna områden. Att i lagstiftningen ange att ett visst antal köp skall vara hänförligt till värdeområdet garanterar således inte en ökad träffsäkerhet för att nå rätt basvärde för den enskilda fastigheten.

Även i homogena områden kan emellertid tillgången på referensköp vara lågt eller saknas helt. I värdeområden med exempelvis begränsat utbud ger enstaka köp inte uttryck för en marknad. Köpeskillingen kan vara mycket hög men även mycket låg. För att hitta rätt värdenivå i områden med begränsat antal köp görs i den praktiska tillämpningen jämförelser med närliggande eller andra liknande områden. När jämförelser görs med närliggande områden föreligger naturligtvis risk för en ”smittoeffekt” på värdena från ett mer eller mindre attraktivt område.

Det finns även värdeområden där köp saknas. Det kan vara kommuner där tillgången på salubjudna fastigheter är mycket god medan antalet köpare är litet på grund av att det är en utflyttningsort. Det kan givetvis ifrågasättas vilket marknadsvärde fastigheterna i ett sådant område har. En annan situation föreligger i mycket attraktiva områden, där utbudet just genom attraktiviteten är mycket begränsad och där köp ofta sker som slätköp. Också här är det svårt att bestämma marknadsvärdenivån.

Om antalet köp av obebyggd tomtmark understiger det önskade får som tidigare nämnts indelningen grundas på jämförelser över värdeområdesgränser. När det gäller tomtmark finns en uttrycklig bestämmelse härom i 5 kap. 8 § FTL. Det finns även behov av att gå utöver värdeområdesgränserna för att kartlägga värdenivån för bebyggda enheter för det fall ortsprismaterialet är begränsat. Vidare är förfarandet att nivålägga med stöd av andra värdeområden än det aktuella i viss mån en kodifiering av redan gällande praxis. Bristen på ortsprismaterial kräver också som framhölls när bestämmelsen infördes

beträffande tomtmark nya lösningar för att kraven på hög värderingsnoggrannhet skall kunna bibehållas.

Enligt utredningens mening bör således en sådan bestämmelse tas in i FTL. Bestämmelsen bör utformas så att värdenivån inom ett område i första hand skall bestämmas med ledning av de köp som skett i området. Om köp saknas eller är för fåtliga för att värdenivån med säkerhet skall kunna bestämmas, skall dock ledning hämtas från köp av fastigheter inom andra värdeområden, där likartade förutsättningar för prisbildningen eller hyresnivån kan antas föreligga. Denna regel är således generell och omfattar samtliga enheter där ortsprismaterial används för att bestämma värdenivån i ett värdeområde.

Framför allt vid provvärderingen är det viktigt att jämförelser görs över värdeområdesgränserna. Bestämmelser om provvärderingen finns i RSV:s föreskrifter. Där anges att om ett tillräckligt antal provvärderingsobjekt saknas inom ett värdeområde, får provvärdering dock ske för en grupp av värdeområden som då tillsammans bildar ett provvärderingsområde (se 14 § RSFS 1994:13). Som tidigare framhållits kan värdenivån i ett enskilt värdeområde ofta inte entydigt bestämmas enbart med ledning av ortsprismaterial inom detta. Vid provvärderingen sammanslås därför i regel två eller flera värdeområden. Eftersom den slutliga nivåläggningen sker i samband med provvärderingen bör formerna för provvärderingen, enligt utredningens mening, regleras i FTL. Därutöver bör förutsättningarna för indelning i provvärderingsområden regleras i FTL. I sistnämnda hänseende ersätter en sådan reglering RSV:s föreskrift. Därigenom tydliggörs det att provvärderingen är ett viktigt inslag i värderingen. De närmare förutsättningarna för provvärderingen bör emellertid liksom för närvarande föreskrivas av RSV. Det är även viktigt att provvärderingen dokumenteras (se härom nedan i avsnitt 9.7.4).

Det kan givetvis vara svårt att ange vilka förutsättningar som bör föreligga för att en jämförelse över värdeområdesgränserna skall göras. Det får således avgöras från fall till fall. En jämförelse mellan samtliga värdeområden inom länet samt över länsgränser bör emellertid regelmässigt ske för att undvika omotiverade värdenivåskillnader mellan relativt likartade värdeområden eller vid länsgränser om likartade förhållanden på båda sidor om länsgränsen råder.

#### 9.7.4 Möjligheterna att överklaga värdeområdesindelningen m.m.

Värdeområdesindelningen kan givetvis i vissa fall leda till ett värderingsmässigt oacceptabelt resultat. Indelningen kan emellertid inte överklagas (se 7 kap. 7 § FTL). Fastighetsägareförbundet har framfört till utredningen att värdeområdesindelningen bör vara överklagbar. Förbundet pekar på att det vid taxeringen av hyreshus vid AFT 94 visade sig att värdeområdesindelningen var mycket bristfällig i bl.a. Malmö stad. Systemet medgav emellertid inte någon möjlighet att ändra denna indelning. Eftersom värdeområdesindelningen är ytterst viktig för att en fastighet skall få rätt värde är det därför angeläget att indelningen sker med största omsorg.

Med hänsyn till komplexiteten i systemet torde det, enligt utredningens mening, vara svårt att genomföra en ändring i FTL som innebär att värdeområdesindelningen kan ändras genom ett överklagande. Att ändra gränsen för ett värdeområde kan nämligen få återverkningar på intilliggande områden som är svåra att överblicka. Det är även svårt för den enskilde fastighetsägaren att i samband med ett överklagande med stöd av utredning eller på annat sätt kunna visa att indelningen leder till felaktiga basvärden. Utredningen anser därför att en sådan ändring inte bör införas i FTL. Av samma skäl bör den indelning i provvärderingsområden som diskuteras i föregående avsnitt inte kunna överklagas. Den enskildes möjligheter att kunna påverka taxeringen och därmed ges möjlighet att få en ändring till stånd får emellertid anses mycket väsentlig. I det kapitel som behandlar den enskildes möjligheter att påverka (kap. 17) har därför föreslagits att bl.a. värdeområdesindelningen bör bli föremål för ett utställningsförfarande.

Däremot kan riktvärdeangivelserna överklagas för att få fram en annan riktvärdeangivelse än den beslutade. Praxis visar emellertid att det kan vara svårt för fastighetsägaren att lägga fram bevisning som räcker till för att få fram en ändrad riktvärdeangivelse och därmed ett ändrat basvärde på fastigheten. För att förbättra möjligheterna att överklaga riktvärdeangivelserna är det viktigt att nivåläggningen dokumenteras. Man bör således genom att ta del av dokumentation hos skattemyndigheten kunna få uppgift om nivåläggningen skett genom jämförelse med andra värdeområden. Detta är även en förutsättning för att fastighetsägarna skall kunna bevisa att riktvärdeangivelserna för värdeområdet är felaktiga. Enligt utredningens mening bör därför en bestämmelse tas in i FTF om att nivåläggningen skall dokumenteras. Av dokumentationen bör således framgå vilket eller vilka områden som ingått i provvärderingsområdet. Detta material ligger sedan till grund för



beslut rörande riktvärdeangivelserna. De närmare föreskrifterna rörande dokumentationen bör det ankomma på RSV att utforma.

Det kan emellertid visa sig att värdeområdesindelningen eller riktvärdeangivelserna inte ger ett acceptabelt resultat *för vissa fastigheter* i området. Genom att varken värdeområdesindelningen eller indelningen i provvärderingsområden går att överklaga måste stor omsorg läggas ner på värderingen av sådana fastigheter. Om man inte lyckas skapa en fullgod värdeområdesindelning bör lösningen vara att riktvärdet justeras för den eller de fastigheter som avviker från övriga fastigheter inom värdeområdet. Det gäller även om avvikelserna har sin grund i generella skillnader i värdenivån för en del av värdeområdet. I sådana fall måste man dock kunna peka på vilka faktorer som medför att det föreligger skillnader i värdenivån. Konkret innebär detta att en värdeområdesindelning som inte leder till ett acceptabelt resultat kan rättas till genom en justering av riktvärdet (se även kap. 16).

För att öka möjligheterna för fastighetsägaren att ta ställning till om den egna fastigheten åsatts rätt värde skulle det *uträknade* värdet på normhuset och normaltomten i värdeområdet kunna tydligare anges på riktvärdekartan. Därmed skulle fastighetsägaren få ett bättre underlag för ett överklagande av riktvärdet. Det är även viktigt att de särskilda förutsättningar som kan föreligga anges på riktvärdekartan eller i den eller de förteckningar som hör till denna. Vidare bör anges om riktvärdet påverkats av någon faktor som inte är gemensam för samtliga fastigheter i området.

## 10 Indelningsfrågor

### Utredningen föreslår

- att – tills dess att en allmän översyn gjorts av indelningen i specialenheter – endast byggnader som används för befordran av personer, gods och post skall betraktas som kommunikationsbyggnader och att i enlighet härmed andra stycket i lagrummet upphävs. Ändringen medför att bl.a. byggnader inom radio- och TV-området inte längre indelas som specialenheter
- att reningsanläggningar inte bör omfatta de industriella reningsanläggningarna
- att de byggnader som ägs av Samhall och som används för arbetsvård inte indelas som vårdbyggnader
- att under indelning i ecklesiastikbyggnad, bårhus, krematorium och byggnad som används för skötsel av begravningsplats ersätts med *Krematorium och annan byggnad som används för begravningsverksamhet samt*
- att allmänna byggnader inte indelas som specialenheter, vilket innebär att begreppet allmänna byggnader utgår ur 2 kap. 2 § FTL. Till följd härav indelas Riksdagshuset, Kungliga slottet samt Drottningholms slott genom ett tillägg i 2 kap. 2 § FTL i stället som kulturbyggnader.

### 10.1 Allmänt om indelning

Byggnader och mark skall indelas i byggnadstyper respektive ägoslag. Denna indelning regleras i 2 kap. FTL. Fastighetstaxeringskommittén uttalade (SOU 1979:32 s. 188 f.) om grunderna för indelningen att den klassificering av byggnadstyper och ägoslag som görs vid fastighetstaxeringen i första hand skall tjäna till att få fram ett rättvisande underlag för de olika beslut som fattas vid taxeringen t.ex. vid indelningen i taxeringsenheter. Vidare används olika värderingsmetoder för skilda slag av egendom. För fastighetstaxeringen är det därför viktigt att man vid klassificeringen får fram grupper av egendom som har

likartade egenskaper och som enhetliga värderingsregler kan ställas upp för. Ett riktmärke för klassificeringssystemet är enligt kommittén att det skall kunna samordnas med annan lagstiftning, där likartade begreppsbestämningar kommer till användning och vid statistikframställning. Ett annat mål är att definitionerna skall vara klara och enkla att tillämpa för uppgiftslämnare och myndigheter.

Tillsammans bildar olika kombinationer av byggnader och mark *taxeringsenheter* (4 kap. FTL). Exempelvis bildar småhus och tomtmark *småhusenhet*. Varje taxeringsenhet skall taxeras för sig och åsättas ett värde. Det som skall värderas inom en taxeringsenhet utgör en *värderingsenhet* (6 kap. FTL). Huvudregeln beträffande byggnader på tomtmark är således att varje småhus utgör en värderingsenhet.

Enligt huvudregeln i FTL skall byggnader och mark indelas efter den faktiska beskaffenheten och pågående användningen. Det är användningen och beskaffenheten vid taxeringsårets början som skall läggas till grund för bedömningen (1 kap. 6 § FTL). Denna tidpunkt benämns beskaffenhetstidpunkten. Med beskaffenhet avses de skilda förhållanden som skall beaktas då man bestämmer de riktvärdegrundande värdefaktorerna (7 kap. 3 § och 8–15 kap. FTL) för en fastighet samt de värdefaktorer som kan beaktas som säregna förhållanden (7 kap. 5 §). För både byggnaderna och marken gäller att indelning inte får ske med hänsyn till tillfällig användning av egendomen vid taxeringsårets ingång.

Byggnadernas indelning i byggnadstyper regleras i 2 kap. 2 § FTL. Fastighetstaxeringskommittén föreslog att byggnadsbeståndet skulle delas in i byggnadstyperna småhus, hyreshus, ekonomibyggnad, industribyggnad och specialbyggnad. Detta förslag godtogs med den ändringen att byggnadstypen industribyggnad, som kommittén föreslagit skulle utgöra en restpost, delades upp i byggnadstyperna industribyggnad och övrig byggnad (prop. 1979/80:40 s. 60 f.). Till övriga byggnader borde enligt departementschefen räknas alla byggnader som inte kunde hänföras till någon annan av byggnadstyperna. Inom gruppen övriga byggnader skulle falla bl.a. bensinstationer. I samband med en lagändring inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har industribyggnaderna delats upp i ytterligare en typ av byggnad nämligen kraftverksbyggnader (SFS 1999:635).

Gruppen specialbyggnad indelades i undergrupper. För dessa byggnader skulle *användningssättet* vara indelningsgrund. I övrigt borde det *ändamål* som en byggnad var inrättad för ligga till grund för indelningen. Definitionerna av de byggnader som enligt förslaget skulle hänföras till byggnadstypen specialbyggnad hade i princip utformats så, att det sätt på vilket byggnaderna användes motiverade att byggnaderna borde undantas från skatteplikt (SOU 1979:32 s. 189 ff.).

Enligt 2 kap. 2 § skall byggnaderna således indelas i följande byggnadstyper:

<b>Byggnadstyp</b>	<b>Indelningsgrund</b>
Småhus	det ändamål som byggnaden är <i>inrättad</i> för
Hyreshus	” -
Ekonomibyggnad	” -
Kraftverksbyggnad	” -
Industribyggnad” -	
Specialbyggnad	byggnadens <i>användningssätt</i>
Övrig byggnad	resterande byggnader

Till grund för indelningen i byggnadstyper, enligt 2 kap. 1 § FTL, ligger bedömningen av vad som utgör en byggnad. En byggnadskropp kan således bestå av flera byggnader.

Enligt RSV:s rekommendationer bör som småhus indelas (Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 23)

- friliggande en- och tvåbostadshus
- varje enbostadshus i en sammanbyggd rad av sådana hus, oavsett om de ligger på en eller flera fastigheter
- varje tvåbostadshus i en sammanbyggd rad av sådana hus, som ligger på skilda fastigheter, och
- varje byggnad med en bostads- och en lokallägenhet, om byggnadens värde till övervägande del avser bostaden.

## 10.2 Övervägandeprincipen

Bedömningen av vilken byggnadstyp en byggnad kan hänföras till sker enligt 2 kap. 3 § FTL med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnaden till övervägande del används på, den s.k. övervägandeprincipen. Varje byggnad skall med andra ord indelas för sig i en byggnadstyp och får inte delas upp i delar på grund av användningen.

För bedömningen av förhållandet mellan olika delar i en byggnad har RSV meddelat följande rekommendation (Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 31 f.):

I princip bör en byggnad indelas efter byggnadstypen på den del vars värde är övervägande. I praktiken kan dock indelningen i flertalet fall avgöras med ledning av enklare jämförelser. I mindre komplicerade fall kan avgörandet av vilken byggnadstyp som överväger t.ex. grundas på en jämförelse av storleken

av de olika delarnas golvytor. Men även andra grunder kan tillämpas vid bedömningen, om de framstår som lämpligare. Om olika delar av byggnaden har väsentligt olika rumshöjd, bör t.ex. de olika delarnas volym läggas till grund för klassificeringen. Om hyresavkastningen från byggnadsdelarna är påtagligt olika, bör avgörandet grundas på den totala hyresavkastningen. Har byggnadsdelarna väsentligen olika användning och utformning och är en hyressättning inte möjlig, som t.ex. för kyrkor och kommunikationsanläggningar, bör byggnadskostnaderna och markvärdena för de olika delarna kunna tjäna till ledning. I tveksamma fall bör gränsdragningen mellan hyreshus och industribyggnad eller övrig byggnad ske med ledning av en indelning av byggnadens utrymmen i följande grupper.

1. Bostäder och därtill hörande sekundära utrymmen. Ej garage.
2. Kontor, hotell, restauranger, butiker, garage och därtill hörande lager.
3. Produktionslokaler och lager utom lager enligt 2.

Om hyran för utrymmena under 1 och 2 överväger, bör byggnaden indelas som hyreshus. Om hyran för utrymmena under 3 överväger, bör byggnaden däremot indelas som industribyggnad eller övrig byggnad.

Om tre eller flera byggnadsdelar, hänförliga till olika byggnadstyper, förekommer i en och samma byggnad, bör byggnaden i sin helhet klassificeras som tillhörande byggnadstypen för den byggnadsdel, som i förhållande till var och en av de övriga delarna är övervägande.

Då den övervägande delen av en byggnad är att hänföra till specialbyggnad, bör – om olika slag av specialbyggnader ingår i specialbyggnadsdelen – byggnaden i sin helhet klassificeras som tillhörande det slag av specialbyggnad som överväger.

Övervägandepincipen tar inte enbart sikte på indelningen i skattefri/skattepliktig egendom utan berör också gränsdragningen mellan byggnadstyperna småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad och specialbyggnad. Utredningen om förenklad fastighetstaxering, m.m. (SOU 1995:148) diskuterade i sitt slutbetänkande om övervägandepincipen borde ges en annan form. Skälet härför var att det finns oklarheter och praktiska svårigheter vid tillämpningen av principen både vid indelningen i byggnadstyper och specialbyggnad, främst vad gäller gränsdragningen mellan hyreshus och specialbyggnad. Man konstaterade emellertid, i likhet med vad man fann i förslaget till FTL (prop. 1979/80:40 s. 70 och 71) att det väl i och för sig är så att gränsdragningsproblem uppstår oavsett vilken princip man väljer för att avgöra till vilken byggnadstyp en fastighet skall hänföras. Utredningen övervägde emellertid huruvida man skulle överge övervägandepincipen och i stället övergå till t.ex. en renodlad huvudsaklighetsprincip. Utredningen fann att

problemen hade sin grund i de gällande, förhållandevis generösa, indelningsreglerna i fråga om specialbyggnader. Vidare innebär indelningen i hyreshus- eller industrienhet problem, vilka har sin grund i fastighetskattens utformning. Utredningen föreslog emellertid att övervägandepincipen skulle behållas oförändrad utan ytterligare kompletterande värderingsregler. Denna utredning har inte funnit skäl att ytterligare beröra övervägandepincipen.

## 10.3 Indelning i specialenheter

### 10.3.1 Gällande bestämmelser

Enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § FTL är fastigheter skattepliktiga. Indelningen i specialbyggnad är därför föranledd av att dessa fastigheter skall vara undantagna från skatteplikt. Grunden för skattepliktsreglerna var att fastighetsägarna har sådan nytta av kommunen och dess verksamhet att beskattning är motiverad. Å andra sidan kan kommunerna i sin tur och även samhället i stort ha fördel och nytta genom den verksamhet som bedrivs på en fastighet. Därför har vissa fastigheter undantagits helt eller delvis från skatteplikt. De ändamål som de från skatteplikt undantagna fastigheterna användes för, motsvarade vad man på den tiden ansåg vara samhällsnyttiga ändamål.

Till byggnadstypen specialbyggnader hänförs enligt 2 kap. 2 § FTL elva undergrupper av byggnader. Med specialbyggnad avses följande byggnader:

- försvarsbyggnad
- kommunikationsbyggnad
- distributionsbyggnad
- värmecentral
- reningsanläggning
- vårdbyggnad
- bad-, sport- och idrottsanläggning
- skolbyggnad
- kulturbyggnad
- ecklesiastikbyggnad
- allmän byggnad

Specialbyggnader definieras med utgångspunkt från användningen, dvs. det ändamål de används för. Som ytterligare indelningsgrund för specialbyggnad/allmän byggnad gäller att byggnaden måste vara ägd av staten, kommun eller annan menighet. Med annan menighet förstås enligt

RSV församling, kommunförbund, o.d. (Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 30). Detta är det enda fall där ägandet har avgörande betydelse i fråga om specialbyggnader.

Indelningen i specialbyggnad har, som ovan nämnts, skett med hänsyn till den samhällsnytta som användningen av byggnaden för med sig. Detta har i sin tur medfört att man ansett att byggnaderna bör undantas från skatteplikt.

### 10.3.2 Några allmänna synpunkter

Utredningen har i annat sammanhang föreslagit att begreppet skatteplikt i FTL utmönstras och att i nämnda lag i stället skall anges att det för vissa fastigheter inte skall bestämmas något taxeringsvärde (se kap. 6). I FTL bör således fortfarande regleras vilka byggnader som skall vara specialbyggnader och indelningen kommer liksom för närvarande att innebära att fastigheterna inte åsätts något värde. Även om begreppet skatteplikt i enlighet med utredningens förslag inte kommer att finnas i FTL får åtgärden att inte bestämma något värde för fastigheten givetvis skatterättsliga konsekvenser. Det går därför inte att föra ett resonemang om vilka fastigheter som skall utgöra specialenheter utan att samtidigt snegla på om det är rimligt att dessa fastigheter beskattas. Skattefriheten innebär bl.a. frihet från att betala fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Utredningen om förenklad fastighetstaxering, m.m. (SOU 1995:148) har ifrågasatt om inte en översyn bör ske av de olika användningssätt som för närvarande kan föranleda att en byggnad undantas från skatteplikt. Även utredningen har fått synpunkter rörande indelningen i specialenheter. Utvecklingen på senare tid har således inneburit att den nu gällande indelningen i specialenheter ifrågasatts på flera punkter. Enligt utredningens mening föreligger därför numera ett behov av att göra en total översyn över indelningen. Att göra en sådan översyn är emellertid ett omfattande arbete som framför allt bör inriktas på om och i vilken utsträckning vissa fastigheter skall vara skattebefriade och därför inte ryms inom ramen för denna utrednings arbete. Utredningen har i stället valt att enbart behandla de fastigheter och byggnader där synpunkter på indelningen i specialenheter i olika sammanhang har framförts till utredningen. I vissa fall har utredningen även lämnat förslag.

Behovet av en översyn är föranledd av att likadana byggnader bör behandlas lika, vilket är grunden för en likformig och rättvis taxering. Utgångspunkten bör därför liksom tidigare vara att byggnader inom den offentliga förvaltningen i alla avseenden skall vara jämställda med

motsvarande byggnader inom den privata sektorn. Den ökade bolagiseringen av statliga och kommunala verksamheter bör även medföra att fastigheter som ägs av dessa bolag av konkurrensskäl inte särbehandlas. Det är således viktigt att framhålla, vilket även betonades av Utredningen om förenklad fastighetstaxering, m.m. att begränsningar av skattefriheten framstår som mer motiverade än utvidgningar av densamma.

## 10.4 Särskilt om vissa specialenheter

### 10.4.1 Kommunikationsbyggnad

#### Allmänt

Telia AB har framfört till utredningen att byggnader för telekommunikation vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1994 inte taxerats enhetligt. De aktuella byggnaderna synes utgöra s.k. skräddarsydda byggnader och skall indelas under byggnadstypen övrig byggnad. I dessa byggnader utgör den tekniska utrustningen byggnadstillbehör. Eftersom värdet på den tekniska utrustningen ingår i byggnadsvärdet kommer värdet på den tekniska utrustningen att ingå i taxeringsvärdet för taxeringsenheten. Den kritik som framförts från Telia AB har därför avsett det förhållandet att fastighetsskatt utgår på den tekniska utrustningen i dessa byggnader. Bolaget har föreslagit att fastigheterna med hänsyn till att de används för allmänna kommunikationsändamål i stället bör indelas som specialenheter.

I 2 kap. 2 § FTL första stycket definieras kommunikationsbyggnad som garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditiionsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål. Vidare klassificeras enligt bestämmelsen som specialbyggnad även byggnad som används i Statens järnvägars, Luftfartsverkets, Banverkets, Svensk Rundradio Aktiebolags, Sveriges Radio Aktiebolags, Sveriges Television Aktiebolags och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolags verksamhet.

Uppräkningen i 2 kap. 2 § andra stycket FTL har ändrats flera gånger på senare tid. Sedan det tidigare Statens järnvägar delats upp i dels ett affärsverk med ansvar för tågtrafiken, dels en myndighet benämnd Banverket med ansvar för infrastrukturen, fogades även sådana byggnader som används i Banverkets verksamhet uttryckligen till den krets av kommunikationsbyggnader som utgör specialbyggnader (prop. 1992/93:122, SFS 1992:1667).



Televerket fanns tidigare med i uppräknigen i lagrummet men uteslöts i samband med ombildningen till aktiebolag den 1 juli 1993. I förarbetena motiverades lagändringen med att Televerket i likhet med andra företag som bedriver televerksamhet inte bör vara undantaget från skatteplikt för specialbyggnader som används i verksamheten (prop. 1992/93:200, SFS 1993:606).

Även Postverket togs i samband med bolagisering till ett nytt statligt postbolag bort från de uppräknade skattefria verksamheterna. Motiveringen var att olika skatteregler inte borde gälla för Posten AB och andra postbefordringsföretag (prop. 1993/94:38, SFS 1993:1697).

I lagen har inte definierats vad som avses med allmänna kommunikationsmedel. RSV har emellertid uttalat följande (Handbok för Fastighetstaxering 2000 s. 27) beträffande kommunikationsbyggnader:

Byggnader och anläggningar för driftens omedelbara behov, t.ex. fyr och garage, liksom stationshus, godsmagasin, lokstallar, hangarer, terminaler, vänthallar och liknande klassificeras också som kommunikationsbyggnad och indelas som specialbyggnad om de används för allmänna kommunikationsändamål.

Verkstäder där det huvudsakliga arbetet består i reparation av fordon, som används för allmänna kommunikationsändamål, klassificeras som kommunikationsbyggnad oavsett storlek. Däremot torde hotell- och restaurangbyggnader som tillhör järnväg inte klassificeras som kommunikationsbyggnad.

Kontorsbyggnader som hör till kommunikationsanläggning och som används för allmän förvaltning utan samband med den direkta driften torde inte heller anses som kommunikationsbyggnad.

Utredningen om förenklad fastighetstaxering, m.m. (SOU 1995:148) har emellertid föreslagit att andra stycket upphävs och att det första stycket kompletteras med en bestämmelse som preciserar begreppet kommunikationsändamål till att avse befordran av personer, gods och post. Förslaget motiverades med att bestämmelsen i andra stycket var föranledd av att ge skattefrihet åt bolag som avsåg statliga monopol. Eftersom andra massmediala verksamheter inte gynnas i förevarande sammanhang framstod emellertid enligt utredningens mening särregeln inte längre som påkallad.

Teracom, som tidigare kallade sig Svensk Rundradio, har översänt remissyttrandet över utredningens förslag till denna utredning. Bolaget anser att skattefriheten för Teracoms fastigheter och byggnader bör behållas. Av remissyttrandet framgår att Teracoms huvuduppgift är att till allmänheten via etern distribuera och överföra public service-företagens och TV 4:s radio- och TV-program. Programverksamheten

regleras av särskilda avtal mellan staten och programföretagen, vilket innebär att företagen förbundit sig att exklusivt anlita Teracom för utsändningstjänster via det markbundna rundradionätet. I de fastigheter som används bedrivs således i huvudsak självkostnadsbaserad utsändningstjänst och Teracom kan därför inte betraktas som ett kommersiellt företag. Det går således inte att jämföra Teracoms verksamhet och ”andra massmediala verksamheter” som arbetar i fri konkurrens. Enligt bolagets uppgift har bolaget 500 fastigheter som kommer att beröras av förslaget. Av dessa har ca 100 byggnader ett värde som överstiger 50 000 kr. Dessa byggnader utgörs av dels radiostationer, dels s.k. länkstationer. Bolaget anser att byggnadernas i många fall svårtillgängliga läge och att de inte omsätts på marknaden gör dem mycket svåra att värdera. Vidare torde skatteutfallet, enligt bolaget, vara ringa.

### **Teliakoncernens teknikfastigheter**

I Teliakoncernens fastighetsbestånd finns mindre teknikbyggnader för distribution av teletrafik. Byggnaderna kan beskrivas som telestationer som kopplar, tekniskt behandlar och sänder teledelanden mellan abonnenter. Under hösten 1997 har alla teknikbyggnader förts över till det nybildade bolaget Telia Teknikfastigheter AB. Den kritik som framförts från Telia AB har avsett det förhållandet att fastighetskatt utgår på den tekniska utrustningen i dessa byggnader. Som tidigare nämnts synes de aktuella byggnaderna utgöra s.k. skräddarsydda byggnader och skall enligt nuvarande lagstiftning indelas under byggnadstypen övrig byggnad (jfr prop. 1966:24 s. 89–92; prop. 1973:162 s. 297). I dessa byggnader utgör därmed den tekniska utrustningen byggnadstillbehör. Eftersom värdet på byggnadstillbehören ingår i byggnadsvärdet kommer värdet på den tekniska utrustningen att ingå i taxeringsvärdet för taxeringsenheten. (Frågan om taxeringen av skräddarsydda byggnader behandlas närmare i kap. 15.) Bolaget har föreslagit att dessa byggnader med hänsyn till att de används för allmänna kommunikationsändamål i stället bör indelas som specialenheter.

Antalet s.k. mindre teknikbyggnader inom Teliakoncernen uppgår till närmare 6 000 byggnader. De är byggda i trä, betong och stål. Byggnaderna står på mark som nyttjas på grund av arrende, servitut eller ledningsrätt. Undantagsvis äger bolaget fastigheten. Byggnaderna är avsedda att skydda den dyrbara utrustning som behövs för telekommunikation, dvs. en dator med kringutrustning, eller för mobiltelefonin även radioutrustning jämte mast. För att tillgodose

datorernas krav på jämn temperatur och luftfuktighet finns också omfattande utrustning för elkraftsförsörjning i byggnaden.

De byggnader som använts för telekommunikation har över åren genomgått viss förändringar. De flesta husen – ungefär 5 000 – är fortfarande små trähus som är stationära. Dessa började byggas på 1940-talet som en del i automatiseringen av telenätet. De byggnader som nu anskaffas är närmast att likna vid stålcontainrar. Vissa av husen har emellertid på grund av krav från byggnadsnämnderna utrustats med tak och takrännor m.m. Utseendet på de senare tillverkade byggnaderna kan liknas vid en s.k. friggebod. De minsta husen uppgår till ca tio kvadratmeter. Andra modeller kan vara upp till ca tjugo kvadratmeter. Inom en inte alltför avlägsen framtid kommer den utrustning som är nödvändig för telekommunikationen att kunna rymmas i en låda, vilken kommer att kunna placeras på ett tak eller en vägg. Dessa kommer då att ersätta nuvarande teknikbyggnader.

De senare byggda husen, stålcontainrarna, är flyttbara för att kunna tillgodose förändrade behov när det gäller telekapaciteten exempelvis på somrarna i skärgården. Genom att utvecklingen på telekommunikationsområdet är snabb byts dessutom den utrustningen som installerats i byggnaden relativt ofta.

### **Teleoperatörer på den svenska marknaden**

Bestämmelser om televerksamhet finns intagen i telelagen (1993:597). Genom telelagen infördes ett krav på tillstånd för den som bedriver viss televerksamhet.

För att anpassa lagstiftningen till nya EG-regler har vissa modifieringar skett i modellen för tillståndsgivning. Syftet med förändringarna har varit att underlätta etablering och bedrivande av televerksamhet. Lagändringen innebär att den som inom ett allmänt tillgängligt telenät tillhandahåller telefonitjänst, mobil teletjänst, andra teletjänster som kräver tilldelning ur en nummerplan för telefoni samt nätkapacitet skall vara berättigad till detta om en anmälan sker hos tillsynsmyndigheten. Det tidigare kravet på tillstånd har således ersatts av en anmälningsplikt. Vidare har tillhandahållandet av nätkapacitet ersatt det tidigare begreppet fasta teleförlinor. Det ankommer således numera på tillsynsmyndigheten att inom ramen för den ordinarie tillsynsverksamheten kontrollera att den anmälda verksamheten bedrivs i enlighet med lagen och om den behöver tillstånd enligt 7 §. Avgörande för tillståndsplikten är hur omfattande verksamheten är.

Det finns numera en stor mängd operatörer på den svenska marknaden. Dessa kan delas upp i huvudsakligen tre grupper:

- Uthyrare av nätkapacitet
- Teleoperatörer för fast telefoni
- Teleoperatörer för mobil telefoni

Uthyrarna av nätkapacitet torde normalt inneha egna telefoninät. Därmed har även de teknikfastigheter. I vissa fall torde det dock vara så att de enbart vidareuthyr från andra inhyrda nät. Tillstånd för uthyrare av nätkapacitet innehas i november 1997 av 8 företag. Inom mobiltelefoniområdet innehar operatörerna normalt egna nät och har naturligtvis för detta ändamål egna teknikfastigheter. Tillstånd för mobila teletjänster innehas av 7 företag. När det gäller operatörerna inom telefoniområdet är det inte självklart att de innehar egna nät. De kan också hyra nätkapacitet av uthyrarna av fasta förbindelser. Huvuddelen av operatörerna har dock egna nät i åtminstone begränsad omfattning. I november 1997 hade 13 företag tillstånd för telefonverksamhet. Antalet tillstånd är i augusti 1999 i stort sett oförändrade. Därutöver finns det vid samma tidpunkt drygt 100 operatörer som anmält att de tillhandahåller teletjänster i enlighet med 5 § telelagen.

### Överväganden och förslag

Den kritik som framförts har framför allt avsett att teknikbyggnaderna enligt nuvarande lagstiftning åsätts höga taxeringsvärden. Detta medför i sin tur att fastighetsskatt kommer att erläggas på den tekniska utrustningen. För att skilja mellan ägandet av byggnaderna respektive tekniken i byggnaderna har Telia AB under år 1997 bildat ett dotterbolag, Telia Teknikfastigheter AB. Avsikten med denna bolagskonstruktion har varit att undgå fastighetsskatt på byggnadstillbehören. Enligt Telia AB innebär det emellertid administrativa problem att tekniken ägs av ett separat bolag. Bolaget har således föreslagit att byggnaderna indelas som specialbyggnader.

Fastighetstaxeringskommittén föreslog att Post- och telegrafverkens driftsbyggnader liksom tidigare skulle undantas från skatteplikt (SOU 1979:32 s. 258). Förslaget godtogs och i FTL hänfördes byggnaderna till skattefria kommunikationsbyggnader. Televerket fanns således tidigare med i uppräknningen i 2 kap. 2 § andra stycket FTL. I samband med ombildningen till aktiebolag den 1 juli 1993 uteslöts av konkurrensskäl Televerket ur lagrummet och fastigheterna blev skattepliktiga.

Enligt den kritik som framförts från Telia AB, och som även framkommit i andra sammanhang, har lagändringen inneburit att byggnaderna vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1994 inte taxerats enhetligt. Orsaken härtil kan förmodas vara bl.a. att oklarhet förelegat om hur byggnaderna skall taxeras. Vissa skattemyndigheter har ansett att byggnadernas basvärde inte uppgått till 50 000 kr och därför i enlighet med bestämmelser i 7 kap. 16 § FTL inte bestämt något värde för byggnaden. I detta fall har i princip endast byggnadens "skal" värderats. Värdet på byggnadstillbehören, eller den tekniska utrustningen kan variera mellan 5–15 miljoner kr. Byggnaderna kommer därmed att åsättas mycket höga taxeringsvärden om också byggnadstillbehören värderas. Ett skäl till att vissa skattemyndigheter valt att inte taxera byggnaderna i enlighet härmed kan därför antas vara att taxeringsresultatet framstått som orimligt.

Det har även påtalats att den tekniska utrustningen i byggnaderna ofta byts ut. Med hänsyn till att taxeringen skall ske på grundval av fastighetens användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång medför detta att det vid taxeringen åsatta värdet inte överensstämmer med byggnadens verkliga värde under taxeringsperioden.

Den osäkerhet som förelegat beträffande taxering av teknikbyggnaderna har även medfört att fastighetsägare, i detta fall olika telebolag, underlåtit att lämna deklaration för byggnaderna

eller fastigheterna och därför eftertaxerats. Det har även visat sig vara svårt att få fram byggnadens produktionskostnad.

Telia AB har även åberopat att konkurrenssituationen på marknaden numera är snedvriden. Banverket har nämligen byggt upp signalsystem, s.k. optokablar. Dessa optokablar har kapacitet att överföra mer än vad som behövs för Banverkets eget behov. Den överkapacitet som man fått ut har sålts till konkurrerande operatörer på marknaden. Dessa har därmed indirekt kunnat utnyttja att Banverkets fastigheter är undantagna från skatteplikt.

Den kritik som riktats mot taxeringen av dessa byggnader talar således för att förändra taxeringen. För att kunna hänföra teknikbyggnaderna till specialbyggnad måste emellertid kraven i FTL för skattefrihet vara uppfyllda. Enligt förarbetena till FTL är den samhällsnytta som användningen av byggnaden för med sig avgörande för om den skall vara skattefri. 1976 års fastighetstaxeringskommitté föreslog därför skattefrihet för sådana byggnader som används för allmänna kommunikationsändamål. Bestämmelsen i 2 kap. 2 § FTL om kommunikationsbyggnad är uppdelad i två stycken. I det första stycket exemplifieras olika slag av byggnader som hör hit. I det andra stycket anges helt allmänt att som kommunikationsbyggnad avses även byggnad som används i bl.a. Statens järnvägars och Luftfartsverkets, liksom

Svensk Rundradio AB:s och Sveriges Television AB:s samt Sveriges Utbildningsradio AB:s verksamhet. I detta stycke fanns som tidigare nämnts Televerket upptaget.

För klassificeringen som kommunikationsbyggnad är användnings-sättet och inte ägarförhållandet avgörande. Med allmänna kommunikationsmedel avsåg Fastighetstaxeringskommittén person och gods-befordran som är öppen för allmänheten och som sker i form av linjetrafik med viss regelbundenhet i turerna. Skattefriheten borde dock avse endast byggnader som har en direkt anknytning till själva trafiken. Enligt kommittén skulle såldes inte kontorsbyggnader vara skattefria (SOU 1978:32 s. 53 och 255–258).

Regeringsrätten har i ett rättsfall vid tillämpning av 2 kap. andra stycket beträffande byggnad som uthyrs till televerket för att användas som kurslokaler anfört följande (RÅ 1987 ref. 142). ”Ehuru i definitionens andra stycke endast anges användning för de angivna verkens och bolagens verksamhet utan närmare precisering får det antagas – en slutsats som stöds av förarbetena till fastighetstaxerings-lagen – att en användning som motsvarar allmänna kommunikations-ändmål är förutsatt.” Regeringsrätten ansåg således inte att byggnaden med kurslokaler utgjorde specialbyggnad. Skälet till att Televerkets fastigheter togs upp i andra stycket får således antas ha varit att vissa av bolagets byggnader användes för allmänna kommunikationsmedel. Teknikbyggnaderna, som används för telekommunikation bör enligt utredningens mening mot bakgrund av det anförda i och för sig kunna betraktas som kommunikationsbyggnader.

Teknikbyggnaderna kan beskrivas som små byggnader i trä, betong eller stål som används för telekommunikation. Telia AB har uppgett att bolaget har omkring 6 000 teknikbyggnader. Tele 2 AB (Comviq) har omkring 600 byggnader. Enligt uppgift har Teracom omkring 500 fastigheter. De teknikbyggnader som ägs av övriga telebolag är med hänsyn till fördelningen av marknadsandelar förhållandevis få.

Ett skäl för att byggnaderna i enlighet med intentionerna i förarbetena till FTL bör vara skattefria är den samhällsnytta som användningen av byggnaderna för med sig. Ett annat skäl är naturligtvis de problem som föreligger vid taxeringen bl.a. på grund av att värdet på tekniken i byggnaderna varierar under taxeringsperioden. Taxeringsvärdet kommer därmed under taxeringsperioden att avvika från byggnadens verkliga marknadsvärde. Detta innebär även att skatteunderlaget för fastighetsskatt inte är korrekt. De problem som påtalats har även medfört en ökad arbetsbelastning hos skattemyndigheten och företagen. Det finns således, enligt utredningens mening, skäl som talar för att dessa byggnader skall indelas som kommunikationsbyggnader.

Utredningen anser emellertid att det även finns skäl som gör att begreppet kommunikationsbyggnader bör begränsas. Telekommunikation och annan teknisk kommunikation är i dag mycket omfattande och rymmer en mängd skiftande verksamheter. Vid tillämpningen kan det därför vara svårt att fånga upp de fastigheter som på denna grund skall indelas som specialenheter. Vidare uppkommer en mängd gränsdragningsproblem. Kravet på att lika fastigheter skall taxeras på ett likformigt sätt kan därför vara svårt att upprätthålla.

Enligt utredningens mening bör därför i vart fall till dess att en allmän översyn av beskattningen av specialenheter gjorts som kommunikationsbyggnader betraktas endast byggnader *som används* för befordran av *personer, gods och post*. Förslaget innebär således endast en precisering av första stycket i lagrummet. De s.k. post-sorteringsterminalerna torde redan falla in under kategorin terminaler. Samma torde gälla andra postbefordringsföretags motsvarande byggnader (jfr SOU 1995:148). Utöver befordran av brev och paket omfattar postens verksamhet även giro- och bankverksamhet. De byggnader som rymmer giro- och bankverksamhet utgör emellertid inte specialenheter utan skall åsättas värde. I det andra stycket anges som kommunikationsbyggnader byggnader *som används* i bl.a. Statens järnvägars och Luftfartsverkets verksamhet. Många av de byggnader som ägs av dessa verk faller emellertid in under första stycket. Så är däremot inte fallet med bolag inom radio- och TV-området. Förslaget innebär således att andra stycket i lagrummet bör upphävas, vilket medför att bl.a. byggnader inom radio- och TV-området inte längre indelas som specialenheter och att de därmed skall åsättas ett värde.

## 10.4.2 Reningsanläggning

### **Inledning**

Enligt 2 kap. 2 § FTL är vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning indelade som specialenheter

RSV har i Handbok för fastighetstaxering 2000 (s. 28) uttalat att vad som sägs i bestämmelsen om vattenverk, avloppsreningsverk, sopstation och liknande samt om pumpstationer torde gälla även för ledningar i den mån dessa kan anses tillhöra någon av de nämnda typerna av anläggningar. Vid klassificeringen av pumpstationer bör pumpar och pumpanläggningar anses tillhöra stationen. RSV har vidare *rekommenderat* att även destruktionsanläggning bör klassificeras som reningsanläggning, om den är allmänt tillgänglig och inte utgör ett led i

en industriell process och är avsedd för destruktion av avfallet vid processen.

*Allmänna* va-anläggningar med pumpar, pumpstationer och pumpanläggningar var undantagna från skatteplikt även enligt KL. Med allmän vatten- och avloppsanläggning (allmän va-anläggning) avses enligt 1 § lagen (1970:244) om allmänna vatten- och avloppsanläggningar anläggning, som har till ändamål att bereda bostadshus eller annan bebyggelse vattenförsörjning och avlopp och som drivs av kommun. Enligt 31 § samma lag kan anläggning som bedrivs av annan än kommun efter ansökan förklaras för allmän av länsstyrelsen.

Fastighetstaxeringskommittén ansåg att avloppsreningsverk och sopstationer även i fortsättningen borde vara skattefria. En typ av anläggning som i sin användning kan anses vara mycket närliggande reningsverk och sopstationer var enligt kommittén vattenverk. Kommittén anförde:

Vattenförsörjningen är ett vitalt intresse för befolkningen och allmän va-anläggning är som nämnts redan undantagen från skatteplikt. Det finns enligt kommitténs mening inte skäl att göra skillnad mellan avloppsreningsverk och sopstationer på ena sidan och vattenverk på andra sidan. Vattenverk bör således i den nya lagen undantas från skatteplikt.

Som ovan framgår har med reningsverk enligt praxis i första hand avsetts allmänna anläggningar som drivs av kommuner. Denna begränsning görs däremot inte i lagen utan även andra reningsverk torde omfattas av bestämmelsen i FTL. Till utredningen har emellertid framförts att bestämmelsen inte tillämpas enhetligt vilket lett till en olikformig taxering.

### **Överväganden**

Industrierna har numera i stor utsträckning egna reningsanläggningar. Inom exempelvis skogsindustrin har samtliga industrier egna reningsanläggningar. Reningsanläggningarna utgör i de flesta fall en del av den industriella processen och utgör därmed en del av en annan byggnad. Exempel härpå utgör verkstadsindustrin där möjligen med något undantag reningsanläggningarna är en del av processen. Företrädare för skogsindustrin har emellertid uppgett att inom denna typ av industri finns även fristående reningsanläggningar som utgör egna värderingsenheter. I vissa fall har reningsanläggningarna samma funktion och utförande som de kommunala reningsanläggningarna men



det finns även anläggningar som skiljer sig från dessa och är anpassade enbart till den industriella processen.

Den fråga som uppkommer är således huruvida en fristående byggnad som inrymmer en reningsanläggning skall indelas som specialenhet. För det fall att reningsanläggningen ingår i en annan byggnad torde övervägandepincipen bli avgörande för hur byggnaden i sin helhet skall indelas.

Grundläggande för indelningen i specialbyggnad är som tidigare framhållits den samhällsnytta som är förenad med användandet av byggnaden. Med hänsyn till att även de reningsverk som är knutna till industrin kan betraktas som samhällsnyttiga finns enligt utredningens mening i och för sig skäl att indela dessa byggnader som specialenheter. Det skulle emellertid innebära att industrier som valt att ha reningsanläggningar i en särskild byggnad skulle slippa fastighetsskatt för sin reningsanläggning, eftersom den skulle hänföras till specialenhet, medan de industrier som integrerat reningsanläggningen i en byggnad med huvudsakligen annan användning skulle få betala fastighetsskatt även för reningsanläggningen. Detta är en effekt som inte kan anses godtagbar. Vidare kan svåra tillämpningsproblem uppkomma när ställning skall tas till huruvida vissa reningsanläggningar skall betraktas som specialenheter eller ej. Utredningen anser därför att enbart byggnader som har till huvudsakligt syfte att ta hand om avfall av olika slag bör utgöra specialenheter. Hit räknas framför allt de kommunala anläggningarna men även anläggningar som bedrivs av annan än kommun om syftet är det nyssnämnda. Därmed kommer de industriella reningsanläggningarna inte att anses som specialenheter. Enligt utredningens mening bör bestämmelsen ändras i enlighet härmed.

### 10.4.3 Vårdbyggnader

#### **Särskilda boendeformer**

Enligt 2 kap. 2 § FTL utgör byggnad som används för sjukvård, nykterhetsvård, narkomanvård, barnavård, kriminalvård, arbetsvård, åldringsvård eller omsorg om psykiskt utvecklingsstörda vårdbyggnad. Annan byggnad än dessa skall anses vara specialbyggnad om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn. Gruppen vårdbyggnader avser således byggnader på två särskilda områden. Det första avser specificerade vårdbyggnader som används för ett antal uppräknade vårdformer såsom sjukvård och nykterhetsvård. Det andra avser annan vårdbyggnad än sjukhus som används som hem för den som behöver institutionell vård.

Gränsdragningen mellan sjukvårdsbyggnader och andra byggnader har i praktiken vållat svårigheter främst då det gäller vård i sjukhem eller annan vårdbyggnad än sjukhus för institutionell vård samt vård i eget hem. Regeringsrätten har i ett avgörande (RÅ 1985 1:91, I och II) tagit ställning till hur ett servicehus skall klassificeras. Regeringsrätten uttalar bl.a. följande. ”Även om servicehus i viss utsträckning används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn, får utredningen i målet anses ge vid handen att byggnaden primärt är avsedd för bostadsändamål. Med hänsyn härtill skall servicehuset klassificeras som hyreshus”.

Boende- och avgiftsutredningen har haft i uppdrag att bl.a. analysera begreppet särskilda boendeformer och dess tillämpning i olika lagstiftningar (SOU 1999:33). Samlingsbegreppet särskilt boende för äldre omfattar vad som traditionellt benämnts sjukhem, ålderdomshem, servicehus och gruppboende. De traditionella formerna av särskilda boendeformer har emellertid enligt utredningen fått en mer enhetlig inriktning och det har blivit tydligt att dessa är ett boende för människor med stort omvårdnadsbehov som inte kan tillgodoses i det egna hemmet. I betänkandet föreslår därför utredningen att begreppet särskilda boendeformer enbart används som gemensamt begrepp för äldreboende, bostäder med särskild service för funktionshindrade samt korttidsboende. Med äldreboende skall enligt utredningen avses bostäder för permanent boende för äldre vars behov av vård eller omsorg, service samt trygghet inte kan tillgodoses i ordinärt boende. En gemensam nämnare för alla särskilda boendeformer är att den enskilde skall kunna få erforderlig vård enligt hälso- och sjukvårdslagen och omsorg och service enligt socialtjänstlagen. Utredningen föreslår vidare att de särskilda boendeformerna behandlas på ett enhetligt sätt i FTL lämpligen som vårdbostäder, eftersom de alltmer reserveras för äldre med stort vård- och omsorgsbehov. Utredningen har emellertid inte lagt fram ett eget förslag till lagändringar. Synpunkterna har av utredaren i stället överlämnats till Fastighetstaxeringsutredningen (SOU 1999:33 s. 76).

Enligt FTL:s nuvarande lydelse skall vårdbyggnader som används för institutionell vård indelas som specialenheter. Om Boende- och avgiftsutredningens förslag genomförs bör ett gemensamt begrepp införas med benämningen särskilda boendeformer. Med hänsyn till hur utredningen definierat begreppet bör dessa byggnader kunna betraktas som vårdbyggnader. Om förslaget genomförs bör således enligt utredningens mening byggnader för särskilda boendeformer kunna indelas som specialenheter. Genom en ändrad definition av vårdbyggnader i 2 kap. 2 § FTL skulle därmed särskilda boendeformer kunna omfattas av lagen.

### Arbetsvård

Utredningen om förenklad fastighetstaxering m.m. (SOU 1995:148) föreslog även att arbetsvård utmönstras från de icke skattepliktiga verksamheterna. Under begreppet ryms de fastigheter som ägs av Samhall AB. Bolaget bildades den 1 juli 1992 och har till uppgift att skapa arbeten åt arbetshandikappade (prop. 1991/92:91). På grund av verksamhetens rehabiliterande inslag är byggnaderna indelade som specialbyggnader (vårdbyggnad). I de byggnader som bolaget äger bedrivs emellertid så gott som uteslutande olika slags industriell verksamhet. Utredningen delar därför den tidigare utredningens mening att bolagets fastigheter av konkurrensskäl bör utmönstras ur gruppen specialenheter.

### Terminologin

Även i övrigt bör enligt utredningens mening terminologin i lagrummet ses över. Begrepp som nykterhetsvård och narkomanvård samt barnavård får anses föråldrade och bör ersättas med exempelvis "missbruksvård" samt "omsorger om barn och ungdom". Dessa benämningar anknyter till terminologin i socialtjänstlagen.

Behandlingshem finns i första hand för *missbruk* av alkohol och narkotika men även för läkemedel samt spelmissbruk. Dessa behandlingshem skulle därmed kunna betraktas som vårdbyggnader och indelas som specialbyggnader.

När det gäller *omsorger om barn och ungdom* bör byggnader där det bedrivs *förskola* samt *fritidshem* betraktas som vårdbyggnader. För vård av unga skall det enligt bestämmelser i lagen (1990:52) om särskilda bestämmelser om vård av unga (LVU) finnas *särskilda ungdomshem*. Denna vård bedrivs på institutioner som i 69 § socialtjänstlagen benämns hem för vård eller boende. För denna typ av verksamhet krävs enligt 69 a § socialtjänstlagen tillstånd av länsstyrelsen om verksamheten bedrivs yrkesmässigt av ett bolag, en förening, en samfällighet, en stiftelse eller en enskild individ. Som vårdbyggnader skulle därmed kunna betraktas byggnader som har tillstånd av länsstyrelsen att bedriva denna typ av verksamhet. Vidare bör de hem för vård eller boende som bedrivs av Statens Institutionsstyrelse hänföras till vårdbyggnader.

#### 10.4.4 Ecklesiastikbyggnad – bårhus

Lagrådet har i yttrande över propositionen avseende Staten och trossamfunden tagit upp frågan rörande användningen av ordet bårhus i bl.a. FTL (prop. 1998/99:38 s. 454). Lagrådet ifrågasätter om begreppet bårhus över huvud taget skall användas under rubriken ecklesiastikbyggnad i FTL. Med bårhus avses, enligt Lagrådet, uppenbarligen i den diskussion som nu förs sådana lokaler för förvaring av döda som finns i anslutning till sjukhus och inte, som antagligen var fallet när FTL kom till, kyrkogårdsbyggnader. Berörda riksdagsutskott har utgått från att utredningen beaktar frågan (1998/99: KU18 s. 30 och 134).

Hälso- och sjukvårdens ansvar för en avliden upphör när den avlidne lämnats ut för att bisättas och begravas (se prop. 1991/92:152 s. 15). Efter det att hälso- och sjukvårdens formella ansvar för den avlidne upphört finns emellertid i regel ett behov av att stoftet förvaras viss tid innan det kan gravsättas.

Lagrådet har således ifrågasatt om kyrkan har bårhus. Utredningen rörande vissa frågor beträffande sjukvård i livets slutskede har i sitt betänkande (SOU 1979:59 s. 160) definierat bårhus som lokal, där icke svepta lik förvaras. Bisatt lik med vilket avses svept lik i kista förvaras däremot i bisättningsrum. Med bisättningsrum avses enligt utredningen de särskilda utrymmen – del av gravkapell e.d. – vari de döda förvaras i avvaktan på jordfästning.

Det som i FTL kallas bårhus torde således avse bisättningslokaler. Socialstyrelsen har anslutit till denna gränsdragning (SOSFS 1996:29). Av punkt 10 i författningen framgår att inom hälso- och sjukvården förvaras avlidna vanligen på bår. För dessa förvaringslokaler används benämningen bårhus. Enligt författningen är det även vanligt att kroppen förs över till en kista i samband med att den lämnas ut från bårhuset. Därefter förvaras kistan ofta i en bisättningslokal fram till gravsättningen eller kremeringen.

Det hela kompliceras emellertid av att samma lokal kan användas som både bårhus och bisättningslokal (se prop. 1998/99:38 s.116). Enligt utredningens mening bör det därför övervägas om bårhus skall utgå ur FTL. Bårhus, krematorium och byggnad som används för skötsel av begravningsplats skulle därmed kunna ersättas med förslagsvis *Krematorium och annan byggnad som används för begravningsverksamhet*. Begravningsverksamhet omfattar förvaring av avlidna som sker efter att hälso- och sjukvårdens ansvar har upphört (se prop. 1998/99:38 s. 116).

### 10.4.5 Allmän byggnad

Allmän byggnad skall enligt 2 kap. 2 § FTL indelas som specialbyggnad. Med allmän byggnad avses byggnad som tillhör staten, kommun eller annan menighet och som används för allmän styrelse, förvaltning, rättsvård, ordning eller säkerhet samt fritidsgård och byggnad med likartad användning. Som allmän byggnad skall inte anses byggnad som används för statens affärsdrivande verksamhet.

De byggnader som skall indelas som allmän byggnad och som därför är undantagna från skatteplikt var nästan genomgående skattefria också enligt KL. Bestämmelser om detta fanns i 5 § 1 mom. KL.

Fastighetstaxeringskommittén ansåg i sitt förslag till FTL att de nämnda bestämmelserna skulle behållas (SOU 1979:32 s. 288 och 289). Vidare föreslog kommittén att även fritidsgårdar och byggnader med likartad användning skulle klassificeras som allmän byggnad. Kommittén framhöll även ägarkravets betydelse, dvs. att staten, kommunen eller annan menighet var ägare. Departementschefen biträdde förslaget om ägarkrav i fråga om de allmänna byggnaderna (prop. 1979/80:40 s. 77). Förutom ägarkravet måste en byggnad även uppfylla de förutsättningar i fråga om användningssätt som föreskrivits i 2 kap. 2 §.

Byggnader avsedda för statens affärsdrivande verksamhet är inte specialbyggnader. Enligt 2 kap. 2 § FTL klassificeras dock byggnader, som ingår i statlig affärsdrivande verksamhet, bedriven av i bestämmelsen särskilt angivna företag, som specialbyggnader. Detta gäller vissa kommunikationsbyggnader, som tillhör Banverket. Motsvarande gäller byggnad för affärsverksamhet som drivs av kommun eller annan menighet. Är byggnad som ägs av ett kommunalt aktiebolag att hänföra till t.ex. distributionsanläggning, värmecentral eller reningsanläggning skall byggnaden av den anledningen indelas som specialbyggnad.

I samband med bolagiseringen av Byggnadsstyrelsen, Vattenfall och Domänverket skapades en ny organisation för förvaltning av allmänna byggnader bestående av:

- Statliga Akademiska Hus (förvaltning av universitets- och högskolefastigheter),
- Statens Fastighetsverk, SFV,
- Statens Lokalförsörjningsverksamhet samt
- Vasakronan AB

SFV har till uppgift att förvalta byggnader och markområden som skall förbli i statlig ägo. Vid bolagiseringen överfördes fastigheter av riksintresse till SFV. Från försvaret har överförts fästningar av sådant intresse. Fastighetsbeståndet består av:

- statliga fastigheter tillhörande det nationella kulturarvet, dvs. byggnader och monument som utgör en väsentlig del av den svenska historien,
- regeringsbyggnaderna och statens donationsfastigheter,
- statens utrikesfastigheter *samt*
- statliga markområden från den s.k. Domänfonden

Många av dessa statliga fastigheter är redan i dag specialbyggnader på annan grund, t.ex. som kulturbyggnad eller skolbyggnad. Bland kvarvarande byggnader finner man bl.a. byggnader för domstolsverksamhet. De domstolsbyggnader som förvaltas av Vasakronan AB hänförs således inte till allmänna byggnader medan de som förvaltas av SFV är allmänna byggnader. Vissa av dessa byggnader skulle även kunna hänföras till kulturbyggnader.

Utredningen om förenklad fastighetstaxering, m.m. (SOU 1995:148) har föreslagit att begreppet allmän byggand skall utgå ur 2 kap. 2 § FTL. Utredningen har därvid uttalat bl.a. följande (s. 141):

När formerna för bedrivande av statlig verksamhet har ändrats har utgångspunkten varit att byggnader inom den offentliga förvaltningen skall vara jämställda i alla avseenden med motsvarande byggnader inom den privata sektorn och behandlas enligt likartade regler. Den grundläggande tanken har härvid bl.a. varit att varje verksamhets fastighetskostnader skall göras tydliga. Vid bolagiseringen av Byggnadsstyrelsen m.fl. var ambitionen att allt som var möjligt att bolagisera skulle föras till Vasakronan AB. SFV tog över det operativa ansvaret för huvuddelen av de fastigheter som enligt riksdagens beslut skall kvarbli i statens ägo. Olika lämplighetsfaktorer var härvid vägledande för vilka fastigheter som skulle behandlas hos SFV och gränsdragningen var inte alltid självklar. Vi har vid kontakter med företrädare för Finansdepartementet fått bekräftat att bolagiseringssträvandena i förevarande del alltså är en realitet. Likaså har angetts att det inte finns några särskilda principiella önskemål om fortsatt skattefrihet för de byggnader som ägs och förvaltas av SFV. Tvärtom har det angetts vara en fördel att taxeringsvärden åsätts denna typ av byggnader – såväl statens som kommuners – bl.a. av kostnadsredovisningsskäl. Vi har därför dragit slutsatsen att den skedda bolagiseringen i sig närmast motsäger fortsatt skattefrihet för förvaltningsbyggnader.

Utredningens förslag innebär att statliga och kommunala förvaltningsbyggnader inte längre utgör specialbyggnader. Riksdagshuset, Kungliga Slottet och Drottningholms slott indelas som kulturbyggnader. Utredningen uttalade beträffande värderingen av byggnaderna följande (s. 142):

För flertalet förvaltningsbyggnader uppkommer knappast några särskilda värderingssvårigheter eftersom många av dessa i allt väsentligt liknar andra byggnader där kontorsverksamhet bedrivs. Vid uppdelningen mellan SFV och Vasakronan AB utfördes värderingar av den berörda egendomen och då även av sådan som skulle bli kvar hos den tidigare ägaren. Fastigheterna åsattes härvid ett nytt bokfört värde, motsvarande marknadsvärde eller bedömt bruksvärde. I den mån vissa fastigheter belastas av höga underhållskostnader torde detta få beaktas genom justering för säregna förhållanden. Ur skattesynpunkt innebär en ändring av detta slag att basen för fastighetsskatten vidgas till att omfatta de byggnader som ägs av landsting och primärkommuner. Såvitt gäller statens byggnader torde förslaget knappast få annat än redovisningstekniska aspekter.

Förslaget innebär således att begreppet allmän byggnad utmönstras. Att utmönstra de allmänna byggnaderna som specialbyggnader skulle inledningsvis skapa merarbete hos skattemyndigheten. Detta kan emellertid ses som en engångsinsats. Fördelen med förslaget är att det skulle bidra till att skapa ordning och reda bland de aktuella fastigheterna

Utredningen anser således med hänvisning till vad som ovan sagts att de allmänna byggnaderna inte bör indelas som specialenheter, vilket innebär att begreppet allmänna byggnader bör utgå ur 2 kap. 2 § FTL. Riksdagshuset, Kungliga slottet samt Drottningholms slott bör i stället genom ett tillägg i 2 kap. 2 § FTL indelas som kulturbyggnader.

## 10.5 Taxeringsenheten

Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § FTL skall egendom indelas i taxeringsenheter och taxeras för sig. Olika kombinationer av byggnad och mark bildar således taxeringsenheter. Exempelvis bildar småhus och tomtmark *småhusenhet*. Av samma lagrum framgår att fastighet *i regel* också utgör taxeringsenhet. Begreppen registerfastighet och taxeringsenhet sammanfaller dock inte alltid. Till utredningen har framförts att detta vållar mycket problem i det praktiska arbetet beroende på de brister som finns när det gäller samordning av registren. *Fastighetsregistret* består av en fastighetsdel och en inskrivningsdel. Fastighetsdelen grundar sig på att egendomen är indelad i fastigheter. *Fastighetstaxeringsregistret* däremot förs av RSV och i detta register används beteckningen taxeringsenhet.

Taxeringsenhet skall omfatta antingen skattepliktig eller skattefri egendom (4 §). Bestämmelsen innebär att registerfastighet skall uppdelas i olika taxeringsenheter efter skattepliktsförhållandena och att

registerfastigheter med skilda skattepliktsförhållanden inte får sammanslås till en enhet. Reglerna i 4 kap. FTL om taxeringsenhet är utformade efter principen att indelningen sker efter ett stegvis förfarande (se SOU 1979:32 s. 359 f.) Systematiken är i huvudsak följande.

Huvudregeln är att fastighet – registerfastighet – utgör taxeringsenhet. Detta kan betecknas som den *primära* taxeringsenheten.

I 2–10 §§ ges undantagsbestämmelser från 1 §. Enligt 2 § skall en uppdelning av en registerfastighet i flera taxeringsenheter – *sekundära* taxeringsenheter – ske om skilda delar av fastigheten har olika ägare. Av 3 § framgår att flera registerfastigheter eller delar av registerfastighet i samma kommun skall föras samman till en taxeringsenhet – *tertiär* taxeringsenhet – om fastigheterna eller fastighetsdelarna har samma ägare. I 4–10 §§ ställs härefter villkor för tillämpningen av de grundläggande reglerna i 1–3 §§.

Sedan enligt 4 kap. 1–3 §§ FTL en ägares fastighetsinnehav i en kommun förts samman till en egendoms massa skall således indelningsreglerna i 4–9 §§ prövas. De fall där egendom skall delas upp på grund av dessa regler är i första hand fall när det för skilda delar av egendomen föreligger olika skattepliktsförhållanden, användningssätt eller beskaffenhet.

Problemen med den bristande överensstämmelsen mellan registerfastighet och taxeringsenhet kan exemplifieras på följande sätt. På en registerfastighet bebyggd med ett småhus kan även finnas en industribyggnad, som skall bilda en egen taxeringsenhet. I detta fall är således fastigheten uppdelad i två taxeringsenheter. En registerfastighet kan således bestå av flera taxeringsenheter. Även det omvända kan emellertid föreligga då flera fastigheter bildar en taxeringsenhet. En lantbrukare kan köpa angränsande fastighet som består av åkermark. De två registerfastigheterna kommer då att bilda en taxeringsenhet.

Det som skall värderas inom en taxeringsenhet utgör en *värderingsenhet* (6 kap. FTL). Indelningen i värderingsenheter har gjorts för att underlätta värderingen. Huvudregeln beträffande byggnader på tomtmark är att varje småhus med visst värde utgör en värderingsenhet. Vidare utgör varje tomt en värderingsenhet.

Den fråga som uppkommit är om begreppet taxeringsenhet kan utmönstras ur fastighetstaxeringen. Därmed skulle endast begreppet registerfastighet finnas. Den egendom som skall värderas skulle liksom för närvarande indelas i värderingsenheter. I anslutning härtill är det viktigt att erinra om grundvalen för bildandet av taxeringsenhet. I förarbetena till FTL (Ds Fi 1973:7 samt SOU 1979:32) uttalas att i första hand bör ekonomiska enheter bildas. Ekonomiska enheter är vad som normalt sett utgör objekt för överlåtelse och upplåtelse. Indelningen i taxeringsenheter görs således i huvudsak med utgångspunkt från ett



fastighetsägarperspektiv. En annan grundläggande förutsättning för indelning i taxeringsenheter som angetts är värderingsmöjligheterna vid fastighetstaxeringen.

Frågan om indelning i taxeringsenheter har tidigare behandlats i betänkandet Rationaliserad fastighetstaxering, del 1 (SOU1994:62 s. 115). Utredningen hade till uppdrag att undersöka om inte begreppen registerfastighet och taxeringsenhet skulle kunna göras mer samstämmiga. Översynen var inriktad på frågor som hade betydelse för den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 och de ändringar som föreslogs låg helt inom ramen för den tekniska översyn som var utredningens huvuduppgift. Översynen omfattade således inte angränsande frågor rörande civilrätt eller fastighetsbildning. Av betänkandet framgår att ändringar som är föranledda av att registerfastighet och taxeringsenhet inte alltid stämmer överens kräver manuella åtgärder. Det framgår även att detta gäller lantbruksenheter i högre utsträckning än andra enheter. Utredningen konstaterar att målsättningen naturligtvis bör vara att varje fastighet taxeras för sig och att man undviker att dela upp en registerfastighet i taxeringsenheter. Därigenom kan man göra rationaliseringsvinster. Det går emellertid inte att helt genomföra en ändring som innebär en registerfastighet – en taxeringsenhet. Anledningen härtill är enligt utredningen att fastighetstaxeringen också har andra skatteobjekt än fastighet. Beskattningen av byggnader är nämligen ibland knuten till byggnadens, inte markens, ägare. Detta gäller ”byggnad å” och ”område från”. Ägarändringar för ”hus å” kan inte tillhandahållas i fastighetsdatasystemet eftersom sådana förvärv inte kan lagfaras. Vidare framhåller utredningen att i vissa fall skulle ganska långtgående ändringar i dagens system vara nödvändiga om man skulle vilja uppnå en längre gående överensstämmelse mellan taxeringsenhet och registerfastighet. Utredningen framhöll även att den kategoritaxering som indelningen i taxeringsenheter innebär fungerar väl och att det är en mycket stor fördel att de olika arbetsmetoderna för taxering av olika kategorier kan hållas isär.

Frågan om samstämmighet mellan registerfastighet och taxeringsenhet är således inte enbart en registerfråga. Den omfattar frågor som rör både civilrätt och fastighetsbildning samt beskattningsfrågor. I exempelvis 45 kap. 3 § inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) anges att vid avyttring av fastighet skall kapitalvinst beräknas särskilt för varje

avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Enligt utredningens mening bör därför problemen med bristande samstämmighet inte i dagsläget medföra att begreppet taxeringsenhet utmönstras. I det sammanhanget bör framhållas att det kan finnas anledning att även se över registerstrukturen.

# 11 Småhustaxeringen

## 11.1 Inledning

Småhus definieras i 2 kap. 2 § FTL som byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad. Tillsammans med tomtmark bildar småhus en småhusenhet.

Värderingen av småhusenheter liksom övriga taxeringsenheter sker med utgångspunkt från olika värdefaktorer. I detta kapitel behandlas de värdefaktorer för småhus respektive tomtmark som utredningen funnit skäl att undersöka närmare.

## 11.2 Standardfaktorer

### Utredningen föreslår

- att en frågelista även fortsättningsvis skall ligga till grund för standardbedömningen,
- att möjligheterna att jämka standardpoängen regleras i FTL,
- att standardbedömningen utökas på så sätt att även värdet av till- och ombyggnader beaktas inom värdefaktorn standard i stället för som nu inom åldersfaktorn *samt*
- att kök som ett alternativ till frågelista skall indelas i standardklasser vid värderingen.

### 11.2.1 Bakgrund

I de schabloniserade värderingsmodeller för småhus som förekommit har sedan länge standarden utgjort en värdefaktor. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering var den utförligt reglerad i anvisningar m.m. från Riksskattenämnden. Standardbedömningen gjordes med utgångspunkt från nio standardklasser.

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering reglerades inverkan av värdefaktorn standard i RSV:s Handledning. I den anfördes bl.a. att standardklassen bestämdes främst med hänsyn till husets utrustning och biutrymmesstandard. Klasserna var fortfarande nio till antalet. De hade emellertid utformats olika för permanenthus och fritidshus. Varje utrustningsdetalj fick en viss poäng som sedan summerades för varje klass. Vanligen kunde standardklasserna bestämmas med ledning av uppgifterna i fastighetsdeklarationen. Därvid bestämdes standardklassen genom att summa standardpoäng beräknades. Olika poängskalor användes för permanenthus och fritidshus.

I förslaget till reglering i FTL av standardfaktorn anförde Fastighetstaxeringskommittén (SOU 1979:32 s. 548 och 549) följande:

Vad som i standardhänseende främst påverkar byggnadens värde är byggnadsmaterialet och husets utrustning i olika avseenden, såsom värme, sanitär utrustning, köksutrustning m.m. Någon entydig metod att mäta dessa standardförhållandens inverkan på värdet torde dock inte finnas utan bedömningen får mer grundas på allmänna överväganden rörande prisbildning i detta avseende. Standardfaktorn får anges som en sammanvägning av olika faktorer, lämpligen i form av ett poängsystem. Vid 1975 års taxering vållade standardklassificeringen vissa problem bl.a. genom att en del definitioner ansågs vara alltför oklara för att ge någon riktig vägledning. Mer allmänt hållna begrepp i standardbeskrivningen, såsom dålig, ädel, vinterbonad bör därför enligt kommitténs mening undvikas i fortsättningen. Indelningen i standardklasser bör för ett nybyggt småhus göras så att den omfattar minst fem klasser.

Departementschefen biträdde kommitténs förslag och det antogs av riksdagen (prop. 1979/80:40 s. 128 och 201, SkU 1979:17).

Bestämmelsen i FTL utformades i enlighet med Fastighetstaxeringskommitténs förslag. Standardklassificeringen skall enligt regeln bestämmas med hänsyn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning. Bestämmelsen har fortfarande samma lydelse.

RSV:s föreskrifter och anvisningar inför 1981 års taxering avseende standarden utformades så att klassificeringen utgick från en poänglista av i princip samma slag som vid 1970 och 1975 års allmänna fastighetstaxeringar. 1981 års regler skilde sig i två avseenden från reglerna för de tidigare åren. För det första fanns det enligt 1981 års regler inte någon möjlighet att göra någon korrektion av den poängsumma som togs fram enligt poänglistan. Detta förhållande föranledde åtskillig kritik från bl.a. JO (1983 S:1). En annan skillnad var att reglerna vid 1970 och 1975 års taxeringar kompletterats med en verbal beskrivning av hur husen i de olika standardklasserna typiskt sett

såg ut. Småhuset poängsattes primärt enligt poänglistan och därefter gjordes en avstämning mot den verbala beskrivningen för att kontrollera att klassificeringen ledde till en godtagbar standardklass för småhuset vid en helhetsbedömning av detta.

Fastighetstaxeringskommittén anförde i betänkandet Rullande fastighetstaxering m.m. (SOU 1984:37 s. 254) att det väsentliga felet med standardklassificeringen vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1981 synes ha varit att antalet poäng ensamt fick styra bestämmandet av standardklass. Klassificeringen bör i stället ske mot bakgrund av en verbal beskrivning av standarden på sätt som skedde vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Poängsättningen bör finnas kvar men endast ha vägledande betydelse.

Småhustaxeringskommittén behandlade ingående frågor om standardklassificeringen (Ds F 1987:8 s. 114–139). Kommittén menade att standardbedömningen skall utgå från en poänglista med frågor av typen finns/finns inte. Poänglistan bör även kompletteras med en möjlighet för fastighetsägaren att påtala omständigheter som enligt hans mening motiverar att standardklassificeringen sker med avvikelser från vad som följer av poänglistan. Kommittén förkastade tanken på en verbal beskrivning av det slag som användes på 1970-talet eftersom det ansågs svårt att beskriva en byggnads standardnivå med ord. Antalet standardklasser borde enligt förslaget inte understiga 15.

Småhustaxeringskommitténs förslag beträffande standarden följdes väsentligen i prop. 1987/88:164 med nya regler inför 1990 års taxering. Inför småhustaxeringen år 1990 gjordes således stora förändringar av värderingsmodellerna. Även i fortsättningen skulle enligt propositionen småhusets standard bedömas utifrån en frågelista men tidigare frågelista skulle omarbetas så att indelningen gjordes i fem huvudområden (exteriör, interiör, energihushållning, kök och sanitet). Fastighetsägaren skulle ges möjlighet att påtala omständigheter som inte beaktas i frågelistan. Den poäng som erhöles genom frågelistan skulle kunna frångås om antalet poäng inte gav en rättvisande bild av standarden. Vidare skulle åldern på småhusets utrustning beaktas vid standardbedömningen. Den närmare utformningen av frågelistan överlämnades till RSV att göra tillsammans med värderingsexpertis. Departementschefen drog emellertid upp vissa riktlinjer för standardbedömningen (s. 35 och 36). Antalet standardklasser borde i enlighet med förslaget ökas från fem till minst 15, vilket godtogs av riksdagen (SkU 1987/88:41).

Vid utvärderingen av den allmänna fastighetstaxeringen år 1990 konstaterades att värderingsmodellen i stort sett fungerat tillfredsställande. Ett problem var dock att den inte lyckades fånga upp värdet av ombyggnader av äldre hus i tillräcklig utsträckning. Ett annat problem

utgjordes av indikatorsystemet avseende värdefaktorn standard. Bl.a. kritiserades det förhållandet att standardpoängen för vissa utrustningsdetaljer medförde en värdehöjning som var större än kostnaden för den enskilda detaljen.

Utredningen om förenklad fastighetstaxering m.m. lade i sitt delbetänkande Rationaliserad fastighetstaxering, del 1 (SOU 1994:62) fram förslag på tre olika värderingsalternativ för småhus. I betänkandet lades grunden till det registerbaserade förfarandet som infördes vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1996. Enligt det förfarande som ansågs bäst lämpat för ett registerbaserat fastighetstaxeringssystem (alternativ III) skulle standardklassificeringen knytas till värdeåret. Klassificeringen skulle därmed vara stabil över tiden. Ett småhus som det inte händer något med skall följa sin åldersklass. Med detta system skulle upplevelsen av att standarden bestäms utifrån ett indikatorsystem minska. I stället för registrering av delsummor skulle standardklass och ombyggnadsklass registreras. Standardfrågorna vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1990 skulle delas upp i två grupper, nämligen standardfrågor och ombyggnadsfrågor. Modellen innebar att standard för nya hus skulle fastställas utifrån ett mera begränsat antal frågor. Tanken var vidare att uppgiftsinsamlingen på ett mera direkt sätt skulle kopplas till bygglovshanteringen. Förslaget genomfördes emellertid inte inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1996.

Skattemyndigheterna har utnyttjat möjligheten i 19 kap. 8 § FTL att förelägga skattskyldiga att lämna vissa uppgifter under förberedelserna för en allmän fastighetstaxering. Den förtida standarduppgiftsinsamlingen har avsett småhusfastigheter som försålts år 1987. Bearbetning av det inkomna materialet har gjorts av LMV (se Björne m.fl., Fastighetstaxering s. 8:88). LMV har sammanfattat resultatet av bearbetningen enligt följande:

Eftersom det är summa standardpoäng som utgör värdefaktor i värderingsmodellen är det samlade utfallet mest intressant att studera. Spridningen och fördelningen för de olika kategorierna avspeglar väl hur marknadsvärdena kan förväntas variera med hänsyn till småhusens standard. Nyare permanenthus har entydigt en hög totalsumma men ändå tillräcklig spridning för att differentiera värdena. De äldre permanenthusen har som väntat en större spridning med tyngdpunkten något lägre än de nyare småhusen. Summa standardpoäng för fritidshus ligger konsekvent på en lägre nivå än permanenthusen.

Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 tillämpades i allt väsentligt samma standardklassificering som vid den allmänna

fastighetstaxeringen år 1990. Några standardfrågor har dock utgått respektive ändrats. Vidare har poängsättningen i vissa fall ändrats.

### 11.2.2 Gällande rätt

Enligt 8 kap. 3 § FTL bestäms standarden med hänsyn till småhusets egenskaper i form av byggnadsmaterial och utrustning. För ett småhus skall finnas minst 15 standardklasser.

RSV har i föreskrifter (RSFS 1995:7) angett de grundläggande reglerna för standardpoängberäkningen. Varje egenskap som ingår i bedömningen ges ett visst antal standardpoäng. I 3 kap. 10 § anges grunderna för poängsättningen och i 11 § den poäng som skall åsättas. Sedan den föreskrivna poängberäkningen gjorts, kan jämkning av den beräknade standardpoängen ske enligt 3 kap. 12 §.

Egenskaperna är indelade i följande huvudområden:

- Exteriör
- Energihushållning
- Kök
- Sanitet
- Övrig interiör

Den totala poängen för ett huvudområde betecknas delsumman för området. De sammanlagda delsummorna för huvudområdena utgör småhusets standardpoäng. I bilaga 3 till föreskrifterna har RSV angett vilka egenskaper som skall ingå i standardbedömningen och vilka standardpoäng som skall åsättas (3 kap. 11 §, bilaga 3 RSFS 1995:7).

Tabellen har följande utseende.

<b>Exteriör</b>	<b>Antal standarpoäng</b>
<i>Stomme</i>	
De bärande väggarna består av betong/ betongsten, lättbetong, lecablock eller tegel	1
<i>Fasadbeklädnad</i>	
Minst hälften av den sammanlagda fasadytan består av	
– tegel eller annat stenmaterial	3
– trä, plåt, puts eller plast	2
<i>Takbeläggning</i>	
Minst hälften av takbeläggningen består av	
– skiffer, kopparplåt eller glaserat tegel	2
– betongpannor, oglaserat tegel eller plåt	1
<i>Garage</i>	
Garage	
– finns i källare	1
– finns i gemensamhetsanläggning	1
– finns i husets mark- eller sluttningsvåning, alternativt vidbyggt eller friliggande på tomten, med plats för en bil	2
– finns i husets mark- eller sluttningsvåning, alternativt vidbyggd eller friliggande på tomten, med plats för två eller flera bilar	4
<i>Carport</i>	
Carport finns på tomten	1
<i>Underhålls- och ombyggnadsstandard</i>	
Fasadbeklädnaden är till mer än hälften utbytt -	
– under perioden 1976–1989	3
– efter 1989	3
Takbeläggningen är till mer än hälften utbytt	
– under perioden 1976–1989	2
– efter 1989	3
<i>Maximal delsumma</i>	17



**Energihushållning***El*

El finns indragen 2

*Isolering*

Huset är vinterbonat 2

*Fönster*

Minst hälften av den sammanlagda fönsterytan utgörs av

– fönster med isolerglas 3

– två- eller treglasfönster utan isolerglas 1

*Uppvärmning*

Uppvärmningssystem finns och uppvärmningen sker huvudsakligen genom

– värmepumpsystem, även sådant som är kombinerat med annan värmekälla 3

– annat konventionellt uppvärmningssystem 2

*Underhålls- och ombyggnadsstandard*

Elsystemet är utbytt

– under perioden 1966–1989 3

– efter 1989 3

*Maximal delsumma*

13

**Kök***Kökstyp*

Köket är

– av typen kokvrå, pentry eller liknande, dvs. har en total bänklängd som är kortare än 2 m 1

– av annan typ 3

*Utrustning*

Köket är utrustat med följande utrustningsdetaljer

– el- eller gasspis med minst tre plattor och ugn 1

eller keramisk spishäll med ugn

– spishäll och separat inbyggd ugn i arbetshöjd, 3

– frysskåp (minst 150 l)	2
– inbyggd diskmaskin	2
– köksö	1
<i>Underhålls- och ombyggnadsstandard</i>	
Köksinredningen (skåp, bänkar och liknande) är utbytt	
– under perioden 1986–1989	2
– efter 1989	3
<i>Maximal delsumma</i>	15
<b>Sanitet</b>	
<i>Vatten</i>	
I huset finns indraget	
– åretruntvatten	3
– sommarvatten	2
<i>Bad, dusch och WC</i>	
I bostadsplan (inkl. sluttningstvåning) finns	
– ett bad- eller duschutrymme	1
– två eller flera bad- eller duschutrymmen	3
– bad- eller duschutrymme finns i källarvåning	1
– WC finns	1
– väggbeklädnad i det största bad- eller duschutrymmet består till mer än hälften av kakel, mosaik eller stenmaterial	1
<i>Bastu</i>	
Bastu (även friliggande) hör till huset	2
<i>Tvättutrustning</i>	
Särskilt utrymme större än 4 m <sup>2</sup> finns inrättat för tvätt och klädvård, t.ex. tvättstuga eller grovkök	1
<i>Underhålls- och ombyggnadsstandard</i>	
Mer än hälften av vatten- och avloppsstammarna i huset är utbytta	
– under perioden 1966–1989	3
– efter 1989	3

Sanitetsutrustningen, golvbeläggningen och väggmaterialet i det största bad- eller duschutrymmet är i allt väsentligt utbytt	
– under perioden 1981–1989	2
– efter 1989	3
<i>Maximal delsumma</i>	18
<b>Övrig interiör</b>	
<i>Öppen spis, gillestuga</i>	
– Öppen spis, kakelugn eller braskamin finns i huset	2
I källare finns gillestuga eller liknande inrett utrymme som	
– är 10–15 m <sup>2</sup>	1
– är större än 15 m <sup>2</sup>	2
<i>Maximal delsumma</i>	4

### Kommentar till tabellen

Bedömningen av husets exteriör skall enligt RSV således omfatta bl.a. stomme, fasadbeklädnad och takbeläggning. Vidare skall ingå i bedömningen om fasaden och taket reparerats sedan huset byggdes. Under sanitet skall tillgång till vatten bedömas samt husets standard när det gäller bad- och duschutrymmen samt tvättutrustning. Även underhåll och reparation av badrum ingår i bedömningen. I bedömningen av kök ingår kökstyp och hur köket är utrustat samt om köket varit föremål för reparation. Energihushållning omfattar bl.a. isolering och fönster samt uppvärmning. Vidare ingår i bedömningen eventuellt utbyte av elsystemet. Under övrig interiör skall förekomsten av öppen spis och gillestuga beaktas. Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering beaktades ombyggnader vid åldersklassificeringen. Det var vid 1990 års allmänna fastighetstaxering som åldersklassificeringen ändrades såtillvida att nybyggnadsåret är avgörande för att bestämma värdeåret. Ändringen innebär således att underhåll av fastigheten numera beaktas vid standardbedömningen. Vid utvärderingen av den allmänna fastighetstaxeringen år 1990 framkom, som ovan nämnts, emellertid att man vid standardbedömningen inte lyckades fånga upp ombyggnader av äldre hus i tillräcklig omfattning.

### **Klassificering och standardpoängberäkning**

Varje småhus skall värderas med utgångspunkt från normhuset (se 8 kap. 2 § FTL). För att bestämma värdeinverkan av storlek och standard för småhus vid skilda värdenivåer skall med utgångspunkt från normhuset tre SV-tabeller upprättas. Vidare skall SO-tabeller upprättas som skall visa värdeskillnader mellan lika stora byggnader vid skilda förhållanden mellan värdefaktorerna ålder och standard.

Standardpoängen utgör ingångsdata i SV- och SO-tabellerna. För ett nybyggt småhus skall det finnas minst 15 standardklasser. Värdefaktorn standard indelas enligt 1 kap. 6 § FTF och bilaga 1 till FTF med utgångspunkt från standardpoäng i följande klasser:

- i SV-tabellerna: 0–2 utgör en klass  
3–27: varje klass omfattar 1 poäng  
28–39: varje klass omfattar 2 poäng  
40–67: varje klass omfattar 4 poäng
- i SO-tabellerna: 0–8, 9–14, 15–20, 21–23, 24–26, 27–28, 29–30,  
31–32, 33–34, 35–36, 37–38, 39

För att bedöma en byggnads standard utgår man således från byggnads-material och byggnadens utrustning inom fem olika huvudområden. RSV har i föreskrifter (3 kap. 11 §, bilaga 3 RSFS 1995:7) för varje huvudområde angett vissa faktorer som kan vara av betydelse för standardbedömningen. I enlighet med RSV:s föreskrifter har en frågelista rörande material och utrustningsdetaljer tagits in i deklARATIONEN och i varje enskild deklARATION har förkryssats vilken utrustning huset har.

I föreskrifterna regleras även vilken poäng visst material och utrustningsdetaljerna skall ge. Poängen varierar mellan 1 och 4 poäng. En förutsättning för att standardpoäng skall åsättas bör, enligt RSV:s rekommendationer, vara att materialet eller utrustningen är i funktionsdugligt skick eller, om så inte är fallet, att kostnaderna för att återställa materialet eller utrustningen inte överstiger anskaffningskostnaden (RSV S 1995:17 p 4.3).

För att en utrustningsdetalj skall påverka standardbedömningen krävs dessutom att den utgör tillbehör till byggnaden (se NJA 1986 s. 513). Utrustning som tillhör en hyresgäst utgör inte byggnadstillbehör. Utrustning eller byggnadsdelar som tillförts av ägaren eller andra familjemedlemmar blir däremot tillbehör om de infogats i småhuset eller stadigvarande används på plats som kan sägas vara avsedd för utrustningen i fråga.

Enligt RSV:s rekommendationer skall vid standardbedömningen även hänsyn tas till om upprustning skett i fråga om materialet och utrustningen. Med upprustning avses enligt rekommendationerna byte av material, utrustning och inredning samt underhållsåtgärder som är standardhöjande. Under exteriör skall exempelvis hänsyn tas till om fasadbeklädnaden är till mer än hälften utbytt under perioden 1976–1989, eller efter år 1989. Enbart sådan upprustning som är påtagligt standardhöjande bör beaktas. Upprustningen medför att standardpoäng skall påföras med 2 respektive 3 poäng. Åtgärder vid påtagligt eftersatt underhåll och akut reparationsbehov eller andra onormala underhållskostnader beaktas inte vid standardklassificeringen utan genom justering för säregna förhållanden.

Den totala poängen för ett huvudområde betecknas delsumman för området. De sammanlagda delsummorna för huvudområdena utgör småhusets standardpoäng. Under vissa förutsättningar kan emellertid delsummorna jämkas.

### **Jämkning**

Om den framräknade standardpoängsumman inte ger en rättvisande bild i det enskilda fallet bör enligt departementschefen jämkning få göras av poängsumman (prop. 1987/88:164 s. 36).

Enligt RSV:s föreskrifter 3 kap. 12 § RSFS 1995:7 får delsummorna jämkas om byggnadsmaterial och utrustning finns men är av mycket hög eller mycket låg standard. Jämkning kan också ske om annat material än det som är upptaget i tabellen för standardpoängberäkningen är av mycket hög eller mycket låg standard och poängsumman för huvudområdet därför uppenbarligen ger en felaktig bild av den faktiska standarden. Jämkning av en delsumma får inte medföra att antalet standardpoäng överstiger det maximala antalet standardpoäng som kan erhållas för huvudområdet. Inte heller får jämkningen medföra att standardpoängen för huvudområdet blir lägre än 0. Jämkning av andra skäl än de som angetts i 12 § kan inte göras.

Enligt RSV är jämkningsanledningarna generellt sett hänförliga till kvalitén, utförandet och åldern i fråga om de standardhöjande åtgärderna som finns upptagna i rekommendationerna (Handbok för fastighetstaxering 1996 s. 38).

RSV har gett exempel på jämkningsanledningar (Handbok för fastighetstaxering 1996 s. 37). Under exteriör kan jämkning av delsumman ske bl.a. om teglet i fasaden är av andra sortering eller kopparplåten i takbeläggningen är särskilt tunn. Om basturum finns men bastuaggregat saknas kan delsumman för sanitet jämkas. Delsumman för

energihushållning kan jämkas om endast halva huset är vinterbonat och för kök om det finns två kök i huset och dessa har avsevärt olika standard.

Jämkning sker till skillnad från justering för säregna förhållanden inom riktvärdet för den enskilda fastigheten. Förhållanden som kan föranleda jämkning kan således inte samtidigt medföra justering för säregna förhållanden.

### **Justering för säregna förhållanden**

Den riktvärdeangivelse som bestämts för småhuset i värdeområdet kanske inte fångar upp vissa av de egenskaper som den enskilda fastigheten har. I dessa fall kan det riktvärde för den enskilda fastigheten som räknats fram med ledning av riktvärdeangivelsen justeras, s.k. justering för säregna förhållanden. För att en justering skall medges krävs att värdeinverkan uppgår till sammanlagt 50 000 kr. Utredningen har emellertid föreslagit en sänkning av detta belopp (se kap. 16).

Justering för säregna förhållanden kan enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1995:17 p. 5.3) föranledas av exempelvis

- Radon
- Byggnadsskador t.ex. fukt- och mögelskador
- Påtagligt eftersatt underhåll
- Buller

Justering för säregna förhållanden får endast ske för egenskaper som inte beaktats i riktvärdeangivelsen för området. Standarden i vilken underhåll utgör en del ingår i riktvärdeangivelsen. Det kan därför vara tveksamt om justering får ske för påtagligt eftersatt underhåll.

Frågan om möjligheterna att justera för säregna förhållanden på grund av påtagligt eftersatt underhåll kompliceras även av att underhåll är en del av åldersfaktorn i så motto att förslitning och behov av reparation beaktas i denna faktor. Gränsdragningsproblemet uppkommer således när ställning skall tas till om förslitning och behov av reparation beaktats i åldersfaktorn eller om jämkning alternativt justering för säregna förhållanden i stället bör ske. Utredningen har emellertid vid behandling av åldersfaktorn föreslagit att denna skall utformas som en renodlad åldersfaktor. Det innebär att åldern till skillnad från vad som för närvarande gäller inte skall ge uttryck för husets återstående livslängd utan enbart återge husets ålder och påverkan av denna. De förändringar som huset genomgår till följd av underhåll och reparationer

samt till- och ombyggnader skall därmed fångas upp vid standardbedömningen (se avsnitt 11.3).

### 11.2.3 Kritiken mot det nuvarande systemet

Standardbedömningen har varit utsatt för mycket kritik. Villaägarna menar att systemet med standardpoäng har inte vunnit förståelse hos allmänheten. I syfte att undgå höjda basvärden har detta medfört att fastighetsägare i vart fall i områden med höga huspriser underhåller byggnader orationellt. Exempelvis hävdar Villaägarna att man lägger om halva taket eller kaklar endast en del av väggarna i badrummet. Villaägarna kritiserar även standardbedömningen och anser att den är okänslig för utrustningens ålder. Detta medför att tio år gammal utrustning ger lika många poäng som en ny utrustning. Enligt Villaägarna bör utredningen även titta på effekterna av energisparande åtgärder. Förbundet menar att en upprustning av huset för att spara energi innebär höjd fastighetsskatt. Vid taxeringen förekommer dessutom enligt förbundet i princip inte jämkning av antalet standardpoäng. Vidare pekar Villaägarna på att poängsystemet innehåller vissa snedvridningar. Om el finns indragen medför detta två poäng. Om elen byts ut erhålls ytterligare tre poäng. Ett papptak ger inte några standardpoäng. Om man lägger på ny papp på taket medför detta däremot tre poäng.

Till utredningen har även framförts att beräkningen ger trappstegseffekter, som medför att ett ytterligare poäng kan höja basvärdet med ett belopp som inte alls motsvarar standardhöjningen. En ofta förekommande kritik är också att enstaka utrustningsdetaljer påverkar taxeringsvärdet alltför mycket och ofta mer än kostnaden för att anskaffa utrustningen.

### 11.2.4 Underlag för standardbedömningen

#### **Inledning**

I utredningens uppdrag ingår att undersöka om de egenskaper som används fångar upp husets marknadsvärde. Egenskaperna skall således ha betydelse för värdet. I uppdraget ingår även att undersöka hur mycket varje egenskap påverkar marknadsvärdet. Slutsatserna vid en sådan undersökning bör sedan ligga till grund för att bestämma vilken värdeinverkan de olika egenskaperna skall ges vid fastighetstaxeringen.

För att få underlag till denna bedömning har utredningen genomfört en statistisk undersökning. En redogörelse för de slutsatser i

undersökningen som har direkt betydelse för standardbedömningen lämnas i kap. 5 och i bilaga 2.

Resultatet av den statistiska utvärderingen är inte helt entydig när det gäller de olika egenskapernas betydelse. Som en komplettering till den statistiska undersökningen har därför allmänna synpunkter om standardens betydelse inhämtats från mäklare. Slutsatserna kan ligga till grund för en kompletterande och översiktlig bedömning om vilka faktorer som är av störst betydelse när värdet på ett hus skall bestämmas. En kortfattad redogörelse för de synpunkter som kommit fram lämnas nedan.

### **Synpunkter från mäklare**

De mäklare som kontaktats arbetar samtliga i en storstadsregion. De synpunkter som lämnats kan därför i viss mån vara karaktäristiska för attraktiva storstadsområden.

För att bestämma ett ingångsvärde på huset använder mäklarna köpeskillingsstatistik för området. Enligt mäklarna är således läget, dvs. läget i landet, i kommunen, i området en betydelsefull faktor för marknadsvärdet. Läget i området i förhållande till gata eller grönområde kan således ha betydelse för värdet. Andra viktiga värdefaktorer är enligt mäklarna husets ålder och storlek. Det framtagna värdet justeras därför eventuellt för dessa faktorer. Åldern påverkar inte alltid värdet negativt utan kan även ha ett plusvärde. Enligt mäklarnas uppfattning har standarden en underordnad betydelse i förhållande till dessa faktorer.

De standardfaktorer som har störst betydelse är kök och badrum. Vid bedömningen av kök och badrum har maskinernas och utrustningens ålder stor betydelse. Ett renoverat kök eller badrum anses således höja värdet. Därutöver påverkar värmesystemet värdet. För närvarande är bergvärme attraktivt på marknaden. Vissa värmesystem såsom exempelvis direktverkande el är negativt för marknadsvärdet. Andra faktorer i äldre hus som påverkar värdet är standarden på fönster, dräneringsförhållanden samt huruvida elledningar samt vatten- och avloppsstammar varit utbytta. En viktig faktor att fånga upp vid fastighetstaxeringen är därför enligt mäklarna underhåll och ombyggnad. Betydelsen av övriga standardfaktorer är, enligt mäklarna, marginella. Mäklarna anser att öppen spis kan påverka marknadsvärdet men att bastu däremot i regel saknar betydelse för värdet.



## 11.2.5 Överväganden

### Allmänt

Värdet av standard bestäms av de egenskaper som marknadens parter anser värdefulla. För att förstå möjligheterna att bestämma värdet av standarden bör det emellertid inledningsvis framhållas att det är mycket komplicerat att bestämma vilka faktorer som har betydelse för marknadsvärdet. Fastighetsköpare har olika uppfattning om vad de vill betala för. Dessutom är det en kombination av faktorer köparen tar ställning till. Bedömningen blir därmed naturligtvis behäftad med stor osäkerhet.

En fråga som bör beröras och som komplicerar standardbedömningen ytterligare är de värdeskillnader som skall fångas upp i tabellerna. I tabellerna har värdeskillnaderna beräknats till mellan 2 000 kr och ca 300 000 kr. Standardpoängen omfattar i praktiken skalan 0–67 poäng. Skillnaderna i värde mellan hus i ett värdeområde har emellertid inte denna spännvidd. Antalet standardpoäng är i normalfallet 30–31 poäng och variationen ligger i allmänhet mellan 25–35 poäng. Indelning av standardpoängen i klasser medför emellertid med hänsyn till värdeskillnaderna att mer eller mindre stora tröskeffekter uppstår.

Det finns även mer övergripande faktorer som styr värdet av standard. En sådan faktor är läget. Läget har således betydelse för hur mycket standarden betyder för marknadsvärdet. Betydelsen av ett visst standardutförande varierar även i olika delar av landet. I Stockholmsregionen kan således värdet av köksö vara betydligt större än i andra delar av landet. I en annan del av landet kanske man i än högre grad värdesätter ett traditionellt utformat kök.

Enligt gällande rätt bestäms standarden hos ett hus med utgångspunkt från byggnadsmaterial och utrustning. Vid fastighetstaxeringen används som mått på standarden egenskaper som är relaterade till vissa områden såsom exempelvis sanitet och kök. De egenskaper som används har tagits fram av RSV. Detta har skett genom att RSV listat en mängd faktorer som sedan har varit föremål för statistiska bearbetningar.

Det råder delade meningar om vilken betydelse standarden har för marknadsvärdet. Bland mäklare har gjorts gällande att standarden i vart fall i vissa områden i stort sett saknar betydelse och att enbart läget har betydelse för marknadsvärdet. En annan uppfattning är att standarden har en underordnad betydelse i förhållande till andra värdefaktorer. Det är givetvis svårt att urskilja vilken betydelse standarden och de olika standardegenskaperna har för värdet. I ett område med likvärdiga hus, exempelvis radhus, kan emellertid standardens betydelse tydligt iaktas

genom att skillnader i prisnivåer med största sannolikhet i huvudsak beror på att husen har olika standard.

Det råder även delade meningar om olika egenskapers betydelse för värdet på ett hus. Vissa egenskaper anses inte ha betydelse för värdet medan andra har en annan betydelse än den vid fastighetstaxeringen bestämda. Även betydelsen av en enskild egenskap kan emellertid tydligt iakttas i ett radhusområde. Två radhus kan säljas för olika köpeskillning på grund av att ett av husen saknar exempelvis öppen spis. Det får därmed anses sannolikt att den öppna spisen i detta fall innebär ett mervärde för huset. Även det motsatta skulle emellertid kunna tänkas hända, nämligen att två likvärdiga radhus säljs för samma köpeskillning trots att ett av radhusen saknar öppen spis. Detta skulle kunna leda till slutsatsen att en öppen spis saknar betydelse för marknadsvärdet.

Allmänt hållna synpunkter är givetvis inte tillräckliga för att ligga till grund för en utvärdering av standardbedömningen. För att få ett bra underlag för att avgöra olika egenskapers betydelse krävs att ett större statistiskt material analyseras. Utredningen har därför genomfört den tidigare nämnda statistiska undersökningen. Undersökningen är baserad på sambandet mellan köpeskillningar på försålda fastigheter och uppgifter om standard som fastighetsägare lämnat vid den allmänna fastighetstaxeringen. Den ger således svar på vilket värde standard-egenskaperna har i förhållande till köpeskillningen. En sådan undersökning kan emellertid endast visa eller göra sannolikt hur egenskaperna i genomsnitt påverkar marknadsvärdet. Vid jämförelse mellan två radhus kan således en öppen spis visa sig sakna betydelse för priset i ett enskilt fall även om den statistiskt sett innebär att värdet ökar.

För att bemöta den kritik som ofta riktas mot fastighetstaxeringen är det därför angeläget att belysa den problematik som finns inbyggd i standardbedömningen. Det föreligger nämligen i vissa fall en skillnad mellan vad som är statistiskt visat och vad som utgör den enskildes uppfattning om olika egenskapers betydelse, eller annorlunda uttryckt de statistiska slutsatserna skiljer sig i vissa fall från utfallet i det enskilda fallet. Utredningens uppgift bör därför vara att redogöra för de statistiska slutsatserna och därutöver redogöra för de bedömningar som med nödvändighet kompletterar den statistiska utvärderingen. På detta sätt kan förhoppningsvis en ökad förståelse för standardbedömningen uppnås. Det är således viktigt att erinra om att även standardbedömningen begränsas av att taxeringen utgör en schablonvärdering grundad på statistiska beräkningar.

Det nyss förda resonemanget visar vilka svårigheter det finns att på ett riktigt och likformigt sätt vid fastighetstaxeringen värdera olika standarddetaljer beroende på framför allt att människors värdering av sådana detaljer är så olika. Den kritik som har framförts går också ofta

ut på att vissa standarddetaljer värderas felaktigt eller får för stor genomslagskraft. Utredningen har därför övervägt att överge systemet med en detaljerad frågelista och i stället försöka hitta ett annat system, i första hand någon form av standardklasser. En frågelista har dock funnits vid flera allmänna fastighetstaxeringar och systemet har efter hand förfinats och förbättrats. En modell med standardklasser skulle innebära en ökad schablonisering och risk för trappstegseffekter. Den statistiska undersökning som utredningen har genomfört visar också att systemet med frågelista på de flesta delområden fungerar relativt väl, även om resultatet i vissa fall inte är helt entydigt. När det gäller kök har frågelistan dock inte fungerat bra. Enligt utredningens mening finns det därför inte anledning att helt frånga systemet med en frågelista. De slutsatser som redovisas i den statistiska undersökningen beträffande värdefaktorn standard bör ligga till grund för utredningens förslag till förändringar i frågelistan och i poängsättningen. Eftersom frågelistan beträffande kök inte har fungerat särskilt bra föreslår utredningen som ett alternativ till frågelistan att en indelning i standardklasser sker.

Som en konsekvens av att utredningen i annat sammanhang föreslår att åldersfaktorn förändras föreslår utredningen även en förändring av standardbedömningen. Denna förändring innebär att värdeinverkan av till- och ombyggnader inte längre skall beaktas som en jämkning av värdeåret utan i stället beaktas vid bedömning av husets standard (se avsnitt 11.3 samt nedan).

### **Standardbedömning med utgångspunkt från frågelista?**

Det finns anledning att inledningsvis försöka förklara hur standardbedömningen med frågelista är konstruerad och vad den innebär för möjligheterna att bestämma värdet på en byggnad. Värdet på en byggnad delas inte upp i två delar varav en del utgör värdet på byggnaden och den andra delen värdet på standarden. Det skulle innebära att man kunde ange ett värde på byggnaden och sedan lägga till värdet för varje standardfaktor med utgångspunkt från standardpoängen för att på det sättet beräkna ett sammanlagt värde på byggnaden. Det skulle även innebära att värdet av varje standardpoäng var detsamma för samtliga fastigheter. En standardpoäng ger emellertid inte samma värde oberoende av fastighet utan varierar exempelvis med hänsyn till byggnadernas storlek. Systemet med standardpoäng innebär vidare att t.ex. en diskmaskin betyder mer för värdet i storstad än i glesbygd. Värdet på byggnaden får man således inte fram genom att addera olika värden. Det är således viktigt att komma ihåg att en byggnads värde inte

består av byggnaden i sig utan av de egenskaper som byggnaden har. En sådan egenskap är standarden.

Vid fastighetstaxeringen har för värderingen i stället ett normhus skapats som de enskilda fastigheterna jämförs med. Normhuset har klassificerats som ett friliggande småhus med bl.a. värdeåret bestämt till 1979 och med 30 standardpoäng. Med utgångspunkt från normhuset skall således värdet på den enskilda fastigheten bestämmas. Om standardpoängen är lägre eller högre än 30 poäng skall således värdet på den enskilda fastigheten justeras i förhållande till normhuset. Standardbedömningen relaterar således till normhuset och värderingen av den enskilda fastigheten bygger i sin tur på en teoretisk modell baserad på den kunskap om marknaden som finns vid värderingen.

Vad betyder då en standardpoäng? En standardpoäng innebär en höjning av byggnadsvärdet om byggnaden har just den egenskapen. Vid den statistiska undersökningen har denna värdehöjning mätts i marginalpriser. Om marginalpriset är betydligt högre än kostnaden för att köpa t.ex. en diskmaskin indikerar det att diskmaskinen inte bara mäter värdehöjningen utan även något annat.

Resultaten indikerar att förekomsten av inbyggd diskmaskin och keramisk spishäll med separat ugn i arbets höjd i genomsnitt ökar marknadsvärdet med 43 000 kr respektive 53 000 kr. Rimligtvis är husköparna inte villiga att betala så mycket för en diskmaskin respektive keramisk spishäll med separat ugn i arbets höjd då de köper hus. Resultaten indikerar att dessa egenskaper inte bara fångar upp hur mycket marknadsvärdet ökar om fastigheten är utrustad med dessa attribut utan fångar också upp en i övrigt god standard i köket. Det konstateras emellertid att så är antagligen inte alltid fallet. Det finns förmodligen många fastigheter som har diskmaskin och/eller spis med keramikhäll men där standarden i övrigt inte kan klassas som god. Detta kan leda till att sådana fastigheter kan få felaktiga basvärden.

Därmed uppkommer frågan vilka egenskaper som bör användas vid standardbedömningen. Egenskaperna skall motsvara vad köparna lägger vikt vid och anser betydelsefullt vid köp av hus. Frågorna skall dessutom vara utformade så att de uppfattas på ett likartat sätt av många. Antalet egenskaper får emellertid inte vara för få. Det kan medföra att värderingen blir för schablonmässig. Å andra sidan innebär för många egenskaper att analysen försvåras. Några egenskaper kanske mäter samma sak och det totala utfallet blir därmed inte bra.

Vid utvärderingen har samma egenskaper undersökts som ingår i RSV:s frågelista. Även om man vid utvärderingen hade haft möjlighet att ta fram egna egenskaper är det emellertid sannolikt att i huvudsak samma egenskaper ingått i materialet. De variabler som används förekommer nämligen även i andra forskningssammanhang och grundar

sig därför på en gedigen kunskap om vilka egenskaper som är bra mätare på standarden. Detta utesluter emellertid inte att frågelistan kan behöva ses över. De egenskaper som påverkar värdet kan variera över tiden. Under en viss tid kan värdet av standard påverkas av att köket är utrustat med en viss typ av spis. Bara något år senare kan denna typ av spis ha ersatts av någon annan typ av spis, exempelvis keramisk spishäll och medför därför inte en förväntad värdehöjning. Vidare är värdet av gillestuga inte detsamma i dag som under 1970-talet. Under en längre tidsperiod kan således värdet av en standardfaktor förskjutas. Detta innebär att vissa egenskaper kanske bör utgå ur frågelistan och även att den kan behöva kompletteras med nya egenskaper för att fånga upp en värdehöjning.

### **Indelning i huvudgrupper**

Enligt FTL skall standarden bestämmas med hänsyn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning. Inför 1990 års taxering delades bedömningen in i fem huvudgrupper nämligen exteriör, sanitet, kök, energihushållning och övrig interiör. Den närmare utformningen av vilka egenskaper som skulle ingå i övrigt överlämnades till RSV. I enlighet härmed har RSV i bilaga 3 till föreskrifterna angett vilka egenskaper som skall ingå i standardbedömningen (RSFS 1995:7). Tabellen finns redovisad i avsnitt 11.2.2.

Inledningsvis bör ställning således tas till om denna indelning i huvudgrupper är ändamålsenlig. Vid den statistiska utvärderingen går inte en indelning i grupper att göra och utvärderingen ger således inte vägledning vid denna bedömning. Indelningen utgör emellertid underlag för jämkning och bör därför finnas kvar för att underlätta bedömningen huruvida poängen skall bli föremål för jämkning.

Enligt utredningens mening är exteriören viktig för marknadsvärdet. Eftersom takbeläggning och fasadbeklädnad inte är underhållsfria bör underhåll och reparation ingå i bedömningen. Vidare har standarden i kök och badrum stor betydelse för marknadsvärdet. Ett kök bör renoveras inom 20–25 år. Även badrum kräver kontinuerligt underhåll för att inte sänka standarden i huset. Tvätt- och diskmaskiner behöver ofta bytas ut efter tio till tolv års användning. Reparation och underhåll är således en del av värderingen även av kök och badrum. En annan betydelsefull faktor är vilken typ av värmeanläggning som finns och hur gammal den är. Om byggnaden värms upp med direktverkande el kan det innebära att värdet på byggnaden sjunker, eftersom denna värmekälla innebär höga driftkostnader. I äldre hus kan det även vara av betydelse för värdet om vatten- och avloppsstammar eller elsystemet varit utbytt.

En grov uppskattning av vad som påverkar värdet sammanfaller således i huvudsak med de huvudgrupper som RSV har bestämt skall ligga till grund för värderingen.

Enligt utredningens mening bör således standardbedömningen omfatta de tidigare huvudgrupperna exteriör, sanitet, kök och energihushållning. Även en indelning i övrig interiör bör mot bakgrund av vad som kommit fram vid utvärderingen göras.

### **Frågelista och poängsättning**

En frågelista bör omfatta sådant som en fastighetsägare ofta frågar efter respektive fäster sig vid när de överväger att köpa ett hus. Ett grundläggande problem när det gäller att bygga upp ett bra system för standardbedömningen är att de hus som omfattas av bedömningen uppvisar enorma skillnader i standardhänseende. Detta är bl.a. en följd av att standardbedömningen omfattar både fritidshus och permanenthus. I bedömningen ingår således allt från ett litet hus med mycket låg standard till nybyggda hus med hög standard i attraktiva områden. Därmed måste för att frågelistan inte skall bli för omfattande med nödvändighet standardfrågorna begränsas till grundläggande frågor som kan antas ha betydelse för alla dessa olika typer av hus som det är fråga om.

Frågelistan får inte heller bli alltför begränsad om de egenskaper som har betydelse för att bedöma värdet av standard skall kunna fångas in. För få frågor kan även leda till alltför stora tröskeleffekter. För många frågor utgör inte problem statistiskt sett. Däremot kan utvärderingen kompliceras av om vissa frågor mäter samma sak. Vidare kan alltför många frågor uppfattas negativt av fastighetsägarna.

Den högsta standardpoäng som ges i nuvarande taxeringsmodell är fyra poäng och den minsta poäng som ges är noll poäng. Inga halvpöäng ges. Vid den statistiska undersökningen har emellertid framkommit att det finns en betydande variation i marginalpriserna som inte låter sig fångas upp av en poängskala från noll till fyra poäng. För ett genomsnittligt hus kanske denna lilla variation i poängsättningen inte är ett så stort problem, men precisionen i basvärdena för hus som avviker från genomsnittet skulle sannolikt kunna förbättras om poängsättningen differentierades i större utsträckning. Vid tidigare fastighetstaxeringar (före år 1981) tog man inte på samma sätt som i dag hänsyn till fastigheternas standard utan husen delades in i nio olika standardklasser. Detta system kritiserades för att vara alltför trubbigt eftersom vissa fastigheter riskerade att hamna mellan de fördefinierade klasserna. Vid den statistiska undersökningen konstaterar man att den begränsade

poängindelningen i befintlig taxeringsmodell är en variant av samma problem även om problemets omfattning är långt mindre. Mot bakgrund härav bör man, enligt utredningens mening, överväga, att ha fler steg i tabellen (se även kap. 5).

I tidigare utredningar har kritiserats att poängfördelningen likställer utrustnings- och materialdetaljer med helt olika värden. De komponenter som förutsätts ge en bild av standarden är således i vissa delar helt jämförbara. Den statistiska undersökningen visar att vissa egenskaper övervärderas. Exempelvis har förekomsten av två eller flera badrum övervärderats. Skillnaden i standardpoäng mellan endast ett badrum och flera bad/duschrum är 1 till 3 medan skillnaden i marginalpriser är 1,3. Det finns således, enligt utredningens mening, anledning att vid översynen av frågelistan även se över vissa delar av standardpoängsättningen.

### Värdeinverkan av till- och ombyggnad

Enligt gällande bestämmelser beaktas värdeinverkan av till- och ombyggnad när man bestämmer åldersinverkan på så sätt att värdeåret jämkas när vissa till- och ombyggnader skett på byggnaden. Utredningen föreslår emellertid att åldersfaktorn skall renodlas på så sätt att endast värdeinverkan av husets ålder skall fångas upp av denna faktor (se avsnitt 11.3). Genom att renodla åldersfaktorn har utredningen velat förenkla värderingen och göra den mer överskådlig men även minska betydelsen av åldersinverkan. Ett annat skäl har varit de gränsdragningsproblem som föreligger när det gäller att avgöra om vissa värdepåverkande förändringar av huset beaktats inom standardfaktorn eller inom åldersfaktorn. Värderingen har även över tiden förändrats på så sätt att åldersbedömningen i viss mån begränsats och en förskjutning skett såtillvida att standardbedömningen blivit mer omfattande. Enligt utredningens mening bör standardbedömningen därför utvidgas till att även omfatta värdeinverkan av till- och ombyggnad.

Underhåll och ombyggnadsåtgärder fångas som nämnts redan upp vid standardbedömningen under respektive huvudgrupp. Denna bedömning skall således i enlighet med förslaget kompletteras med den bedömning som för närvarande sker under åldersfaktorn. Det är således fråga om förändringar genom till- och ombyggnader som innebär att den ursprungliga boytan ökat med minst 10 m<sup>2</sup>. Det kan vara fråga om att huset byggts till eller att ett vindsutrymme inretts.

Den bedömning som gjorts under åldersfaktorn vid AFT 96 när det gäller till- och ombyggnad bör således i sin helhet flyttas över till standardbedömningen. Detta bör lämpligen ske genom att huvudgruppen

exteriör byggs ut med en fråga huruvida en till- eller ombyggnad som innebär att en ökning av boytan med ett visst antal kvadratmeter skett. Vid tillämpningen bör liksom för närvarande RSV:s rekommendationer ligga till grund för bedömning om en till- och ombyggnad skett.

Därmed uppkommer frågan hur värdeinverkan av en till- eller ombyggnad skall fångas upp vid standardbedömningen. Värdeinverkan skall således omsättas till standardpoäng. Det bör emellertid kunna ske vid förberedelsearbetet med hjälp av en regressionsanalys. Analysen bör således ge svar på vilken värdeinverkan en viss ökning av boytan har. Exempelvis kan man beroende på utfallet av regressionsanalysen poängsätta ökningen av boytan enligt följande:

mellan	10–20 m <sup>2</sup>	2 poäng
mellan	20–30 m <sup>2</sup>	4 poäng etc.

En fråga som aktualiseras i detta sammanhang är givetvis hur dessa förändringar av byggnaden skall bli kända vid fastighetstaxeringen. En del av förändringarna bör kunna fångas upp genom bygglovshandlingen. Enligt bestämmelser i plan- och bygglagen (PBL) behövs nämligen inom detaljplanlagt område bygglov för tillbyggnader. Utanför område med detaljplan behövs emellertid i vissa fall inte bygglov för mindre tillbyggnader. Därmed är det givetvis svårt att fånga upp just dessa tillbyggnader genom bygglovshandlingen. När det gäller ombyggnad behövs enligt PBL ett väsentligt ändrat användningssätt för att bygglov skall behöva sökas. En byggnad kan således genomgå en omfattande ombyggnad utan att krav på bygglov föreligger.

För att kunna fånga upp förändringar av byggnaden skall uppgifter om bygglov lämnas till skattemyndigheten. Bestämmelser om uppgiftsskyldigheten finns i 18 kap. 11 § FTL. Bestämmelsen innebär att kommunen skall lämna uppgifter till skattemyndigheterna om exempelvis bygglov. Utredningen om förenklad fastighetstaxering, m.m. konstaterade emellertid att bestämmelsen inte fungerat i praktiken (SOU 1995:148 s.112 ff.). Utredningen konstaterade vidare att en väl fungerande registerbaserad fastighetstaxering kräver att skattemyndigheterna så långt möjligt på annat sätt än genom deklARATIONER får erforderlig information. Det är således viktigt att kommunernas uppgiftsskyldighet effektiviseras. Utredningen föreslog även i detta syfte vissa ändringar av bestämmelsen i 18 kap. 11 §. De överväganden som görs av denna utredning i detta sammanhang är aktuella även i dag. En del av uppgiftslämnandet måste emellertid även fortsättningsvis falla på fastighetsägaren för att en bra värdering av fastigheten skall kunna åstadkommas.



## Miljöinvesteringar

I kritik till utredningen har framförts att effekterna av energisparande åtgärder bör ses över. Det har gjorts gällande att miljöinvesteringar som leder till att marknadsvärdet stiger inte borde tillåtas slå igenom på basvärdet. De faktorer som skall fånga upp energisparande åtgärder är treglasfönster, isolerglas och värmepump. Den statistiska utvärderingen visar att förekomsten av treglasfönster, isolerglas och värmepump ökar marknadsvärdet med i genomsnitt 15 000 kr, 30 000 kr resp. 44 000 kr.

De energisparande åtgärderna påverkar således husets marknadsvärde. Att undanta miljöinvesteringar från bedömningen skulle innebära att hus med sådan utrustning åsätts basvärden som inte motsvarar marknadsvärdet. Eftersom basvärdena skall baseras på marknadsvärdet är det således inte möjligt att bortse från dessa faktorer. Om man av energipolitiska skäl vill främja användandet av sådan utrustning bör man därför lösa detta på annat sätt.

## Kommentar till frågelistan

Med utgångspunkt från huvudgrupperna skall således frågor formuleras för att fånga upp de egenskaper som påverkar fastighetens marknadsvärde. I detta avsnitt redogör utredningen för den statistiska undersökningen när det gäller olika egenskapers betydelse för marknadsvärdet. Även utvärderingen av standardpoängsättningen kommenteras i detta avsnitt. Här återges således bl.a. i tabellform en sammanfattning av resultaten av skattningarna av de hedoniska prisfunktionerna, dvs. den inverkan egenskapen har på köpeskillingen och marknadsvärdet. Marginalpriserna återges för respektive egenskap. De marginalpriser som återges är "viktade marginalpriser" (beträffande definitionen av viktade marginalpriser hänvisas till bilaga 2). Marginalpriserna har tagits fram genom att en viss egenskap jämförts med en referens-egenskap. Stomme som består av betong/betongsten, etc. har jämförts med en stomme som består av annat material, t.ex. trä. Den egenskap som utgör referens-egenskap, där stomme av trä utgör referensmaterial har inte tagits med i tabellen.

Med utgångspunkt från de viktade marginalpriserna har man även studerat om relationen mellan de standardpoäng de olika egenskaperna har tilldelats vid taxeringen är densamma som relationen mellan egenskapernas uppskattade marginalpriser. För att inte utvärderingen skall bli alltför omfattande har man i huvudsak studerat om standardpoängsättningen inom respektive standardgrupp verkar rimlig. Vidare

har man koncentrerat sig enbart på de fall där anmärkningsvärt stora skillnader förekommer.

I den hedoniska modellen har det visat sig att faktorer som mäter renoveringar av olika slag i många fall påverkar marknadsvärdet på ett ej förväntat sätt. Man har emellertid inte funnit någon bra förklaring till detta och har därför avstått från att utvärdera standardpoängsättningen för dessa egenskaper. I den hedoniska modellen förekommer det också i några fall att marginalpriserna är mycket låga (exempelvis för isolering) eller till och med negativa trots att de förväntades vara positiva (exempelvis kokvrå). Vid utvärderingen har man antagit att detta bl.a. kan bero på att dessa egenskaper fångar upp annat av betydelse för marknadsvärdet än det som den egenskap det gäller står för.

Den statistiska undersökningen grundar sig på husförsäljningar från åren 1994–1996. Eftersom basvärdena vid 1996 års allmänna fastighetstaxering skall återspegla prisnivån under år 1994 har köp för senare år än 1994 räknats om i 1994 års prisnivå.

## **Exteriör**

### **Resultat från den statistiska undersökningen**

Resultaten vid undersökningen visar att fasadmaterialet är mer betydelsefullt än vad poängsättningen i nuvarande taxeringsmodell anger. En fasad i stenmaterial ger högre marknadsvärde än exempelvis förekomsten av dubbelgarage. I nuvarande taxeringsmodell gäller det omvända. Förekomsten av dubbelgarage ger 4 poäng medan förekomsten av fasad i stenmaterial ger 3 poäng. Dubbelgarage värderas i nuvarande taxeringsmodell fyra gånger högre än förekomsten av enkelgarage i källare. Den hedoniska modellen indikerar att förekomsten av dubbelgarage endast värderas ungefär dubbelt så högt som förekomsten av enkelgarage i källare.

Stomme i betong eller stenmaterial ger i nuvarande taxeringsmodell 1 standardpoäng medan stomme i trä ger 0 poäng. Den hedoniska modellen indikerar att det i princip inte är någon skillnad i värde på fastigheter med stomme av betong/stenmaterial och trä. Som en tänkbar förklaring till detta anges vid undersökningen att hus med trädstomme är lättare att bygga om och till. En annan förklaring som ges är att trähus kan anses vara ”charmigare” och därmed betingar förhållandevis höga priser i förhållande till stenhus trots att de senare sannolikt har en större livslängd.

Den hedoniska modellen indikerar att det inte är någon skillnad i marknadsvärde mellan hus med tak av betongpannor, oglaserat tegel eller

plåt och hus med tak av skiffer, kopparplåt eller glaserat tegel, allt annat lika. I nuvarande taxeringsmodell ges hus med den senare kategorin tak 2 standardpoäng medan hus i den första kategorin ges 1 standardpoäng.

<b>EXTERIÖR</b>	<b>POÄNG, RSV</b>	<b>MARGINAL- PRIS i kr</b>
<b>Stomme</b> De bärande väggarna består av		
– betong/betongsten, lättbetong, lecablock eller tegel	1	+ 500
<b>Fasadbeklädnad</b> Minst hälften av den sammanlagda fasadytan består av		
– tegel eller annat stenmaterial	3	+62 800
– trä, plåt puts eller plast	2	+45 300
<b>Takbeläggning</b> Minst hälften av takbeläggningsen består av		
– skiffer, kopparplåt eller glaserat tegel	2	+14 100
– betongpannor, oglaserat tegel eller plåt	1	+ 13 200
<b>Garage</b>		
– finns i källare	1	+ 25 300
– finns i gemensamhetsanläggning	1	+ 19 000
– finns i husets mark- eller sluttningsvåning, alternativt vidbyggt eller friliggande på tomten, med plats för en bil	2	+ 29 400
– finns i husets mark- eller slutt- ningsvåning, alternativt vidbyggd eller friliggande på tomten, med plats för två eller flera bilar	4	+ 52 400
<b>Carport</b>	1	+ 26 400
<b>Underhålls- och ombyggnadsstandard</b>		
Fasadbeklädnaden är till mer än hälften utbytt		

– under perioden 1976–1989	3	+ 17 100
– efter 1989	3	+ 39 800
Takbeläggningen är till mer än hälften utbytt		
– under perioden 1976–1989	2	+ 7 200
– efter 1989	3	+ 6 700
<i>Maximal delsumma</i>	17	

### Utredningens bedömning

Utvärderingen visar således att värdepåverkan av stomme är mycket låg. Det kan därför ifrågasättas om denna egenskap bör användas. En egenskap kan emellertid trots att värdepåverkan är liten vara värdefull vid en helhetsbedömning av byggnadens värde, t.ex. vid justering för säregna förhållanden.

## Sanitet

### Resultat från den statistiska undersökningen

Resultaten visar att förekomsten av 2 eller flera bad/duschrum i bostadsplan övervärderas i nuvarande taxeringsmodell. Förekomsten av endast ett bad/duschrum i bostadsplan ger 1 poäng och förekomsten av två eller flera bad/duschrum i bostadsplan ger 3 poäng, dvs. förhållandet mellan de båda värdfaktorerna är 1 till 3. I den hedoniska modellen är förhållandet mellan marginalpriserna för dessa värdefaktorer bara 1 till 1,3.

Den hedoniska modellen indikerar också att husköparna fäster mycket större vikt vid tillgången till året-runt-vatten än vad standardpoängsättningen i nuvarande taxeringsmodell anger. Den hedoniska modellen indikerar att husköparna värderar tillgången till året-runt-vatten dubbelt så högt som tillgången till dubbelgarage. I nuvarande taxeringsmodell ger förekomsten av året-runt-vatten endast 3 poäng medan förekomsten av dubbelgarage ger hela 4 poäng vilket är det högsta antal poäng som utdelas. Vid utvärderingen anges att eftersom förekomst av dubbelgarage ger flest antal standardpoäng i nuvarande modell är det på sin plats med en jämförelse mellan standardgrupperna.

<b>SANITET</b>	<b>POÄNG, RSV</b>	<b>MARGINAL- PRIS i kr</b>
<i>Vatten</i>		
I huset finns indraget		
– åretruntvatten	3	+ 108 200
– sommarvatten	2	+ 79 700
<i>Bad, dusch och WC</i>		
I bostadsplan (inkl. Sluttningsvåning finns		
– ett bad- eller duschutrymme	1	+ 42 200
– två eller flera bad- eller duschutrymmen	3	+ 52 800
– bad- eller duschutrymme finns i källarvåning	1	+ 13 900
– WC finns	1	+ 61 800
– väggbeklädnad i det största bad- eller duschutrymmet består till mer än hälften av kakel, mosaik eller stenmaterial	1	+ 17 400
<i>Bastu</i>		
Bastu (även friliggande) hör till huset	2	+ 26 600
<i>Tvättutrustning</i>		
Särskilt utrymme större än 4 m <sup>2</sup> finns inrättat för tvätt och klädvård, t.ex. tvättstuga eller grovkök	1	+ 18 200
<i>Underhålls- och ombyggnadsstandrad</i>		
Mer än hälften av vatten- och avloppsstammarna i huset är utbytta		
under perioden 1981–1989	3	+ 9 500
– efter 1989	3	- 15 400
Sanitetsutrustningen, golvläggningen och väggmaterialet i det största bad- eller duschutrymmet är i allt väsentligt utbytt		
– under perioden 1981–1989	2	+ 27 900
– efter 1989	3	+ 20 800
<i>Maximal delsumma</i>	18	

### **Utredningens bedömning**

Förekomsten av WC ger endast 1 poäng i nuvarande taxeringsmodell. WC påverkar emellertid värdet genom att torrtoalett eller annan toalettlösning innebär kostnader och problem som påverkar marknadsvärdet. Med hänsyn till att poäng även ges för WC i de fall badrum med WC finns uppstår frågan vad denna egenskap mäter. Det kan betyda att en gästtoalett felaktigt ges exempelvis 4 ytterligare poäng för sanitet. Däremot motsvarar standardpoängen säkerligen värdehöjningen i ett fritidshus där tillgång till WC betyder mer för värdet. När det gäller WC bör även ifrågasättas hur denna faktor förhåller sig till vatten som ju också påverkar värdet. Det bör vidare uppmärksammas att i den hedoniska modellen är marginalpriset för WC mer än dubbelt så högt som marginalpriset för bastu.

Underhåll och ombyggnad av avloppsstammar ger ett utfall vid utvärderingen som innebär en negativ värdepåverkan vid utbyte av avloppsstammar efter år 1989. Även utfallet för byte av sanitetsutrustning ger ett oväntat utfall genom att värdepåverkan är större om sanitetsutrustningen bytts ut under perioden 1981–1989 än om den bytts ut efter år 1989. Denna faktor bör därför utvärderas ytterligare.

## **Energihushållning**

### **Resultat från den statistiska undersökningen**

Resultaten visar att förekomsten av el undervärderas i nuvarande taxeringsmodell. Byte av elsystem ger fler standardpoäng än förekomsten av elsystem. Den hedoniska modellen indikerar att det omvända borde gälla. Nämnas bör dock att det i det statistiska materialet endast är ett begränsat antal hus som inte har el indraget varför marginalpriset för denna värdefaktor bara baserar sig på husförsäljningar från 5 LA-regioner.

<b>ENERGIHUSHÅLLNING</b>	<b>POÄNG RSV</b>	<b>MARGINAL- PRIS i kr</b>
<i>El</i>		
El finns indragen	2	+ 49 900
<i>Isolering</i>		
Huset är vinterbonat	2	+ 2 300
<i>Fönster</i>		
Minst hälften av den sammanlagda fönsterytan utgörs av		
– fönster med isolerglas	3	+ 29 700
– två- eller treglasfönster utan isolerglas	1	+ 15 100
<i>Uppvärmning</i>		
Uppvärmningssystem finns och uppvärmningen sker huvudsakligen genom		
– värmepumpsystem, även sådant som är kombinerat med annan värmekälla	3	+ 43 500
– annat konventionellt uppvärmningssystem	2	+ 26 000
<i>Underhålls- och ombyggnadsstandard</i>		
Elsystemet är utbytt		
– under perioden 1966–1989	3	+ 20 300
– efter 1989	3	+ 29 700
<i>Maximal delsumma</i>	13	

### Utredningens bedömning

Uppvärmning är en egenskap som varierar åtskilligt över tiden beroende på vilka system som för tillfället är ekonomiskt mest fördelaktiga. Det bör därför övervägas om denna faktor skall behandlas annorlunda. Detta gäller även treglasfönster och isolerglas. Byte av elsystem bör inte ge högre poäng än förekomsten av el.

## Övrig interiör

### Resultat från den statistiska undersökningen

I nuvarande taxeringsmodell ger en gillestuga på 10–15 m<sup>2</sup> 1 standardpoäng medan en gillestuga om minst 15 m<sup>2</sup> ger 2 standardpoäng. Den hedoniska modellen indikerar att förekomsten av gillestuga ökar marknadsvärdet med omkring 26 000 kronor i genomsnitt men att storleken på gillestugan inte har någon avgörande betydelse. Detta har vid utvärderingen förklarats med att gillestugans storlek sannolikt redan är inräknad i bostadsytan

ÖVRIG INTERIÖR	POÄNG RSV	MARGINA LPRIS i kr
– Öppen spis, kakelugn eller braskamin finns i huset	2	+ 35 600
I källare finns gillestuga eller liknande inrett utrymme som		
– är 10–15 m <sup>2</sup>	1	+ 26 500
– är större än 15 m <sup>2</sup>	2	+ 26 400
<i>Maximal delsumma</i>	4	

### Utredningens bedömning

Öppen spis höjer enligt vad som kommit fram vid utvärderingen marknadsvärdet. En öppen spis eller kakelugn kan även vara av betydelse som energikälla. Kakelugnar ingår ofta i nybyggda exklusiva hus och anses även värdehöjande i äldre hus. Kakelugn bör därför antagligen ges högre poäng än förekomsten av öppen spis och braskamin. Öppen spis får i sin tur anses påverka marknadsvärdet mer än en kamin. Det borde finnas underlag att göra en analys om hur poängsättningen bör ske för dessa egenskaper. Denna faktor bör därför bli föremål för ytterligare analys av RSV. Vidare skulle gillestuga inte behöva delas upp i två storleksklasser utan endast bedömas utifrån om gillestuga finns eller ej.



## KÖK

### Resultat från den statistiska undersökningen

Både i nuvarande taxeringsmodell och i den hedoniska modellen ger innehav av diskmaskin och spis med keramisk spishäll med separat ugn i arbetshöjd höga standardpoäng respektive marginalpriser. Vad avser de andra egenskaperna är dock skillnaderna mellan den nuvarande poängsättningen och vad som kommit fram genom utvärderingen stora. I nuvarande taxeringsmodell ger förekomst av inbyggd diskmaskin och frys om minst 150 liter 2 standardpoäng vardera. Förekomst av spis med minst tre plattor med ugn alternativt spishäll med ugn ger 1 standardpoäng. I den hedoniska modellen är marginalpriset för inbyggd diskmaskin nästan fyra gånger högre än marginalpriset för frys om minst 150 liter. Marginalpriset för spis med minst tre plattor med ugn alternativt spishäll med ugn är nästan tre gånger högre än marginalpriset för frys om minst 150 liter.

I den hedoniska modellen ger förekomst av kök ett förhållandevis litet marginalpris i förhållande till marginalpriserna för de olika inredningsdetaljerna. Vid utvärderingen konstateras att detta kan bero på att utrustningsdetaljerna till stor del fångar upp just förekomsten av kök. I nuvarande taxeringsmodell ger förekomst av kök 3 standardpoäng.

<b>Kök</b>	<b>POÄNG</b>	<b>MARGINAL</b>
<i>Kökstyp</i>	<b>RSV</b>	<b>PRIS i kr</b>
<b>Köket är</b>		
– av typen kokvrå, pentry eller liknande, dvs. har en total bänklängd som är kortare än 2 m	1	- 3 400
– av annan typ	3	+ 23 500
<i>Utrustning</i>		
<b>Köket är utrustat med följande utrustningsdetaljer</b>		
– el- eller gasspis med minst tre plattor och ugn eller keramisk spishäll med ugn	1	+ 28 200
– spishäll och separat inbyggd ugn i arbetshöjd	3	+ 53 000
– frysskåp (minst 150 l)	2	+ 11 300
– inbyggd diskmaskin	2	+ 43 200
– köksö	1	+ 12 400
<i>Underhålls- och ombyggnadsstandard</i>		
<b>Köksinredningen (skåp, bänkar och liknande) är utbytt</b>		
– under perioden 1986–1989	2	+ 29 400
– efter 1989	3	+ 28 200
<i>Maximal delsumma</i>	15	

### Utredningens kommentar

Kökstyp är avsedd att fånga upp värdet av olika typer av kök. I RSV:s föreskrifter är utgångspunkten för bedömningen huruvida köket utgörs av kokvrå, pentry eller liknande alternativt utgörs av kök av annan typ. För att ett rum skall klassificeras som kök skall bänklängden dessutom vara minst 2 meter. Det finns emellertid en mängd olika typer av kök. Under annan typ av kök ryms exempelvis allt från enklaste kök med skåpluckor i trä eller laminat och kök med skåpluckor i mycket exklusivt utförande. Vidare kan gränsdragningsproblem uppkomma när klassificeringen skall göras av fastighetsägarna. Ett kök i traditionell mening är ett kök med matplats. Vissa kök har emellertid endast köksutrustning med bänkar s.k. barkök. Barkök kan vara kombinerat med matplats och tillsammans utgöra ett kök. Ett barkök kan även utgöra en del av ett allrum eller vardagsrum. I detta fall kan man givetvis

ifrågasätta om huset innehåller ett kök eller enbart pentry även om bänklängden har det stipulerade måttet.

Den statistiska utvärderingen visar att kokvrå alternativt annan typ av kök är statistiskt säkerställda i endast 3 och 10 av totalt 48 respektive 53 LA-regioner. Vidare är värdepåverkan för kokvrå – 3 400 kr och för annan typ av kök endast 23 500 kr. En orsak till detta utfall kan vara att typ av kök i vissa fall med utgångspunkt från frågeställningen kan vara svårt att klassificera. Kökstyp har därför kanske i många fall blivit felklassificerad, vilket leder till en snedvridning i köpeskillingsstatistiken. En annan förklaring kan vara, som ovan nämnts, att egenskaperna i köket även fångar upp kökstyp. En allmän uppfattning är emellertid att ett stort kök är attraktivt på marknaden. Det skulle å andra sidan betyda att det är viktigt att fånga upp storleken på köket. Därmed skulle möjligen en fråga om matplats finns i köket kunna ingå i frågelistan och ge standardpoäng. Å andra sidan finns det nästan alltid en matplats i anslutning till köket. Tillgång till matplats i köket påverkar kanske därför inte värdet av standard i någon större utsträckning.

Den statistiska utvärderingen indikerar sammantaget att modellen med frågelista när det gäller bedömning av kökets standard inte fungerar bra. Det skulle eventuellt kunna åtgärdas genom att kökstyp ges en annan utformning och att andra egenskaper används för att belysa utrustningens betydelse för värdet av kökets standard. Ett annat alternativ kan vara att enbart använda kökets utrustning vid bedömningen. En egenskap skulle kunna vara köksinredningen, dvs. utrustningen med skåp. I viss mån kan emellertid värdet av en sådan faktor fångas upp av om byte av inredning skett. En annan faktor skulle kunna vara bänklängden. Vidare skulle som ovan nämnts matplats eventuellt kunna ingå i frågelistan.

### **Sammanfattande bedömning av frågelistan**

Standardbedömningen med frågelista som tidigare nämnts fungerar enligt utredningens mening tillfredsställande och bör även fortsättningsvis kunna användas vid värderingen. Däremot bör vissa egenskaper bli föremål för omprövning och listan skulle även eventuellt kunna kompletteras för att bättre fånga upp standarden. Det är emellertid viktigt att inte grunda bedömningen på detaljer utan på grundläggande faktorer.

En ny egenskap som skulle kunna användas vid standardbedömningen är typ av grund. En annan egenskap skulle kunna vara golvvärme. Även golvvärme i enbart badrum får anses påverka värdet på huset. En annan faktor kan vara trägolv. Parkett i alla rum utom kök och

hall blir allt vanligare och bör vara en sådan egenskap som höjer marknadsvärdet. Vidare kan larm och elektronisk garageöppnare vara faktorer som påverkar marknadsvärdet.

En faktor som bör bli föremål för ytterligare analys är även underhåll och ombyggnad. När det gäller denna faktor bör naturligtvis tidsgränserna ses över. Vidare har vid utvärderingen framför allt byte av avloppsstammar samt byte av sanitetsutrustningen gett ett märkligt utfall. Tidigare utvärderingar av den allmänna fastighetstaxeringen har även visat att värdet av ombyggnader av hus inte fångats upp i tillräcklig omfattning.

De bedömningar som görs av utredningen i detta avsnitt beträffande de olika egenskapernas påverkan på marknadsvärdet är endast vägledande och en ytterligare utvärdering bör ankomma på RSV att göra. Som ett led i att förbättra taxeringen skulle man även för att bedöma vilken standardpoäng en egenskap skall tilldelas och för att upptäcka systematiska fel vid taxeringen som ett komplement till nuvarande taxeringsmodell kunna använda hedoniska prisfunktioner.

Enligt utredningens mening kan tillämpningen vid standardbedömningen även förbättras om möjligheterna till jämkning används i betydligt ökad utsträckning. För att markera detta bör, enligt utredningens mening, bestämmelser om jämkning tas in i FTL. I förordningen bör även anges det antal standardpoäng som normhuset som det definieras i 8 kap. 2 § FTL skall ha (se även 1 kap. 6 § FTF). Vid 1996 års allmänna fastighetstaxering var klassindelingsdata för normhuset 30 standardpoäng. I det sammanhanget bör även övervägas att ta in en bestämmelse i FTF som anger normhusets storlek.

### **Förslag till en alternativ värderingsmodell**

Det nuvarande sättet att mäta standard bygger på att olika egenskaper poängsätts varefter en summering sker. Denna metod fungerar enligt vad som framgår ovan i huvudsak tillfredsställande. När det gäller kök har det dock visat sig att modellen inte fungerar särskilt bra. De standarddetaljer som används ger ett utfall som dåligt överensstämmer med värdet på vissa standarddetaljer och det är dessutom svårt att finna enskilda detaljer i köket som skulle kunna ersätta de nuvarande. Även om de olika egenskaperna i frågelistan är tänkta som indikatorer på en viss standard finns det enligt utredningens mening anledning att fundera över om modellen med att poängsätta standardegenskaper bör ersättas helt eller delvis med indelning i standardklasser.

En av fördelarna med indelning i klasser är att mindre betydelse kommer att tillmätas varje enskild standarddetalj. Förskjutningen mot

klasser ger i stället en beskrivning av fastighetens allmänna standardnivå. En nackdel med klassindelning är emellertid att värderingen blir mer schabloniserad. Med hänsyn härtill och till att nuvarande värderingsmodell fungerar tillfredsställande bör, enligt utredningens mening, endast kök klassindelas.

Indelningen kan ske i exempelvis *fem standardklasser*, nämligen *mycket låg, låg, normal, hög och mycket hög standard*. Standardklassificeringen bör emellertid inte knytas till värdeåret utan bedömningen görs med utgångspunkt från den standard köket har.

Klassificeringen sker med utgångspunkt från de enskilda standardegenskaperna. Antalet frågor i frågelistan bör i och för sig kunna begränsas och grunda sig på faktorer som är mest betydelsefulla vid värderingen. Det kan dock vara en fördel att klassindelningen görs med utgångspunkt från de frågor som ingick i frågelistan vid 1996 års allmänna fastighetstaxering. Genom att utgå från samma egenskaper kan nämligen även vid nästa års allmänna fastighetstaxering för småhus ett taxeringsförslag läggas fram.

Som ovan nämnts bör emellertid ytterligare överväganden göras för att få fram användbara egenskaper. Vid val av nya egenskaper bör den statistiska utvärderingen kunna vara till hjälp. Klassindelningen skulle dock kunna grunda sig på enbart utrustningen i köket och således inte på kökstyp. Vidare skulle kunna beaktas huruvida det finns arbetsbänk eller ej i köket. Även skåpinredningens utförande skulle kunna ligga till grund för bedömningen. Med skåpinredningens utförande bör avses såväl kökets utrustning vad avser köksskåp som köksskåpens utförande. För att fånga upp skillnader i standardhänseende bör skåpinredningen delas in i enkelt, normalt, exklusivt samt mycket exklusivt utförande.

Enkelt utförande skulle kunna avse ett kök med få skåp och målade skåpluckor. Ett normalt utförande skulle kunna avse ett normalutrustat kök med köksluckor i laminat eller målade luckor. Ett exklusivt utförande skulle kunna beskrivas som ett normalutrustat kök som skräddarsytt och med exklusiva skåpluckor. Ett mycket exklusivt kök skulle kunna avse något av de förnämsta köken på marknaden.

För indelning i standardklass skulle frågorna därmed kunna avse typ av spis, frysskåp, arbetsbänkar samt skåpinredning. Dessa frågor omfattar således andra frågor än de som ingick vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1996. Det innebär att standardindelningen kräver att fastighetsägaren på nytt får besvara frågor rörande köksstandarden och att därefter indelning görs vid taxeringen i standardklass.

Indelning i standardklasser skulle även kunna göras med utgångspunkt från att kök med olika standardutförande beskrivs och fastighetsägaren får ange vilket standardutförande köket har. Även detta förslag innebär att fastighetsägaren bör komma in med en deklARATION.

Bedömningen av kök skall ske inom ramen för standardbedömningen i övrigt. Värdeinverkan skall således omsättas till standardpoäng. För varje klass skall således ett visst antal standardpoäng bestämmas. Det bör emellertid liksom vid värdeinverkan av till- och ombyggnad kunna ske genom en regressionsanalys.

I det följande ges exempel på kök med olika standard och som kan ligga till grund för den indelning i standardklass som skall göras vid taxeringen:

*Kök saknas*

*Kök får anses ha mycket låg standard* om enbart spis med högst tre plattor med eller utan ugn samt kylskåp finns. Det saknas emellertid ett planerat utrymme för spis och kylskåp. Skåpinredningen är enkel och arbetsbänk saknas.

*Kök får anses ha låg standard* om endast spis med eller utan ugn och kylskåp finns. Skåpinredningen är enkel och köket saknar eller har arbetsbänk som understiger 2 meter.

***Kök får anses ha normal standard*** om spis, kyl och frys samt diskmaskin finns. I ett kök med normal standard är skåpinredningen av normal standard. Vidare finns arbetsbänk på 2 meter eller längre.

*Kök får anses ha hög standard* om det finns spis med keramikhäll, kyl, frysskåp, inbyggd diskmaskin samt mikrougn. Arbetsbänkarna har normal standard och skåpinredningen är av hög standard.

*Kök får anses ha mycket hög standard* om det finns spis med keramikhäll, kyl, frys, inbyggd diskmaskin samt inbyggd mikrougn. Arbetsbänkarna har hög standard och skåpinredningen är mycket exklusiv.

Beskrivningen av de olika köken bör endast vara utgångspunkt för bedömningen. Ett kök som skiljer sig på ett eller annat sätt från beskrivningen av de olika standardköken bör av det skälet hänföras till ett kök med högre eller lägre standard. Ett kök som får anses ha normal standard förutom att arbetsbänk saknas bör därför i standardhänseende i stället betraktas som ett kök med låg standard.

Därutöver skall man fånga upp om huset varit föremål för en mer betydelsefull ombyggnad. Det kan ske genom att en fråga om underhålls- och ombyggnadsstandard ställs.

*Effekter av förslaget*

Förskjutningen mot klasser ger en beskrivning av husets allmänna standardnivå i kök. En av fördelarna med förslaget är att standardklassen blir stabil över tiden. Vidare får varje enskild standarddegenkap mindre betydelse. Det är troligt att ett sådant system kommer att i högre grad accepteras av fastighetsägarna.

Nackdelen med systemet är att det medför en ökad schablonisering av värderingen. Vidare kan gränseffekterna mellan varje klass bli stor. Det krävs även att så många uppgifter som möjligt går att fånga och åjourhålla. Vidare bör för bedömningen av nya hus ständigt en översyn av vilka egenskaper som skall ligga till grund för värderingen även omfatta kök.

*Förslaget i förhållande till det förenklade taxeringsförfarandet*

Vid taxeringen får fastighetsägaren ett taxeringsförslag. Vid AFT 96 innebar detta att i taxeringsförslaget angavs vilken standardpoäng som beräknats för byggnaden i sin helhet. Denna beräkning byggde i sin tur på de uppgifter som fanns hos skattemyndigheten. Systemet förutsätter dessutom ett inte alltför omfattande uppgiftslämnande från de enskilda fastighetsägarna utan taxeringen bör så långt som möjligt genomföras som registerbaserad taxering. Det är givetvis därför en fördel om uppgifterna från AFT 96 kan ligga till grund för klassindelningen.

Nya bedömningsgrunder innebär att uppgifter härom måste samlas in. Fastighetsägarna måste således komma in med uppgifter i en ny deklaration i de hänseenden som bedömningsgrunderna ändrats. Det handlar om uppskattningsvis 2,5 miljoner deklarationer. Hanteringen och granskningen av deklarationerna kräver givetvis stora arbetsinsatser hos skattemyndigheterna. Vidare måste nya beräkningar av värdet göras. Även detta kräver ökade arbetsinsatser. För fastighetsägaren kommer det att innebära en ytterligare nackdel såtillvida att uppgift inte kan lämnas om ett beräknat basvärde. Fastighetsägaren måste i stället själv räkna ut det nya värdet.

Ur kostnadssynpunkt är det därför naturligtvis värdefullt om samma uppgifter som redan finns lagrade kan läggas till grund för indelning i klasser i enlighet med förslaget. Detta skall emellertid vägas mot kravet på att få ett fullgott underlag för värderingen. Dessutom är kostnaden i huvudsak en engångskostnad eftersom uppgifterna kan läggas till grund för kommande taxeringar. Ett system med standardklasser för kök kräver sannolikt att nya uppgifter inhämtas för att resultatet skall bli tillfredsställande.

## 11.3 Åldersfaktorn

Utredningen föreslår att värdeinverkan av ålder skall bestämmas med utgångspunkt från enbart nybyggnadsåret. Värdeåret skall således inte jämkas om ett hus varit föremål för till- och ombyggnad. Värdeinverkan av till- och ombyggnad skall i stället fångas upp vid standardbedömningen. Däremot bör en väsentlig tillbyggnad av ett småhus leda till att ett nytt nybyggnadsår bestäms.

### 11.3.1 Inledning

Småhusets ålder anges genom ett värdeår. Värdeåret är normalt lika med husets nybyggnadsår. Värdefaktorn ålder skall ge uttryck för småhusets sannolika återstående livslängd med utgångspunkt från värdeåret. Har huset byggts om eller varit föremål för en tillbyggnad som inneburit ett ökat boutrymme kan värdeåret jämkas. Det tidigaste värdeår som anges är år 1929. Det betyder att hus som är byggda tidigare än år 1929 får ändå 1929 som värdeår.

Värdefaktorn ålder har beaktats i riktvärdesystem eller riktvärde-liknande förfarande vid taxering av småhus fr.o.m. 1970 års allmänna fastighetstaxering. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering skulle klassificeringen av åldersfaktorn för i stort sett samtliga småhus enligt Riksskattenämndens anvisning ske i nio olika klasser från före år 1920 till åren 1965–1969 (RN:s Handledning 1970 s. IV 2:13, 2:14). Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering anvisade RSV att klassindelningen av värdefaktorn ålder skulle omfatta nio klasser från före år 1930 till åren 1975–1979 (RSV:s Handledning 1975 s. 180 och 181). Vid bestämning av åldersklass skulle i enlighet med anvisningar till- och ombyggnader beaktas.

Enligt Fastighetstaxeringskommitténs förslag skulle åldersfaktorn avse småhusets återstående livslängd och anknyta till byggnadens ålder och de till- och ombyggnader som företagits. Åldersklasserna för småhus skulle inte få göras större än de för hus med en ålder om högst 20 år omfattade högst 5 år.

Kommittén anförde följande (SOU 1979:32 s. 547):

Husets återstående livslängd bestäms enklast genom byggnadens ålder och de till- och ombyggnader som har företagits. I jämförelse med vad som gäller vid 1975 års taxering föreslås att inte bara mer omfattande till- och ombyggnader beaktas utan samtliga sådana.



Ålderns inverkan kan under normala förhållanden förutsättas vara sådan att värdet avtar 0,5–1,5 procent per år. Denna värdeutveckling torde åtminstone gälla för hus som är upp till 20 år gamla. För äldre hus blir ålderns inverkan på värdet beroende av de standardhöjande åtgärder som kan ha vidtagits. Detta leder till att åldersklasserna inte bör få göras större än att de för hus med en ålder av högst 20 år – eller som med hänsyn till om- eller tillbyggnader anses ha den åldern – omfattar högst 5 år.

Det åldersbestämningssystem som infördes vid 1981 års allmänna fastighetstaxering och som innebar att alla ombyggnader skulle beaktas medförde vissa problem. Dessa rörde främst svårigheter att få fram tillförlitliga uppgifter om årtal och kostnader för om- eller tillbyggnader när sådana hade skett. Dessutom upplevdes det som onaturligt att moderniseringar av kök och sanitet eller liknande tillmättes betydelse trots att dessa hade vidtagits för kanske tjugo år sedan.

Småhustaxeringskommittén behandlade värdefaktorn ålder tämligen ingående och föreslog att denna värdefaktor skulle begränsas till att avse nybyggnadsåret med korrektion för tillbyggnader och sådana större ingrepp i byggnaden som avser att ändra dess användning, t.ex. ombyggnad av förråd. Övriga åtgärder med byggnaden, såsom reparationer och ombyggnader i övrigt, bör beaktas i värdefaktorn standard. Vissa i och för sig livsförkortande förhållanden såsom större angrepp av röta eller trägnagande insekter är så svåra att klassificera och värdera att de bör beaktas genom justering för säregna förhållanden (Ds F. 1987:7 s. 105 ff.).

I enlighet härmed föreslog departementschefen att regeln i 8 kap 3 § FTL skulle ändras (prop. 1987/88:164 s. 32, 33). Departementschefen anförde att inriktningen bör vara att åldern på husets byggnadsstomme ges en avgörande betydelse för bestämning av värdeåret. Enligt departementschefen skulle således till grund för åldersbestämningen ligga förutom nybyggnadsåret även omfattningen av tillbyggnader och sådana ombyggnader som innebär en utökning av boutrymme samt tidpunkterna för dessa. Riksdagen godtog förslaget (SFS 1988:544).

### 11.3.2 Gällande rätt

Enligt 8 kap. 3 § FTL skall värdefaktorn åldern ge uttryck för husets sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till småhusets nybyggnadsår, omfattningen av tillbyggnader och sådana ombyggnader som innebär en utökning av boutrymme samt tidpunkten för dessa.

Värdeåret får anses vara ett uttryck för en kombination av omständigheter som skall avgöra åldersklassen. Värdeåret är således detsamma som nybyggnadsåret om inte till- eller ombyggnad har skett. Har till- och ombyggnad, som ändrat boytans storlek, skett skall värdeåret jämkas. Utrustningens ålder skall inte påverka åldersklassificeringen utan skall i stället vägas in vid standardklassificeringen.

Nybyggnadsåret har avgörande betydelse vid bestämmandet av åldersfaktorn. Med nybyggnadsår avses enligt 3 kap. 9 § RSFS 1995:7 det år då den övervägande delen av småhuset togs eller kunde ha tagits i bruk. Som nybyggnadsår för byggnader uppförda år 1929 eller tidigare anges år 1929 som ett nybyggnadsår.

För det fall fastighetsägaren inte exakt har angett ett nybyggnadsår bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1995:17) vid bestämningen av värdeåret användas det tidigaste året, om två årtal angetts, och mittenåret, om en period längre än två år angetts.

Jämkning av värdeår bör enligt rekommendationerna ske i följande fall:

Har en byggnad varit föremål för tillbyggnad eller ombyggnadsåtgärder bör en jämkning av värdeåret ske endast om tillbyggnaden eller ombyggnadsåtgärderna medfört att den ursprungliga boytan ökat med minst 10 m<sup>2</sup>.

Jämningen bör ske genom en sammanvägning av de olika tidpunkter när delar av den sammanlagda boytan färdigställts. Detta bör ske med hänsyn till hur stor del av den sammanlagda boytan som färdigställts vid de skilda tidpunkterna.

Värdeår som bestämts vid allmän fastighetstaxering (AFT) 1990 eller vid ny taxering som skett vid en senare särskild fastighetstaxering bör bibehållas vid AFT 96, om denna värdeårsberäkning inte bedöms vara felaktig.

Har till- eller ombyggnad skett efter 1989 och detta inte beaktades vid särskild fastighetstaxering bör en omprövning av värdeåret ske med utgångspunkt från de efter år 1989 företagna till- eller ombyggnaderna och det vid AFT 90 bestämda värdeåret, om detta inte bedöms vara felaktigt.

Har ny taxering skett efter 1990 och har till- eller ombyggnad skett efter nytaxeringen, bör på motsvarande sätt det värdeår som bestämts vid nytaxeringen läggas till grund för värdeårsbestämningen vid AFT 96.

Värdefaktorn ålder utgör ingångsdata i SO-tabellerna. SO-tabeller skall genom åldersfaktorer visa värderelationerna mellan lika stora byggnader vid skilda förhållanden beträffande värdefaktorerna ålder och standard. Tabellerna visar således hur värdet förändras med värdeåret för varje kombination av ålder och standard. För ett hus som har uppförts år 1979 (normhuset) och som har normal standard skall åldersfaktorn vara 1,0.

Enligt 1 kap. 6 § FTF skall det upprättas sju SO-tabeller. Tabellerna skall betecknas med procenttalen 65, 70, 75, 80, 85, 90, 95. Dessa beräknas med utgångspunkt från värdet av ett småhus som har samma ålder och standard som normhuset. Procenttalen visar den andel härav som utgörs av värdet av ett motsvarande småhus, som uppförts under det sjuttonde året före det år då normhuset uppfördes. Tabellerna för åldersfaktorer förutsätter att nya hus har ett högre marknadsvärde än äldre hus.

Klassindelning av värdefaktorn ålder framgår av bilaga till 1 kap. 6 § FTF. Den indelas i följande klasser: Värdeår 1929–1939, 1940–1944, 1945–1949, 1950–1954, 1955–59, 1960–1964, 1965–1969, 1970–1974, 1975–1976, 1977–1978, 1979–1980, 1981–1982, 1983–1984, 1985–1986, 1987–1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994. Ett småhus hänförs till åldersklass med utgångspunkt från dess värdeår.

### 11.3.3 Överväganden och förslag

Till utredningen har framförts att hus byggda före exempelvis år 1929 får för höga värden. Även det motsatta har gjorts gällande. I vissa attraktiva områden kan gamla hus upplevas som pittoreska och därmed betinga ett högre marknadsvärde än nyare hus. Villaägarna har framfört att det förhållandet att åldersfaktorn är schablonmässigt utformad leder till att systemet blir inexakt och orsakar tröskeeffekter. Basvärdet höjs därmed schablonmässigt och motsvaras således inte av en reell marknadsvärdehöjning.

Utredningen skall försöka ge svar på om det vedertagna sambandet mellan en byggnads ålder och dess värde är riktigt. Ålderns inverkan på värdet bestäms som den lämnade redogörelsen visar genom de tabeller som konstruerats (SO-tabeller). Svaret på frågan bör därför sökas i tabellernas uppbyggnad.

Vid förberedelsearbetet bestäms först värdenivån för byggnader i de olika värdeområdena. Denna bestäms genom bearbetning av ortsprismaterialet. Värdenivån uttrycks genom en S-nivåfaktor exempelvis 1,20–3,40 eller 120 000–340 000 kr. Nivåfaktorerna anger vilken SV-tabell som skall användas.

Byggnaden har således redan vid förberedelsearbetet genom nivån i värdeområdet getts ett visst grundvärde. Detta värde skall sedan med hjälp av SV-tabellen räknas om för att få fram vilken påverkan storleken och standarden har på värdet. SO-tabellerna däremot skall som ovan nämnts ange värdet i olika kombinationer när det gäller standard i förhållande till ålder. SO-tabellerna utgår från normhuset för hela riket som enligt bestämmelser i FTL har värdeår 1979 och standardpoäng

som har bestämts till 30 poäng. I varje tabell har normhuset åldersfaktorn 1,0. Tabellerna relaterar således till normhuset.

Åldersfaktorn samvarierar med läget. Åldersinverkan varierar således i olika delar av landet men även i vissa närliggande områden. I glesbygd har åldersinverkan en mer påtaglig lutning än i exempelvis Stockholmsområdet. Detta hänger samman med att efterfrågan på småhus är betydligt större i Stockholm. Värdet av ett tio år äldre hus än normhuset i exempelvis områden med hög efterfrågan har ett värde som uppgår till 90 procent av normhuset. I glesbygden i Norrland är under motsvarande förhållanden värdet för ett tio år äldre hus endast 70 procent av normhuset.

För varje värdeområde skall en åldersfaktor bestämmas med hänsyn till om åldersinverkan har en stor eller liten betydelse i området. Åldersinverkan framgår av riktvärdeangivelsen för området. Åldersfaktorn däremot kan utläsas av SO-tabellerna. Inom ett värdeområde kan dock den faktiska åldersinverkan variera. Detta beror givetvis på att i övrigt likvärdiga hus åldras olika beroende på underhåll och reparationer. Denna skillnad bör emellertid i viss mån kunna fångas upp vid standardbedömningen.

SO-tabellerna är utformade på så sätt att ju äldre ett hus är desto lägre byggnadsvärde. Detta hänger samman med att det är husets sannolika återstående livslängd som åldersfaktorn skall ge uttryck för. I ett schabloniserat taxeringsförfarande kan ett sådant antagande te sig naturligt. Om man däremot överväger att förfina värderingen bör man kanske fundera över om åldern alltid relaterar till den återstående livslängden eller om det kan vara andra faktorer som styr och som inte fångas upp av tabellerna.

Attraktiviteten hos vissa hus kan medföra att åldern inte påverkar marknadsvärdet på det sätt som förutsatts i tabellerna. Exempelvis kan ett äldre hus byggt i trä och med snickarglädje vara mer attraktivt och därmed betinga ett högre pris än ett hus byggt på 1970-talet med de kända problem som hus byggda under denna tid uppvisat. Vidare kan vissa typer av hus betinga ett högre värde än senare byggda hus enbart därför att de är byggda i viss stil exempelvis funkishusen från 1930-talet. En viss typ av radhus byggda i exempelvis engelsk stil kan vara attraktiva. På västkusten är den genuina äldre bebyggelsen attraktiv. Vissa utmärkande egenskaper hos byggnader som på detta sätt medför ett ökat marknadsvärde fångas emellertid inte upp av tabellerna förutsatt att de inte utgör ett eget värdeområde. Dessa egenskaper eller andra likvärdiga egenskaper kan emellertid vara svåra att fånga upp och lägga till grund för värderingen.

### Åldersfaktorns förhållande till standarden

Enligt nuvarande bestämmelser i FTL ger åldersfaktorn således uttryck för småhusets sannolika återstående livslängd. Husets livslängd beräknas därmed med utgångspunkt från nybyggnadsåret, vilket utgör värdeår. Om huset varit föremål för till- eller ombyggnad bör emellertid värdeåret jämkas. Innebörden av detta är att en om- eller tillbyggnad sannolikt innebär att byggnadens marknadsvärde höjs. Bestämmelsen har haft denna lydelse sedan tillkomsten av lagen. Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1981 beaktades vid bestämning av åldersfaktorn även förnyande reparationer, utbyte av försliten utrustning o.d. Småhustaxeringskommittén pekade emellertid på att dessa åtgärder ligger mycket nära värdefaktorn standard och borde därför i stället beaktas vid standardbedömningen (Ds F. 1987:7 s. 105 ff.). Kommittén föreslog därför att värdefaktorn ålder i första hand bör avse nybyggnadsåret och att korrektion av värdeåret bör ske endast vid större till- eller ombyggnader. I överensstämmelse härmed föreslog departementschefen att större vikt i fortsättningen skulle läggas vid småhusets nybyggnadsår (prop. 1987/88:164 s. 32, 33). Denna förändring innebär emellertid inte någon ändring av lagrummets lydelse.

Avsikten med förändringen har varit att i första hand fånga upp husets ekonomiska livslängd med utgångspunkt från husets stomme. Förändringen var föranledd av de svårigheter att få in uppgifter om kostnader för förbättringar som var kopplade till standardförbättringar. Åldersbedömningen har således begränsats och en förskjutning har skett såtillvida att standardbedömningen blivit mer omfattande.

RSV har i rekommendationer preciserat vilka till- och ombyggnader som skall beaktas för att en jämkning av värdeåret skall komma i fråga (RSV S 1995:17). För att jämka värdeåret skall således boytan ha ökat med minst 10 kvadratmeter. Jämkningsknuten är emellertid knuten till enbart förändringar av husets yta. En ombyggnad kan ju medföra att inte enbart ytan ökar utan också att husets funktionalitet avsevärt förbättras genom att exempelvis antalet rum ökar eller att köket blir avsevärt större. Över huvud taget beaktas inte ombyggnader som inte medför att ytan förändras. I princip kan således huset ha varit föremål för ombyggnader som medfört en väsentligt högre standard utan att värdeåret jämkas. Värderingen av till- eller ombyggnad är således rätlinjig och fångar inte upp de variationer i värdepåverkan som olika om- och tillbyggnader kan innebära. Det kan således konstateras att åldersfaktorn är ett trubbigt redskap vid värderingen. Därmed kan man naturligtvis även ifrågasätta om åldersfaktorn verkligen fångar upp husets återstående livslängd.

Det har även påpekats att värdehöjningen på grund av tröskeeffekter i systemet kan vara större än kostnaden för själva till- eller

ombyggnaden. Denna invändning har framförts även när det gäller standardbedömningen. Åldersfaktorn är emellertid inte knuten till ett visst belopp utan det är byggnadens återstående livslängd som har förlängts genom till- eller ombyggnaden vilket i sin tur har ett visst värde.

I åldersfaktorn fångas således inte upp om husets livslängd förlängts på grund av ett gediget underhåll. I attraktiva områden kan därför äldre välskötta hus ha ett högt marknadsvärde. Det har även framkommit att dessa hus ofta undervärderas vid fastighetstaxeringen. Skälet till detta är att skillnaden i underhåll mellan två lika gamla hus skall fångas upp vid standardbedömningen och vid tillbyggnader även av storleksfaktorn. Detta leder emellertid inte till tillräckligt höga värden. Därtill kommer den omständigheten att det är svårt att få in uppgifter om underhåll och reparationer från fastighetsägarna. Sammanfattningsvis kan således konstateras att om åldersfaktorn har alltför stor betydelse för värdet kommer husen i dessa fall att få för låga värden.

Åldersinverkan kan sägas vara generell. Ett hus åldras med tiden men även på grund av användandet. Statistiskt material visar även att äldre hus har lägre värde. Som ovan framhållits finns emellertid vissa undantag från det generella åldrandet. En åldersfaktor behövs trots allt vid värderingen för att fånga upp den inverkan som husets ålder har på marknadsvärdet. De slutsatser som kan dras är emellertid att åldern i förhållande till läge och storlek samt standard har en underordnad betydelse vid värderingen. Detta bör enligt utredningens mening beaktas vid värderingen.

Åldersfaktorn samvarierar som ovan framgår förutom med läget även med standarden. Exakt hur de olika faktorerna påverkar värdet är svårt att få grepp om. Det föreligger således problem att avgöra om värdepåverkande förändringar av huset skall beaktas inom standardfaktorn eller inom åldersfaktorn. Ett annat gränsdragningsproblem kan vara att en till- och ombyggnad som medfört ett nytt värdeår även beaktats vid standardbedömningen. För att förenkla värderingen och i ett försök att göra den mer överskådlig bör man därför överväga att renodla åldersfaktorn såtillvida att den utformas som enbart en åldersfaktor. Redan tidigare har diskussioner förts hur fördelningen mellan åldersinverkan och standardbedömningen skall vara utformad. Detta har som ovan redogjorts för lett till att åldersfaktorn enbart skall fånga upp en större till- eller ombyggnad och att övriga reparationer och underhåll skall fångas upp vid standardbedömningen. Fråga uppkommer därför om man bör gå ytterligare ett steg. Det skulle således innebära att man enbart bestämmer ett värdeår. Åldern skall således i princip enbart ge uttryck för husets återstående livslängd såvitt avser husets stomme och grund. De förändringar som huset genomgår till följd av underhåll och

reparationer samt till- och ombyggnader skall därmed fångas upp vid standardbedömningen. Utredningen föreslår mot bakgrund av vad som ovan sagts att värdeinverkan av ålder bör bestämmas med utgångspunkt från nybyggnadsåret. Värdeåret skall således **inte** jämkas om huset varit föremål för en sedvanlig till- och ombyggnad.

I vissa situationer kan emellertid undantag behöva göras från denna regel. Det kan vara fråga om att ett litet sommarhus byggts om till ett åretrunthus. I sådana situationer kan en tillbyggnad i princip innebära att ett nytt hus uppförts. Det får då anses rimligt att husets nybyggnadsår omprövas. För att ett nytt nybyggnadsår skall bestämmas bör det emellertid vara fråga om en väsentlig tillbyggnad. Enligt utredningens mening bör den nybyggda ytan uppgå till 80 procent eller mer.

Förslaget innebär att standardbedömningen när det gäller såväl underhåll och reparationer som till- och ombyggnader bör förbättras avsevärt. Detta är även viktigt ur värderingssynpunkt med hänsyn till att sådana förbättringar är betydelsefulla för marknadsvärdet. I olika sammanhang har även framkommit att det vid taxeringen föreligger svårigheter att fånga upp dessa förändringar. En konsekvens av förslaget bör även vara att åldersfaktorn ges mindre betydelse. Därmed minskar man betydelsen av att husets ålder förlängts på grund av att det är väl underhållet. Detta har betydelse för äldre väl underhållna fastigheter i attraktiva områden, som enligt vad som framkommit ofta är undervärderade.

### **Tabeller för åldersfaktorer**

SO-tabellerna relaterar åldern till standard. I konsekvens med utredningens förslag att försöka särskilja bedömningen av standard och åldersinverkan bör man överväga att enbart ha en tabell för åldersinverkan. Därmed kan man ur tabellen för åldersinverkan på ett enkelt sätt utläsa betydelsen av åldersinverkan i varje enskilt fall. En sådan förenkling bidrar till att göra taxeringen mer lättförståelig. För att fånga upp lägets betydelse för åldern bör emellertid flera tabeller upprättas. Förslaget bör givetvis inför nästa allmänna fastighetstaxering bli föremål för utvärdering för att inte minska precisionen vid värderingen. En förenkling av tabellen för att göra taxeringen mer begriplig får ju inte innebära att värderingen försämrats. En förändring av tabellen är inte heller en nödvändig konsekvens av utredningens förslag, eftersom åldern samverkar med standarden.

### Gränsen för värdepåverkan

Gränsen för värdepåverkan är satt vid år 1929. Hus byggda före år 1929 får således värdeåret 1929. Denna utformning av tabellerna medför två olika problem. Exempelvis kan hus byggda före år 1929 ha en fortsatt åldersinverkan. Eftersom detta inte fångas upp av tabellerna får dessa byggnader för höga värden. Det motsatta förhållandet är att riktigt gamla hus kan vara ”charmiga” och av den anledningen mycket attraktiva. I det fallet innebär det förhållandet att värdepåverkan upphör vid år 1929 att de får för lågt värde.

Enligt utredningens mening är hus som är äldre än år 1929 i regel jämförbara med hus byggda år 1929 eftersom man får förutsätta att dessa riktigt gamla hus renoverats. För det fall att underhållet är eftersatt kan även en prövning ske av om riktvärdet skall justeras. Utredningen föreslår därför inte någon ändring när det gäller gränsen för värdepåverkan.

## 11.4 Speciell belägenhet

### Utredningen föreslår

- att definitionen av strand och strandnära fastigheter ändras,
- att värderingen av strand och strandnära fastigheter förbättras för att de värdeskillnader som beror på att närliggande strand och strandnära fastigheter är olika attraktiva skall fångas upp,
- att den värdepåverkan som havs- eller sjöutsikt innebär fångas upp *samt*
- att värdefaktorn speciell belägenhet i stället får beteckningen närhet till strand.

### 11.4.1 Inledning

Som tomtmark definieras i 2 kap. 4 § FTL mark som är *bebyggd* med småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m., som ligger i anslutning till sådan byggnad. I samma lagrum anges att *bebyggd* mark i ett ägoskifte inte får överstiga 2 ha, om den skall indelas som tomtmark. I lagrummet finns även regler som anger kraven för att *obebyggd tomtmark* skall indelas som tomtmark. Dessa krav sammanhänger med fastighetsbildnings- och bygglovsfrågor. Tomtmark är således inte enbart knuten till småhus.



En av värdefaktorena för att bestämma riktvärdet för tomtmark är speciell belägenhet. Med speciell belägenhet avses tomtmarkens läge inom värdeområdet t.ex. vid strand. Enligt ordalydelsen kan speciell belägenhet omfatta vilket läge som helst. Den har emellertid kommit att användas endast för strand/strandnära. En fastighet som är belägen nära vatten anses i allmänhet ha ett högre marknadsvärde än en fastighet som inte har en sådan belägenhet. Belägenhetsfaktorn är därför avsedd att fånga upp det förhållandet att t.ex. en strandfastighet har ett högre marknadsvärde än en i övrigt likvärdig fastighet som inte utgör strandfastighet. För att få fram värdet på en värderingsenhet med speciell belägenhet skall det framtagna tomtmarksvärdet multipliceras med den belägenhetsfaktor som bestämts för respektive klass i riktvärdeområdet. Tomtmarksvärdet skall således korrigeras i förhållande till värdet på normaltomten.

Fastighetstaxeringskommittén uttalade (SOU 1979:32 s. 605) att det sätt på vilken en tomts belägenhet inverkar på värdet bör i första hand beaktas genom avgränsningen av värdeområdet. Om inte detta är möjligt får man i stället beakta tomtmarkens speciella belägenhet inom värdeområdet. Detta torde bli aktuellt, framför allt när det gäller strandtomter. Enligt kommittén bör klassindelningen vara strand och ej strand och tillgången till strand bör påverka värdet med ett eller flera steg i värdeserien. RSV:s föreskrifter utformades med indelning i klasserna strand och ej strand. Därutöver definierades vad som avses med strandtomt. Vidare utformade RSV justeringskoder för fastigheter som avvek från normaltomten strand. Exempel på justeringskoderna är mindre och mycket attraktiv strand, strandnära och sjöutsikt.

Klassindelningen och justeringskoderna vållade emellertid vid den allmänna fastighetstaxeringen 1981 bekymmer vid tillämpningen. Regeringsrätten fann exempelvis att justeringen för strandnära läge stred mot den föreskrivna klassindelningen (se RÅ85 1:79).

I betänkandet Rullande fastighetstaxering m.m. (SOU 1984:37 s. 249) föreslog Fastighetstaxeringskommittén att värdefaktorn speciell belägenhet skulle kunna indelas i ytterligare klasser. De olika klasserna skulle enligt förslaget uttryckas i % av riktvärdet för tomt med normal belägenhet. Som belägenhetsklasser föreslogs exempelvis strandtomt saltsjö (100 %), sjöutsikt (40 %), normal belägenhet (0 %) och buller vid motorväg (- 40 %). Remissinstanserna var emellertid tveksamma till om de föreslagna justeringarna för belägenhet skulle kunna beaktas i riktvärdet.

Även Småhustaxeringskommittén menade att klassindelningen varit alltför grov för att fungera tillfredsställande. Kommittén fann emellertid att belägenhet vid eller nära strand bör klassindelas men en sådan indelning kan göras i flera klasser än två (Ds F. 1987:8 s. 81). Departe-

mentschefen delade denna uppfattning och tillade (prop. 1987/88:164 s. 26). Här bör i fortsättningen finnas möjligheter att genom ytterligare klasser precisera lägets inverkan åtminstone vad avser klart avgränsningsbara faktorer som exempelvis strandnära läge, sjöutsikt, närhet till naturområden eller starkt trafikerade trafikleder osv. Belägenhetsfaktorn bör inte kunna justeras för annat än sin beskaffenhet, exempelvis för bra eller dålig strand. Övriga slag av värdepåverkande belägenhetsfaktorer som inte har enhetlig värdeinverkan och som är svårare att klassificera och därför passar bättre för en individuell bedömning bör beaktas genom områdesindelning eller justering för säregna förhållanden alltefter omständigheterna. Departementschefen överlämnade till RSV att närmare utforma värdefaktorn.

RSV föreskrev inför 1990 års allmänna fastighetstaxering (RSFS 1989:14) att värdefaktorn speciell belägenhet skulle indelas i tre klasser (belägenhetsklasser), strand, strandnära och ej strand eller strandnära. En ytterligare klass, strandnära, infördes således. Klasserna definierades med utgångspunkt från bl.a. avstånd från hav, insjö eller vattendrag.

#### 11.4.2 Gällande rätt

Med värdefaktorn speciell belägenhet avses enligt 12 kap. 3 § FTL "tomtmarkens läge inom värdeområdet, t.ex. vid strand". I 1 kap. 35 a § FTF föreskrivs att det skall finnas tre belägenhetsklasser. För var och en av belägenhetsklasserna skall en belägenhetsfaktor inom intervallet 0,1–9,9 anges i riktvärdeangivelsen, vilken utvisar värderationerna mellan klasserna. Belägenhetsfaktorn för normaltomen skall vara 1,0. Därutöver har RSV i föreskrifter (RSFS 1995:7) och rekommendationer (RSV S 1995:17) inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 utformat värdefaktorn speciell belägenhet på följande sätt.

I 3 kap. 3 § RSFS 1995:7 föreskrivs att speciell belägenhet skall indelas i följande tre klasser (belägenhetsklasser):

1. Strand
2. Strandnära
3. Ej strand eller strandnära

Värderingsenheten hänförs till **klass 1**, om byggnadsplatsen på värderingsenheten ligger mindre än 75 meter från hav, insjö eller vattendrag. Värderingsenhet, som utgörs av en eller flera självständiga fastigheter, skall också hänföras till klass 1, om enheten till någon del ligger mindre än 50 meter från hav, insjö eller vattendrag. Går värderingsenheten inte fram till strandlinjen, hänförs enheten till klass 1 endast om det mellanliggande

området utgörs av naturmark, som inte används för bebyggelse, bil-, park- eller gångväg.

Till **klass 2** hänförs en värderingsenhet, som inte skall hänföras till klass 1 och på vilken byggnadsplatsen ligger högst 150 meter från stranden, om området fram till strandlinjen inte används för sammanhängande bebyggelse eller för verksamhet som medför att strandzonen inte är tillgänglig för värderingsenhetens ägare.

Till **klass 3** hänförs övriga värderingsenheter för tomtmark.

Under punkt 3.5 RSV S 1995:17 har RSV lämnat följande rekommendationer för tillämpningen:

Avståndet till strand bör mätas från huvudbyggnaden eller för obebyggda tomter från lämplig byggnadsplats för huvudbyggnaden.

I fråga om vad som skall anses vara hav, insjö eller vattendrag bör inom område som ligger utanför detaljplan vad som sägs i 15 § första stycket naturvårdslagen (1964:822) äga motsvarande tillämpning. Denna regels tillämpningsområde är normalt angivna på kartor hos länsstyrelsen. Inom plan bör en motsvarande bedömning ske oavsett om strandskydd föreligger eller inte.

Vid bedömningen av om en värderingsenhet skall indelas i belägenhetsklass 1 eller 2 bör användningen av marken fram till strandlinjen vara av betydelse. Strandens attraktivitet ingår däremot inte i bedömningen av belägenhet. För att värderingsenheten skall indelas i klass 1 bör ägaren av värderingsenheten ensam eller tillsammans med ägaren av närliggande tomter i stort sett ensamma kunna disponera strandzonen.

För att en strandzon skall anses tillgänglig för värderingsenhetens ägare på sådant sätt att enheten bör indelas i belägenhetsklass 2 bör lämplig gångväg eller annan väg finnas från värderingsenheten till stranden. Gångavståndet till strand bör dock understiga 300 m. Bilväg, parkväg, frekvent använda motionsslingor och liknande bör inte hindra att strandzonen anses tillgänglig. Strandzonen bör ha skäligen storlek.

Inom detaljplanelagt område som inte är till fullo utbyggt bör indelningen av värdefaktorn speciell belägenhet ske med ledning av detaljplanens utformning.

De i 3 kap. 3 § RSFS 1995:7 angivna avstånden bör mätas horisontellt. Vid större höjdskillnad mellan byggnadsplatsen och stranden bör gångavståndet avse faktiskt avstånd.

I ett värdeområde bestäms värdet för normaltomten i området. Normaltomten är i regel den mest frekventa tomten i området men det kan även vara ett genomsnittligt typvärde av tomterna som utgör normaltomten. För att fånga upp det mervärde som en tomt kan ha på grund av att den till skillnad från normaltomten är belägen vid stranden bestäms för området belägenhetsfaktorer för dessa tomter. Belägenhets-

faktorn påverkar som ovan nämnts värdet på tomtmarken. Indirekt påverkas emellertid även byggnadsvärdet. I riktvärdeangivelsen för tomtmark anges belägenhetsfaktorn för de olika klasserna strand, strandnära och ej strand eller strandnära. Belägenhetsfaktorn för normaltomten är 1,0. Värdeområdena har dessutom samma riktvärdeangivelse för belägenhet för samma typ av fastigheter i området. Alla strandtomter har således samma belägenhetsfaktor. I ett värdeområde med enbart strandtomter är således belägenhetsfaktorn 1,0 i området. De fastigheter vars belägenhet avviker från den vanligaste inom värdeområdet och som har ett högre värde åsätts sedan en belägenhetsfaktor som är större än 1. En förutsättning för att exempelvis strandfastigheterna skall påföras en belägenhetsfaktor som överstiger 1 är således att strandfastigheterna i förhållande till normaltomten har ett högre värde. Om det däremot föreligger skillnader i värde mellan samma typ av fastigheter får riktvärdet för den enskilda fastigheten justeras.

I ett värdeområde anges således normaltomtens värde på riktvärdekartan. När basvärdet skall beräknas för en tomt inom ett värdeområde korrigeras det i förhållande till värdet för normaltomten. Först korrigeras tomtens storlek i förhållande till normaltomtens storlek. Det värde som därmed räknas fram skall multipliceras med den belägenhetsfaktor som angetts på riktvärdekartan för respektive klass. I ett attraktivt riktvärdeområde kan en tomt med högt tomtmarksvärde ha en belägenhetsfaktor på 3. Det framräknade tomtmarksvärdet kommer således om det är en strandfastighet att tredubblas. Effekten av belägenhetsfaktorn är naturligtvis i hög grad beroende på normaltomtens värde. Skillnaden i värdestegring är naturligtvis stor med avseende på om detta värde beräknas till 100 000 kr eller till 800 000 kr och belägenhetsfaktorn för båda tomterna är så hög som 3.

### 11.4.3 Överväganden och förslag

#### **Kritiken mot det nuvarande systemet**

Det har visat sig att det finns vissa problem när det gäller tillämpningen av belägenhetsfaktorn. Exempelvis kan det i vissa fall vara svårt att ta ställning till vad som utgör strand. Vid vissa vattendrag kan fråga uppkomma om det föreligger en strand som medför ett ökat värde på värderingsenheten. Strandfastigheterna varierar dessutom från att vara mycket attraktiva strandfastigheter med egen strand och brygga till att vara fastigheter där stranden inte kan utnyttjas. Detta förhållande kan föreligga i samma område. Vidare kan gränsdragningsproblem uppkomma när det gäller att ta ställning till om det är en strandfastighet eller strandnära fastighet. Två närliggande fastigheter kan trots att de betraktas som helt likvärdiga få helt olika basvärden på grund av att den ena fastigheten ligger en eller ett par meter närmare stranden än den andra och att de därför klassindelats olika vid taxeringen. Med hänsyn till att värdeskillnaden kan vara stor mellan strandfastigheter och strandnära fastigheter har klassindelningen upplevts som alltför trubbig. En del av denna problematik behöver inte bero på att reglerna är felaktigt utformade utan kan givetvis även bero på att fastigheterna taxerats felaktigt.

#### **Allmänt om betydelsen av närhet till strand**

Vid fastighetstaxeringen skall man försöka finna fastighetens marknadsvärde, eftersom basvärdet skall spegla detta värde. Även utredningen är genom direktiven bunden av att basvärdena skall återspegla marknadsvärdet. Genom att det högre värde som påförs strandtomter avser att spegla det högre marknadsvärde som ifrågavarande tomter har vid jämförelse med tomter utan egen strand skulle slopandet av belägenhetsfaktorn innebära att sambandet mellan marknadsvärde och basvärde bryts under förutsättning att närheten till en strand har en påtaglig inverkan på marknadsvärdet. Genom en belägenhetsfaktor eller på något annat sätt bör därför vid fastighetstaxeringen hänsyn tas till närhet till strand om denna kan anses vara värdehöjande. Detta bör då slå igenom när det gäller att bestämma fastighetens basvärde.

Enligt gällande rätt har ett högre värde kopplats till att värderingsenheten utgör strandfastighet eller strandnära fastighet. Begreppet strand är emellertid ett vidsträckt begrepp och omfattar allt från attraktiva strandtomter vid havet till vassrika strandtomter vid små insjöar. I viss mån kompenseras detta genom att riktvärdeangivelser och

belägenhetsfaktorer varierar mellan olika värdeområden. Riktvärdeangivelsen för värdeområden med enbart strandtomter fångar emellertid inte upp värdeskillnader som kan bero på att tomterna är olika attraktiva. Inte heller fångas olika värden hos strandtomterna upp av belägenhetsfaktorerna eftersom belägenhetsfaktorn är densamma för samtliga tomter i det enskilda värdeområdet. Havsutblick är en ytterligare lägesfaktor som påverkar värdet. I den nuvarande taxeringen beaktas den i viss mån genom värdeområdesindelningen. För att fånga upp dessa värdeskillnader, som i attraktiva områden kan avse avsevärda belopp, bör man överväga om värderingen av strandfastigheter och fastigheter med havsutblick kan förfinas och göras mindre trubbig.

Utredningens uppgift är således att belysa om och hur läget påverkar marknadsvärdet. Vid den statistiska utvärderingen har framkommit att en strandfastighet betingar i genomsnitt en köpeskillning som är 329 000 kr högre än för likvärdiga fastigheter som inte har strand eller strandnära läge. Strandnära fastigheter kostar i genomsnitt 124 000 kr mer än likvärdiga fastigheter som inte har ett strandnära läge. Vid utvärderingen har således konstaterats att närheten till strand är den värdefaktor som har störst betydelse för marknadsvärdet (se bilaga 2).

Det har, som ovan nämnts, i olika sammanhang framförts att belägenhetsfaktorn skall tas bort när man bestämmer basvärden för fastigheter i attraktiva kustområden, som tillhör fastboende. Syftet synes vara att fastighetsskatten skall bli lägre för dessa fastigheter. Eftersom basvärdet skall återspegla marknadsvärdet även för dessa fastigheter bör en bestämmelse i syfte att begränsa fastighetsskatten inte införas vid fastighetstaxeringen om det inte går att visa att fritidsfastigheter har ett högre marknadsvärde än fastigheter för permanentboende.

### Vad är strandfastighet?

Någon definition av begreppet strand har inte gjorts i förarbetena till FTL. Enligt RSV:s föreskrifter inför de allmänna fastighetstaxeringarna åren 1996 och 1998 skall en fastighet betraktas som strandfastighet om fastigheten ligger mindre än 75 meter från hav, insjö eller vattendrag (3 kap. 3 § RSFS 1995:7 respektive 4 kap. 13 § RSFS 1997:9). Föreskrifterna är bindande för skattemyndigheter och domstolar. För att ta ställning till vad som avses med hav, insjö eller vattendrag bör inom område som ligger utanför detaljplan enligt RSV:s rekommendationer bestämmelserna i 15 § första stycket naturvårdslagen (1964:822) om strandskydd tillämpas (punkt 3.5 RSV S 1995:17 och punkt 9.5 RSV S 1997:12). Om bestämmelserna om strandskydd skall vara tillämpliga bör således ett vattendrag anses föreligga. RSV rekommenderar att inom plan bör en motsvarande bedömning ske oavsett om strandskydd föreligger eller inte.

Naturvårdslagen har nu ersatts av miljöbalken, som trädde i kraft den 1 januari 1999. Bestämmelserna om strandskydd finns intagna i bl.a. 7 kap. 13 och 14 §§ miljöbalken. Bestämmelsen i 13 § överensstämmer helt med bestämmelsen i 15 § första stycket naturvårdslagen. Bestämmelsen i 7 kap. 14 § motsvarar 15 § andra stycket naturvårdslagen. Fortfarande gäller således enligt huvudregeln att strandskyddet omfattar det område som ligger mindre än 100 meter från strandlinjen vid normalt medelvattenstånd. Vidare får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer liksom tidigare utvidga området till högst 300 meter från strandlinjen när det behövs för att tillgodose något av strandskyddets syften.

Regeringsrätten har i ett rättsfall haft att pröva frågan om en å utgör vattendrag och om fastigheten därmed skall betraktas som strandfastighet (RÅ 1997 not 106). RSV tillstyrkte att fastigheten vid en eventuell sakprövning i Regeringsrätten inte skulle betraktas som strandfastighet trots att ån var strandskyddad. Regeringsrätten prövade emellertid inte överklagandet, eftersom justering för säregna förhållanden hade skett med belopp som motsvarade skillnaden mellan strandfastighet och ej strandfastighet och kammarrättens dom därför inte hade gått klaganden emot.

Inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1998 av lantbruksenheter har RSV i föreskrifter (4 kap. 13 § RSFS 1997:9) ändrat dessa i förhållande till de föreskrifter som gällde vid småhustaxeringen år 1996 på så sätt att med vattendrag avses *i regel* vad som enligt naturvårdslagen hänförs till vattendrag. I enlighet med RSV:s föreskrifter bör således en bedömning göras om ett vattendrag föreligger även om bestämmelserna om strandskydd är tillämpliga. Enligt RSV:s

rekommendationer bör en liten bäck, ett större dike eller dylikt, som saknar betydelse för tomtmarksvärdet på en intilliggande fastighet inte anses som ett vattendrag (punkt 9.5 RSV S 1997:12).

Det är praktiska skäl som gjort att man använt samma begrepp som i naturvårdslagen för att definiera vilka vattendrag som skall anses ha en strand. Naturvårdslagens tillämpningsområde för strandskydd framgår nämligen normalt på kartor hos länsstyrelsen. Detta gör att det naturligtvis är en fördel att knyta begreppet strand till strandskydds-begreppet. En ytterligare fördel är att man därigenom dels får ett begrepp som är lätt att definiera, dels ett klart avgränsat område inom vilket värdefaktorn speciell belägenhet kan vara aktuell. Enligt utredningens mening är strandskyddsbegreppet således en bra utgångspunkt för tillämpningen. Det är emellertid viktigt att man i tveksamma fall gör en bedömning huruvida en strand föreligger eller ej. I RSV:s föreskrifter får enligt nuvarande lydelse anses föreligga en sådan ventil som möjliggör att man vid taxeringen kan identifiera mindre vattendrag där man knappast kan tala om att det föreligger en strand.

För att en strand skall föreligga vid fastighetstaxeringen bör det således enligt utredningens mening vara fråga om en strandskyddad strand vid hav eller sjöar samt större älvar och åar. Den närmare utformningen bör emellertid som hittills ankomma på RSV att utforma.

### **Hur skall fastighetens läge beaktas?**

Den skillnad i värde som beror på fastighetens belägenhet vid strand har vid fastighetstaxeringen beaktats på olika sätt. I vissa fall bildar strandtomter ett särskilt värdeområde som därmed består av enbart strandfastigheter. Närheten till strand beaktas även genom att värdefaktorn klassindelas i klasserna strand och strandnära. Vidare kan justering för säregna förhållanden ske.

De nuvarande belägenhetsfaktorerna strand och strandnära bygger på vissa avstånd i meter mellan byggnaden på taxeringsenheten och stranden. Det kan dock ifrågasättas om det alltid är ett exakt avstånd i meter som är avgörande för marknadsvärdet. I t.ex. attraktiva kustsamhällen med koncentrerad bebyggelse kan det många gånger vara belägenheten i samhället över huvud taget eller en vacker havsutsikt som framför allt påverkar marknadsvärdet och inte avståndet till stranden. Dessutom kan en fastighet med otillgänglig klippstrand vara mycket attraktiv inte beroende på strandläget utan kanske framförallt med hänsyn till den hänförande utsikt som läget erbjuder. Det kan därför i många fall vara svårt att avgöra vilket förhållande som har störst betydelse för marknadsvärdet. Den undersökning som utredningen



genomfört i avsikt att belysa vilken betydelse avståndet från stranden har tyder emellertid på att avståndet i kombination med läge och typ av vatten har betydelse för skillnaden i pris. En närmare redogörelse för undersökningen återfinns i bilaga 2.

I områden där enstaka eller enbart ett fåtal fastigheter ligger nära stranden kan avståndet dit ha större betydelse. I vissa områden kan nämligen läget ”längst fram” vara av avgörande betydelse för ett högt marknadsvärde och skillnaden i värde mellan dessa fastigheter och bakomliggande ganska stor.

De strandlägen som får anses medföra ett högre marknadsvärde i dessa områden är emellertid såväl de fastigheter som ligger i anslutning till stranden och de som har ett strandnära läge. Vid värderingen är det således viktigt att skilja ut dessa fastigheter. Det kan ske genom klassindelning i strand och strandnära fastigheter.

Vidare är skillnaden i värde mellan strandfastigheter stor genom att begreppet strand är vidsträckt och kan omfatta allt från mycket attraktiva strandtomter med brygga och badmöjligheter till mycket svåråtkomliga branta stränder eller stränder vid mindre insjöar.

Fastigheter i kustområden får generellt sett anses svårvärderade mycket beroende på fastigheternas varierande förutsättningar. Ortsprismaterialet kanske inte heller är tillräckligt omfattande för att kunna ge bra ledning vid värderingen. Utredningen har i annat sammanhang framhållit att den schabloniserade värderingen i områden med svårvärderade fastigheter i högre utsträckning än för närvarande bör kompletteras med annan värdering. Detta torde i hög grad gälla kustområdena. Förutom en förfinad värdeområdesindelning, som belyses närmare i kap. 9, bör därför i dessa områden ökade resurser läggas ned på att komplettera värderingen för att åstadkomma rätt värde på fastigheterna på ett sätt som i vissa fall närmar sig individuell värdering.

Ett sätt att förbättra värderingen är enligt utredningen att kombinera den med ökade möjligheter till justering av det riktvärde som räknats fram med ledning av riktvärdeangivelsen. En sådan justering förutsätter emellertid ett yrkande av fastighetsägaren. För att underlätta för fastighetsägaren att framställa ett yrkande om justering bör uppgift därför finnas i deklarationen om förutsättningarna för riktvärdeangivelsen, eller hur den normala tomten som omfattas av riktvärdeangivelsen för värdeområdet ser ut. Fastighetsägarens uppgifter kan sedan ligga till grund för en samlad bedömning.

Enligt utredningens mening bör således, liksom för närvarande, värdering av fastigheter vid stränder ske genom indelning i värdeområden och klassindelning med tre belägenhetsklasser. Därutöver bör i ökad utsträckning justering av riktvärdet för den enskilda fastigheten kunna ske.

## Värdering av strand och strandnära fastigheter

### 1. Särskilt värdeområde

Fastigheter som ligger samlade, där så gott som samtliga har egen strand och i övrigt är likvärdiga beträffande belägenheten bör, enligt nuvarande regler, indelas i ett eget värdeområde. I detta fall görs således inte en klassindelning. Om någon strandfastighet skiljer sig från den normala strandfastigheten kan i stället justering för säregna förhållanden ske. Justeringsmöjlighet föreligger således även om det säregna förhållandet avser samma belägenhetsfaktor som föranlett värdeområdesindelningen.

Genom indelning i värdeområden fångas lägets betydelse för marknadsvärdet upp. Grunden för värdeområdesindelningen är att likartade fastigheter i området skall ha en enhetlig prisbildning. Om det finns ett antal fastigheter belägna nära stranden som kan antas påverka värdet på ett likartat sätt bör detta således beaktas vid värdeområdesindelningen. De skillnader som finns exempelvis beroende på att byggnaderna är olika stora skall fångas upp av tabell- och värdeserierna. De övriga skillnader i värde mellan värderingsenheter som kan föreligga måste emellertid fångas upp på annat sätt.

Strandfastigheter kan exempelvis vara olika attraktiva beroende på om en fastighet har egen brygga eller ej. I ett värdeområde kan vidare vissa fastigheter ha sandstrand medan andra fastigheter har klippstränder. Vidare kan obebyggda strandtomter vara olika attraktiva beroende på att möjligheterna att bygga på tomterna varierar. Skillnaderna behöver emellertid inte vara stora för att fastigheterna skall anses vara olika attraktiva och därmed ha olika marknadsvärden.

Det kan ifrågasättas om man vid värdeområdesindelningen fångar upp de olika marknadsvärden som dessa förhållanden kan föranleda. En möjlighet att förbättra taxeringen i detta hänseende är naturligtvis att förfina värdeområdesindelningen. Därmed avses att fler värdeområden bildas. Detta är emellertid inte alltid möjligt. Utredningen har emellertid i annat sammanhang föreslagit att i svårvärderade områden bör *riktvärdekartan kompletteras* genom att det klart anges vilken strandkvalitet som normaltomen har för att på det sättet öka möjligheterna att åsätta den enskilda fastigheten ett värde som svarar mot marknadsvärdet (se kap. 9). När det gäller strandfastigheter kan det på riktvärdekartan, eller i den eller de förteckningar som hör till denna anges att riktvärdeangivelsen för mark förutsätter sjöutsikt, badmöjlighet eller dylikt. Som ovan nämnts skulle uppgift härom även kunna tas in i taxeringsförslaget.

Därutöver bör skillnaderna i värde mellan strandtomter fångas upp genom att det framräknade *riktvärdet på den enskilda fastigheten*

*justeras*. Detta är visserligen möjligt även genom det nuvarande taxeringssystemet. En hel del kritik har emellertid framförts till utredningen som går ut på att det finns för små möjligheter att justera riktvärdet till följd av olika värdepåverkande faktorer. Utredningen föreslår därför i annat sammanhang vissa förbättringar (se kap. 16). Utredningen framhåller då att möjligheterna att få en justering vid taxeringen bör prövas noggrant. Vidare bör beloppsgränsen för värdeinverkan sättas ned. Utredningen vill emellertid ange vissa riktlinjer beträffande nu aktuella fastigheter för att förbättra möjligheterna att justera värdet om det finns skäl för detta.

För att öka möjligheterna att justera riktvärdet är det över huvud taget viktigt att få fram på vilket sätt tomten avviker från normaltomten i området. Ett sätt att få fram dessa avvikelser kan vara att förbättra fastighetsägarens möjligheter att påvisa att värdepåverkande faktorer föreligger på den egna fastigheten. Det kan vara fråga om faktorer som sedan sammantaget eller var för sig kan ligga till grund för en justering. För att få fram dessa faktorer skulle fastighetsägaren kunna ges möjlighet att svara på ett antal frågor rörande tomten.

Exempelvis skulle följande frågor kunna ställas till fastighetsägaren:

- Avstånd från huvudbyggnaden till strand
- Klippstrand
- Otillgänglig strandzon
- Otillgänglig strand på grund av exempelvis vass
- Sandstrand
- Tillgång till egen brygga
- Tillgång till båtplats
- Sjöutsikt
- Övrigt

För att sjöutsikt skall anses föreligga skall det vara fråga om en utsikt som kan antas påverka tomtmarksvärdet. Det kan därför vara av värde att ytterligare uppgifter om utsikten lämnas. Under övrigt skulle fastighetsägaren kunna lämna ytterligare uppgifter om tomten som kan vara av betydelse för värderingen. Exempelvis kan fastighetsägaren vilja komplettera uppgifterna rörande de frågor som besvarats enligt ovan. Det kan röra sig om uppgifter om möjligheten att lägga till med båt vid bryggan. När det gäller obebyggda tomter skulle uppgift om möjligheterna att kunna bygga på tomten vara av värde för värderingen.

Det kan naturligtvis bli komplicerat att beakta ett stort antal avvikelser när man skall bestämma värdet. Endast påtagliga avvikelser från normaltomten bör därför föranleda justering. Om exempelvis värderingsenheten inte har sandstrand men detta förutsätts i riktvärdeangivelsen bör riktvärdet för enheten justeras. Som exempel kan

vidare nämnas att om sjöutsikt ingår i riktvärdeangivelsen skall värdet på värderingsenheten justeras om sjöutsikt inte finns. Inget hindrar naturligtvis att även något mindre avvikelser föranleder justering under förutsättning att de sammantaget påverkar värdet så mycket att justering i enlighet med gällande beloppsgränser kan komma i fråga (jfr kap. 16). Förbättringen vid värderingen består i detta fall av att man tydliggör hur normaltomten ser ut och underlättar därmed för fastighetsägaren att lämna uppgifter om väsentliga skillnader mellan den egna tomten och normaltomten.

Vid taxeringen bör en sammantagen bedömning göras av de uppgifter som lämnats. En justering bör därvid kunna ske utan yrkande av fastighetsägaren. Dessa åtgärder föreslås således för att förbättra värderingen av strandfastigheter. Granskningen av dessa fastigheter kommer därmed att kräva ökade insatser hos skattemyndigheten. Kravet på ökade insatser kan emellertid motiveras med att strandfastigheter i attraktiva områden har jämförelsevis höga basvärden och det ställer ökade krav på att basvärdena är rätt beräknade.

## **2. Klassindelning av strand och strandnära fastigheter**

Vid klassindelning beaktas värdeskillnaden genom att fastigheten hänförs till en viss klass med avseende på den speciella belägenhetsfaktorn och att varje klass medför en bestämd höjning eller minskning i förhållande till riktvärdet. Klassindelning används i områden där aktuella fastigheter ligger utspridda eller är alltför få för att bilda egna värdeområden. Denna metod lämpar sig för värdefaktorer som lätt kan klassificeras och som har en enhetlig värdeinverkan.

För var och en av belägenhetsklasserna skall en belägenhetsfaktor inom intervallet 0,1–9,9 anges i riktvärdeangivelsen. I riktvärdeangivelsen för värdeområdet har exempelvis alla strandfastigheter samma belägenhetsfaktor. I värdeområden där normaltomten är en strandtomt är belägenhetsfaktorn för strand 1.

Belägenhetsfaktorn skall utvisa relationerna mellan markvärdet för strand och icke strandtomt. Värdet för strandnära skall sedan ligga däremellan. Till grund för att bestämma belägenhetsfaktorerna strand och strandnära för värdeområdena ligger ett stort statistiskt material som inte endast omfattar ett värdeområde. I exempelvis Västra Götalands län ingår hela kustområdet i materialet. Det har således antagits att strandfastigheter i detta område är jämförbara. Huruvida belägenhetsfaktorn för värdeområdet är rätt beräknad kan således inte kontrolleras genom att enbart titta på köpeskillingsstatistik från värdeområdet.

Även om intervallet för belägenhetsfaktorena varierar mellan 0,1 och 9,9 så överstiger emellertid inte den högsta belägenhetsfaktorn i någon del av riket faktorn 3. En strandtomt i ett attraktivt läge kan i förhållande till normaltomen i området således få ett tre gånger så högt värde. Vid kusten i Västra Götalands län är belägenhetsfaktorn för strand i många områden 2,00.

I det taxeringsförslag, som sänds ut till fastighetsägaren är det ifyllt vilken belägenhet fastigheten har. Denna uppgift är emellertid baserad på fastighetsägarens egen uppgift om klassificering. För nybildade fastigheter måste fastighetsägaren själv ange fastighetens belägenhet. Det kan givetvis i vissa fall vara svårt för en fastighetsägare att ta ställning till om fastigheten utgör strand eller strandnära fastighet. Reglerna för klassificeringen måste därför vara lätta att tillämpa. Vidare bör skattemyndigheten granska klassificeringen med utgångspunkt från att fastighetsägaren kan ha gjort en felaktig bedömning. Skattemyndigheten kan exempelvis med hjälp av uppgifter från LMV göra en bedömning avseende fastighetens belägenhet. Regeringsrätten har vidare godtagit att kammarrätten i ett mål utan yrkande härom ansett att fastigheten skall klassificeras som strand i stället för ej strand (RÅ 1987 not 762). Man kan inte utesluta att en del av den kritik som riktats mot taxeringen av strandfastigheter kan bero på att strandnära fastigheter felaktigt klassificerats som strandfastigheter men även att vissa fastigheter som egentligen utgör strandnära fastigheter klassificerats som ej strandnära fastigheter. Klassificeringen är viktig med hänsyn till den stora skillnad i tomtmarksvärde som kan föreligga mellan olika klasser. Klassificeringen är även viktig för att ortsprismaterialet skall kunna ligga till grund för värderingen.

Genom den definition av strand och strandnära som finns i RSV:s föreskrifter och rekommendationer kan två intilliggande värderingsenheter vid en strand få tomtmarksvärden med stora skillnader. En av huvudbyggnaderna kan ligga 73 meter från stranden och värderingsenheten därmed klassificeras som strand medan huvudbyggnaden på den andra värderingsenheten ligger 76 meter från stranden och därmed klassificeras som strandnära. Med identiska byggnader på tomtmarken kan det vara svårt att motivera att en av värderingsenheterna skall ha ett väsentligt högre basvärde.

Det kan diskuteras om den nuvarande klassindelningen av lägesfaktorn strand bör bibehållas eller utökas med fler klasser. Praktiskt sett kan det emellertid vara svårt att väga in strandens attraktivitet i klassindelningen. Enligt utredningen bör därför attraktiviteten, liksom sjöutsikten, i stället beaktas genom justering av riktvärdet.

## **Strand**

En värderingsenhet med strandläge kan antas ha ett värde som betydligt skiljer sig från övriga enheter i området. Det får därför anses angeläget att fånga upp de enheter som skall anses utgöra just strandfastigheter. Klassindelningsfaktorn strand bör dock definieras på ett annorlunda sätt än för närvarande.

Utredningen föreslår därför att en värderingsenhet klassificeras som strand om enheten – oavsett avstånd från huvudbyggnaden – sträcker sig fram till strandlinjen. Avgörande för bedömningen bör i första hand vara huruvida värderingsenhetens mark gränsar till stranden. Därigenom undviker man de tröskeleffekter som uppstår när skillnaden i markvärde består av enbart ett metermått. Som strandfastighet bör även, liksom för närvarande, betraktas värderingsenhet som inte går ända fram till strandlinjen om det mellanliggande området utgörs av naturmark, som inte används för bebyggelse, bil-, park- eller gångväg. I detta fall bör användningen av strandzonen vara avgörande. Det avgörande är därför att strandzonen kan disponeras av fastighetsägaren ensam eller tillsammans med ett fåtal ägare av intilliggande fastigheter. Används det mellanliggande området som en förlängning av den egna fastigheten bör fastigheten således klassificeras som strand. Utifrån dessa hållpunkter bör man således enligt utredningen klassificera en värderingsenhet som strand.

För att en värderingsenhet skall klassificeras som strandfastighet bör vidare gälla att byggnaden i vart fall skall vara belägen inom ca 300 meter från stranden. En byggnad skulle därmed kunna vara placerad på sådant avstånd till stranden att värderingsenheten förutom tomt kan bestå av mark som faller under allemansrätten. Tomtmarken runt en byggnad bör emellertid, enligt RSV, avgränsas så att i tomten inte ingår mark för vilken allemansrätt gäller. Om länsstyrelsen bestämt tomtavgränsningen, bör denna följas vid fastighetstaxeringen (se Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 39). Om mark på enheten används av allmänheten med stöd av allemansrätten bör detta kunna föranleda en justering av värdet. En justering i detta hänseende förutsätter emellertid att begreppet tomt definieras. Detta begrepp är oklart men kan i vart fall sägas vara ett område som fastighetsägaren kan hävda som privat zon. Något minimiområde som alltid skall vara skyddat som tomt går inte att fastslå. I stället får en bedömning göras utifrån förhållandena i det enskilda fallet. Till tomt bör därför räknas mark som är belägen i anslutning till bebyggelsen och som används för lek och utevistelse samt kommunikationsytor etc.

En fastighet med en byggnad som är belägen närmare än 300 meter från strandlinjen och som därmed skall indelas som strandfastighet kan

således ha en mycket stor tomt. Det innebär även att värdet på tomten med beaktande av belägenhetsfaktorn kan bli mycket högt. Det kan givetvis ifrågasättas om en mycket stor tomt i sin helhet skall omfattas av belägenhetsfaktorn. En justering av riktvärdet kan således i sådana fall behöva göras för att korrigera ett för högt tomtmarksvärde. Endast vad som i det aktuella värdeområdet eller i närliggande områden utgör en normalstor tomt bör påverkas av belägenhetsfaktorn.

Ett annat problem är hur en strandtomt skall avgränsas när det är fråga om obebyggd tomtmark. För det första blir det aktuellt att använda belägenhetsfaktorn endast när det är fråga om mark som enligt definitionen i 2 kap. 4 § FTL utgör tomtmark. För obebyggd tomtmark inom detaljplanelagt område bör byggrättens placering vara avgörande för om fastigheten skall anses som strandfastighet. Utanför detaljplanelagt område torde det inte finnas obebyggd tomtmark som kan komma att omfattas av belägenhetsfaktorn.

Liksom hittills bör attraktiviteten inte vägas in vid klassificeringen utan den bör i stället beaktas vid värdeområdesindelningen och genom justering av riktvärdet. Även i värdeområden som inte enbart består av strandfastigheter varierar naturligtvis strandfastigheternas värde på grund av att de är olika attraktiva. Värderingen av strandfastigheter bör därför även i områden som klassindelats förbättras genom att riktvärdet justeras om en strandtomt avviker från den normala strandtomten i värdeområdet. Det är därför viktigt att fastslå vad som normalt menas med strand t.ex. om detta förutsätter badmöjligheter, möjlighet till båtbygga eller enbart tillgång till strand.

På samma sätt som i områden med enbart strandfastigheter skulle de värdepåverkande faktorerna kunna fångas upp genom frågor till fastighetsägaren såsom beskrivits ovan. Under övrigt skulle fastighetsägaren i enlighet med vad som sagts ovan kunna upplysa om att mark på värderingsenheten används av allmänheten.

Utredningen föreslår därför att deklarationen kompletteras med uppgifter om den normala strandtomten även i dessa områden. Därutöver skall fastighetsägaren svara på frågor som sedan skall ligga till grund för bedömningen av en eventuell justering.

### **Strandnära**

Det högre värde som en värderingsenhet kan ha beroende på att den är belägen nära stranden men utan att gränsa till strandlinjen klassificeras som strandnära. De värderingsenheter som bör klassificeras som strandnära är enheter med närhet till strand men som på grund av framförliggande bebyggelse eller mark inte ligger i direkt anslutning till

stranden. Vid bedömningen om en värderingsenhet skall klassificeras som strandnära bör användningen av strandzonen vara avgörande. Klassificeringen förutsätter således att värderingsenhetens ägare ensam eller tillsammans med andra kan disponera strandzonen. Därutöver bör liksom för närvarande förutsättas att det finns en gångväg eller annan lämplig väg till stranden. Klassificeringen skulle således kunna göras genom en "standardbedömning" med olika faktorer inlagda, såsom exempelvis avstånd till strand, gångväg till strand och möjlighet att disponera stranden. I likhet med strandfastigheter bör emellertid förutsättas att huvudbyggnaden på värderingsenheten ligger inom cirka 300 meter från strandlinjen. För att en värderingsenhet skall klassificeras som strandnära skall således dessa omständigheter föreligga. I deklarationen bör därför frågor tas in för att kunna göra denna bedömning.

Klassificeringen medför att värderingsenheten påförs en belägenhetsfaktor som är bestämd för strandnära fastigheter i värdeområdet. Även strandnära fastigheter i ett och samma värdeområde kan emellertid ha olika värden som det nuvarande systemet inte fångar upp. Ett område kan bestå av små värderingsenheter som klassificerats som strandfastigheter. Om även strandnära fastigheter i området är små, vilket innebär att antalet strandnära fastigheter kan vara många, kan skillnaden i marknadsvärde inom ett område om cirka 300 meter från strandlinjen vara stor mellan de strandnära fastigheterna. Skillnaderna kan bero på såväl avstånd till strandlinjen som strandzonens attraktivitet.

Eftersom strandnära fastigheter kan ha förhållandevis höga värden i vart fall i attraktiva områden behöver värderingen även av dessa fastigheter förbättras. En utgångspunkt för värderingen av strandnära fastigheter kan vara den normala strandtomten i området. Enligt utredningen bör därför fastighetsägare till strandnära enheter svara på samma frågor i deklarationen som rör belägenhetsfaktorn strand.

### **Alternativt förslag för att minska trubbigheten i systemet**

Den statistiska undersökningen indikerar att avståndet till vattnet har stor betydelse för marknadsvärdet. Ett alternativ kan därför vara att införa en avståndsvariabel. Att införa en avståndsvariabel innebär att man differentierar en relativt grov indelning i strand och strandnära fastigheter och därmed förbättrar värderingen av den enskilda fastigheten. På detta sätt förbättras även relationerna mellan de olika fastigheterna i ett värdeområde.

Den statistiska undersökningen indikerar att värderingen skulle kunna förbättras om en avståndsvariabel som även är kopplad till typ av vatten



samt läge införs vid värderingen. Avståndsvariabeln skall således komplettera klassindelningen i strand och strandnära fastigheter. Vidare skall hänsyn tas till om det är fråga om hav eller insjö. Den analys som utförts vid den statistiska undersökningen är emellertid gjord på ett begränsat material. Ett eventuellt införande av en avståndsvariabel bör således grunda sig på fortsatta studier av betydelsen av en avståndsvariabel även i övriga delar av landet. Först därefter kan ställning tas till om värderingsmodellen skall förändras (se bilaga 2).

### **Särskilt om strand och strandnära fastigheter i attraktiva kustområden.**

Under utredningsarbetet har framkommit att ortsprisunderlaget i många värdeområden i kustområdena är för tunt och att därför köpeskillingsstatistik för ett avsevärt större område, i Västra Götalands län hela Bohuskusten, används för att bestämma de olika belägenhetsfaktorernas storlek. Det innebär givetvis i många fall – eftersom statistiken i det egna området inte räcker till – att det är detta material som utgör grund för slutsatsen att strandfastigheterna har ett högre värde än övriga fastigheter i området. Det kan även konstateras att strandfastigheter i de allra flesta fall har ett högre värde än övriga fastigheter. De förslag som hittills lagts fram beträffande värdering av strand och strandnära fastigheter grundar sig därför på den slutsatsen.

Inledningsvis har emellertid nämnts att det kan finnas värdeområden där karaktären på området inte utesluter att strandfastigheter har samma värde som övriga fastigheter i området. Det är i huvudsak fråga om attraktiva kustområden. I sådana fall är det viktigt att man inte av slentrian låter riktvärdeangivelsen för området omfattas av en belägenhetsfaktor som ger strandfastigheterna ett högre värde.

Kammarrätten i Göteborg har i en dom (mål nr 1484-1998) beträffande 1996 års allmänna fastighetstaxering tagit ställning till markvärdet på ett antal strandfastigheter belägna på en ö vid Bohusläns kust. De aktuella fastigheterna är strandfastigheter och belägenhetsfaktorn för strand i området är 2,0. Kammarrätten påpekar i domen att värdeområdet är speciellt med hänsyn till att närheten till havet får anses vara påtaglig för samtliga fastigheter inom värdeområdet. Mot den bakgrunden ifrågasätter kammarrätten om närheten till strand verkligen avspeglas i marknadsvärdet. I likhet med länsrätten konstaterar kammarrätten att försäljningen av strandfastigheter och strandnära fastigheter på ön inte ger en entydig bild av belägenhetens betydelse för fastighetens marknadsvärde inom värdeområdet. Ortsprismaterialet anses därför inte ge tillräcklig ledning för att bestämma vilket markvärde

fastigheten skall åsättas. Vidare anser kammarrätten att de värderingsmodeller som generellt används för värdering av strandfastigheter och strandnära fastigheter i det ifrågavarande värdeområdet inte leder till ett bra resultat. Kammarrätten anser sammanfattningsvis att det således inte är visat att belägenheten påverkar värdet i höjande riktning och beslutade att sätta ned markvärdet så att det motsvarar riktvärdet för en fastighet där belägenhetsfaktorn bestämts till 1,0. Markvärdet sattes således ned från 566 000 kr till 283 000 kr. I detta fall har strandfastigheterna således inte ansetts ha ett högre värde än övriga fastigheter i värdeområdet. Därmed har avståndet till stranden inte heller tillmätts betydelse. Det är emellertid viktigt att påpeka att kammarrätten framhållit att förhållandena i värdeområdet varit mycket speciella. Domen har överklagats till Regeringsrätten.

Det speciella med ett område av den här karaktären är att området utgörs av ett attraktivt kustområde med mycket tät bebyggelse. Vidare är tomterna mycket små. Det förekommer att tomterna är så små att byggnaderna kan uppfattas som om de vore sammanbyggda. Närheten till havet och stränderna är även påtaglig i hela området. Dessa områden finns framför allt på Bohuskusten men förekommer även längs med Skånes kust. Det är små fiskesamhällen med gammal bebyggelse omkring hamnen. Belägenheten inom dessa områden kanske inte är särskilt betydelsefull utan det är mer området i sig som uppfattas som attraktivt. Vidare kan fastigheter som inte är belägna i anslutning till hamnen värdemässigt kompenseras genom exempelvis bättre utsikt.

I vissa fall har denna problematik säkert lösts genom att fastigheterna närmast hamnen i enlighet med RSV:s rekommendationer inte har ansetts vara strand eller strandnära fastigheter eller inte åsatts något högre värde än övriga fastigheter. Enligt rekommendationerna förutsätts ju att fastighetsägaren ensam eller tillsammans med ägaren av närliggande tomter kan disponera strandzonen för att fastigheten skall klassificeras som strand eller strandnära, något som utredningen inte har funnit skäl att ändra. Fastigheter som är belägna vid ett hamnområde bör enligt utredningen således inte klassificeras som strandfastigheter och fastigheter belägna i närheten av hamnen kan då givetvis inte heller klassificeras som strandnära.

Problemet kvarstår emellertid i de områden där fastigheten faktiskt klassificerats som strand. I dessa fall krävs därför mot bakgrund av vad som anförts noggranna överväganden när belägenhetsfaktorerna skall bestämmas. Även om det kan antas att strandfastigheter har ett högre värde bör överväganden även göras när det gäller området karaktär. Det krävs således att värderingen förbättras i detta hänseende.

Enligt utredningens mening är det således viktigt att kusterna analyseras för att fånga upp de områden som avviker från en schablon

när det gäller värdering av strand och strandnära fastigheter, dvs. områden där det inte bör vara någon värdeskillnad mellan strand, strandnära och ej strand.

### 3. Justering för säregna förhållanden

Justering för säregna förhållanden innebär en individuell bedömning av den värdeinverkan som förhållandet har på enhetens marknadsvärde. För att en justering skall göras krävs att värdeinverkan med utgångspunkt från riktvärdet kan bedömas uppgå till 50 000 kr. Det behöver inte vara bara en justeringsanledning utan det kan vara flera olika anledningar till justering som sammanlagt uppgår till 50 000 kr. Värdet kan justeras både uppåt och nedåt, även på en och samma enhet. Utredningen föreslår emellertid i annat sammanhang (se kap. 16) en sänkning av det belopp som krävs för en justering för bl.a. småhus.

De ändringar som utredningen föreslår för värdering av strand och strandnära fastigheter innebär att justering av värdet kommer att bli mycket vanligt för att få fram marknadsvärdet på varje enskild fastighet. Denna metod är naturligtvis arbetskrävande för skattemyndigheten. Redan Småhustaxeringskommittén (Ds F. 1987:8) påtalade emellertid att om det vid förberedelsearbetet är uppenbart att ett visst förhållande påverkar värdet bör skattemyndigheten se till att det föranleder justering även om fastighetsägaren inte påtalar detta. Detta ställer sig naturligtvis utredningen bakom. Därutöver kommer således taxeringsarbetet att bli mer krävande för skattemyndigheten. Det som kräver ökade insatser är bedömningen, som ju inte kommer att kunna ske maskinellt.

### Värdering av fastigheter med havs- eller sjöutsikt

En annan betydelsefull lägesfaktor är havs- eller sjöutsikt. Denna faktor kan beaktas genom värdeområdesindelningen eller genom att det anges på riktvärdekartan eller i den eller de förteckningar som hör till denna om havs- eller sjöutsikt ingår i riktvärdeangivelsen men den skulle även kunna ligga till grund för ytterligare klassindelningar. Inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1990 var departementschefen öppen för ytterligare klassindelningar av lägesfaktorn och angav som exempel sjöutsikt (prop. 1987/88:164 s. 26).

Havs- eller sjöutsikt beaktas normalt som en del av strandbelägenheten. Det är emellertid viktigt att hålla isär fastigheter med havs- eller sjöutsikt från strandfastigheter och strandnära fastigheter. Strand och strandnära fastigheter har inte alltid havs- eller sjöutsikt.

Vidare kan fastigheter med havs- eller sjöutsikt vara belägna långt från havet eller sjön och behöver således inte utgöra strand eller strandnära fastigheter. En klassindelning av fastigheter med havs- eller sjöutsikt skulle således enbart omfatta värderingsenheter som inte utgör strand eller strandnära fastigheter.

Det får antas att värderingsenheter med havs- eller sjöutsikt har ett förhållandevis högre värde. Ett sämre läge i förhållande till stranden kan i många fall säkert kompenseras värdemässigt av en bra utsikt. Det är därför angeläget för att skapa en rättvis och likformig taxering att värdet av havs- eller sjöutsikt fångas upp vid värderingen. Detta förhållande motiverar att även denna lägesfaktor klassindelas. Att klassindela havs- eller sjöutsikt innebär emellertid vissa svårigheter. Det kan nämligen vara svårt att definiera vad som avses med havs- eller sjöutsikt. Antalet fastigheter som inte är belägna i strandområdet men som har utsikt får dessutom antas vara förhållandevis få. Underlaget för att statistiskt bestämma värdeinverkan av havs- eller sjöutsikt i det enskilda fallet blir därför bristfälligt. Att få underlag för en klassindelning torde därför innebära värderingstekniska problem, som innebär att en klassindelning, enligt utredningen, är svår att genomföra.

Värdet av havs- eller sjöutsikt bör liksom för närvarande i första hand fångas upp genom värdeområdesindelningen. För en riktig bedömning i det enskilda fallet är det därför värdefullt om det framgår av riktvärdekartan för området huruvida riktvärdeangivelsen förutsätter sjöutsikt eller ej. Uppgift härom bör även tas in i taxeringsförslaget. Om normaltomen för området har havs- eller sjöutsikt har värdet av denna faktor redan beaktats och någon justering av riktvärdet på den enskilda fastigheten skall således inte ske. I annat fall bör enligt utredningens mening värdet av denna faktor fångas upp. Havs- eller sjöutsikt bör således beaktas genom att en justering av riktvärdet sker i de fall där denna värdefaktor inte beaktats. För att ta reda på om fastigheten har utsikt bör därför en fråga härom tas in i taxeringsförslaget.

Det kan givetvis vara svårt att avgöra när en havs- eller sjöutsikt skall anses vara av den karaktären att den bör föranleda justering av riktvärdet. Inte vilken obetydlig utsikt som helst bör föranleda sådan justering. Det bör således vara fråga om utsikt året om och utsikten skall föreligga från något av de rum som normalt används i byggnaden. I tveksamma fall bör någon justering av värdet inte göras.

Enligt utredningens mening bör havs- eller sjöutsikt således inte klassindelas utan en bedömning av hur utsikten påverkar riktvärdet bör göras genom justering av riktvärdet i varje enskilt fall.

### Ny beteckning på värdefaktorn speciell belägenhet

Belägenhetsfaktorn speciell belägenhet har i lagen (12 kap. 3 § FTL) definierats som tomtmarkens läge inom värdeområdet t.ex. vid strand. Beteckningen har emellertid vid tillämpningen kommit att omfatta endast läget vid en strand.

Med hänsyn till lägets betydelse för värdet vore det naturligtvis värdefullt att fånga upp ytterligare lägesfaktorer som kan tänkas påverka värdet både i höjande och sänkande riktning. Taxeringen blir naturligtvis mer rättvis och likvärdig om de faktorer som påverkar värdet kan rymmas inom riktvärdeangivelsen för området. På det sättet behöver fastighetsägaren inte heller själv begära att riktvärdet på fastigheten justeras. För att kunna använda en lägesfaktor vid värderingen måste emellertid denna vara så frekvent att dess påverkan kan bestämmas genom en statistisk bearbetning. Det är därför svårt att införa en lägesfaktor för exempelvis de allt vanligare ”sopstationerna”. Inte heller någon annan lägesfaktor har visat sig vara så frekvent att den bör ingå i riktvärdeangivelsen för vissa värdeområden.

Utredningen föreslår därför att beteckningen speciell belägenhet ändras till ett namn som motsvarar vad som egentligen avses, nämligen *närhet till strand*.

## 11.5 Markvärdet

Utredningen föreslår att tomtvärdetabellen även fortsättningsvis används för att fördela värdet mellan tomtmark och byggnad. Regleringen och tillämpningen av tabellen bör emellertid förbättras.

## 11.5.1 Inledning

### Bakgrund

För småhus-, hyreshus-, industri- och elproduktionsenheter skall enligt 5 kap. 7 § FTL delvärden bestämmas för byggnad och mark. Den grundläggande regeln i 5 kap. 2 § FTL om att basvärdet skall bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde gäller enligt 8 § första stycket i samma kapitel även för delvärdena.

Redan före införandet av FTL gällde att delvärden skall bestämmas till 75 procent av marknadsvärdet. Även Fastighetstaxeringskommittén (SOU 1979:32 s. 444 ff.) ansåg att varje delvärde borde bestämmas till 75 procent av marknadsvärdet med tillämpning av de grunder som anges i 5 kap. 2–5 §§ FTL. Kommittén uttalade vidare att summan av delvärdena liksom för närvarande bör utgöra taxeringsenhetens taxeringsvärde.

Konstruktionen med delvärden har i kommentar till FTL beskrivits enligt följande (Björne m.fl. 5 kap. 8 § , 5:65):

Teoretiskt innebär konstruktionen med delvärden att man delar upp totalvärdet på vissa delvärden. Vid den praktiska värderingen vid taxeringen och enligt lydelsen av 8 § byggs emellertid det totala basvärdet merendels upp genom en sammanläggning av de värden, delvärden, som bestämts för olika delar av den egendom som ingår i taxeringsenheten. Detta är en nödvändighet för den mera schablonartade värdering som måste utföras vid fastighetstaxering. Regeln i paragrafens första stycke får därför inte tolkas så att ett delvärde skall bestämmas som om taxeringsenheten bestod av endast den egendom som skall beaktas vid bestämmandet av delvärdet ifråga. Så har t.ex. i flera Regeringsrättsdomar belastningen av kulturhistoriskt värdefull bebyggelse med stora underhålls- och istandsättningskostnader ansetts böra medföra att taxeringsenhetens jordbruksvärde skall bestämmas lägre än vad som skulle ha varit fallet om sådan bebyggelse inte funnits (se t.ex. RÅ 80 1:46 I).

Det kan givetvis ifrågasättas om en uppdelning i delvärden är nödvändig, eller om man i stället skulle kunna åsätta taxeringsenheten ett värde som omfattade både mark och byggnad. I detta sammanhang kan man även ifrågasätta om kulturhistoriska byggnader, som för närvarande endast åsatts ett byggnadsvärde även bör åsättas ett tomtmarksvärde. Utredningen lämnar därför nedan en kort bakgrund till de bestämmelser som reglerar värderingen av dessa byggnader.

### 11.5.2 Kulturhistoriska byggnader

Till utredningen har framförts att taxeringen av K-märkta fastigheter lett till vissa problem eftersom fastigheterna endast åsätts ett byggnadsvärde, beräknat som summan av mark- och byggnadsvärde. Därigenom saknas även ett underlag för tomträttsavgälden.

Enligt 7 kap. 13 § FTL är byggnadsvärdet för en byggnad, som har förklarats för byggnadsminne sammanlagda värdet av byggnaden och tillhörande tomt. Samma skall gälla en byggnad som avses i 3 kap. 12 § plan- och bygglagen för vilken rivningsförbud eller skyddsbestämmelser har meddelats. För mark till sådan taxeringsenhet bestäms således inte något värde. Det innebar enligt tidigare gällande rätt att förmögenhetsskatt erlades för markvärdet på fastigheter som innehades med tomträtt. I samband med att en ny förmögenhetsskattelagstiftning (SFS 1997:323) infördes löstes emellertid detta problem. Av 10 § denna lag framgår att om taxeringsvärdet innefattar både värdet av byggnaden och tillhörande tomt enligt 7 kap. 13 FTL avräknas den del av värdet som avser tomten.

RSV har gjort följande uttalande om bl.a. byggnader som förklarats vara byggnadsminnen (Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 67):

För taxeringsenhet med byggnad som utgör byggnadsminne skall särskilt markvärde inte bestämmas utan byggnadsvärdet skall utgöra värdet av hela taxeringsenheten. Har byggnadsvärde inledningsvis beräknats på samma sätt som om byggnaden inte var ett byggnadsminne, måste det beräknade värdet korrigeras genom att dels värdet av marken skall läggas till, dels hänsyn skall tas till inverkan av byggnadsminnesförklaringen. Byggnadsminnesförklaring liksom K-, Q- eller q-märkning kan påverka marknadsvärdet både i höjande och sänkande riktning. En justering nedåt på grund av höga framtida underhållskostnader och eftersatt underhåll aktualiseras för samtliga byggnadstyper. För större byggnader, t.ex. många hyreshus och slott, kan det bli aktuellt att justera värdet även med hänsyn till osedvanligt höga driftskostnader.

Den ursprungliga lydelsen av 7 kap. 13 § första stycket andra meningen FTL avsåg byggnader som vid fastställande av stadsplan har angetts ha sådant värde ur historisk eller kulturhistorisk synpunkt att de bör bevaras. Bestämmelsen infördes på förslag av Fastighetstaxeringskommittén (SOU 1979:32 s. 515–519). Om värderingen av den kulturhistoriskt värdefulla bebyggelsen anförde kommittén följande. Till grund för det totala taxeringsvärdet bör ligga taxeringsenhetens marknadsvärde med beaktande av de eventuella inskränkningar i möjligheten att använda fastigheten som den kulturhistoriskt värdefulla bebyggelsen kan

föranleda. Det är inte helt självklart att en K-, Q- eller q-märkning alltid medför en sänkning av berörda fastigheters värden. I vissa fall kan nämligen förekomsten av en kulturhistorisk bebyggelse uppfattas som en tillgång för fastigheten. Som tidigare nämnts bör man utgå från att den kulturhistoriskt värdefulla bebyggelsen kommer att bestå under överskådlig tid. Någon ny bebyggelse på taxeringsenheten är således inte att räkna med. Då markvärdet normalt bör avse markens värde vid nybyggnad, framstår en uppdelning av taxeringsvärdet i markvärde och byggnadsvärde såsom meningslös. Kommittén föreslår därför att markvärdet bestäms till noll. Taxeringsenhetens totalvärde kommer således att utgöras av dess byggnadsvärde, bestämt med utgångspunkt i tillämpliga riktvärden för mark och byggnad. Byggnadsvärdet bör därefter reduceras med hänsyn till byggnadens förutsatta oändliga livslängd och med hänsyn till de högre underhållskostnader som normalt är att räkna med för byggnader av denna typ. En justering av värdet på grund av höga underhållskostnader bör således utgöra huvudregel.

Kommittén anförde vidare att det får förutsättas att RSV utfärdar närmare regler för värderingen i detta hänseende. Som exempel på hur värderingen bör gå till uttalade kommittén följande. Vid sådan värdering bör först taxeringsenhetens totalvärde bestämmas genom att det markvärde som gäller för tomter utan kulturhistoriska byggnader avläses på riktvärdekartan. Vidare tas det riktvärde för byggnader fram som anvisas i tillämplig tabell. Summan av markvärdet och byggnadsvärdet justeras därefter i enlighet med de särskilda regler som får meddelas i fråga om taxeringsenheter med kulturhistoriskt värdefull bebyggelse och med hänsyn till de speciella förutsättningar som gäller för taxeringsenheten i fråga. Det sålunda erhållna totalvärdet bör utgöra byggnadsvärde och markvärdet bör utföras med noll.

### 11.5.3 Värdering av tomtmark

#### **Inledning**

För värdering av tomtmark gäller således de grundläggande bestämmelserna i 5 kap. FTL. Marknadsvärdet för tomtmark bestäms i första hand med ledning av försäljningar av obebyggd tomtmark på orten. Detta hänger samman med att markvärdet enligt grundläggande värderingsregler i FTL skall bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd. Byggnadsvärdet är därvid det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Om det finns ett godtagbart antal försäljningar av såväl bebyggda som obebyggda tomter fungerar systemet väl. Den begränsade tillgången på ortsprismaterial har



emellertid medfört att det varit nödvändigt att vid värdering av såväl bebyggda som obebyggda tomter hämta ledning från prissättningen av obebyggda tomter inom områden där småhustomter fortfarande säljs.

Inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 befarades att tillgången till ortsprismaterial skulle minska ytterligare. Orsaken härtill var bl.a. ändrade bostadsfinansieringsregler från den 1 januari 1993 och nedgången i produktionen av permanent- och fritidshus som en följd av lågkonjunkturen. Detta ledde till att värderingsförfarandet behövde kompletteras. Utredningen om förenklad fastighetstaxering har därför föreslagit en förenklad modell för värdering av tomtmark när ortsprismaterialet vad avser obebyggd tomtmark inte ger tillräcklig ledning (SOU 1994:62 s. 149 f.).

Förslaget godtogs och i enlighet med utredningens förslag gjordes en ändring i 5 kap. 8 § FTL som innebär att det klart framgår att en alternativ beräkningsgrund för markvärdet är tillåten (prop. 1994/95:53 s. 86). De nya reglerna för att värdera tomtmark infördes vid 1996 års allmänna fastighetstaxering. I propositionen framhålls att modellen bör utvärderas efter taxeringen.

### **Riktvärde/riktvärdeangivelser**

I 12 kap. FTL definieras riktvärdet för tomtmark. Utgångspunkten skall därmed vara det genomsnittliga värde inom området som gäller för mark som omedelbart kan bebyggas (se 12 kap. 2 § FTL). Bestämmelsen innebär att markvärdet för en bebyggd fastighet skall bestämmas till värdet av fastigheten i obebyggt skick och med förutsättningen att fastigheten omgäende kan bebyggas. Detta är också skälet till att köp av obebyggd tomtmark används för att bestämma värdet på normaltomten i området.

De värdefaktorer som enligt 12 kap. 3 § FTL skall användas vid värderingen av tomtmark är storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden och typ av bebyggelse samt läget i området. Värdefaktorerna är klassindelade utom vad avser storlek. När det gäller värdefaktorn storlek påverkar varje kvadratmeter värdet på tomten. För värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden skall inte någon klass anges, eftersom normaltomten alltid skall tillhöra klass 1 (självständig fastighet).

För varje värdeområde tar man vid förberedelsearbetet fram en *normaltomt* som ges för värdeområdet genomsnittliga riktvärdeangivelser. I 1 kap. 3 § FTF definieras vad som avses med en normaltomt. Normaltomten skall återspegla de egenskaper som är vanliga för tomterna inom värdeområdet. Normaltomten utgör därför en lämplig

utgångspunkt för värderingen. Egenskaperna hos normaltomten varierar vanligtvis från värdeområde till värdeområde. På riktvärdekarta S skall för varje värdeområde för tomtmark anges värdet genom olika riktvärdeangivelser för en normaltomt men även förutsättningar för hur riktvärdet skall bestämmas för värderingsenheter tomtmark som avviker från normaltomten. Regler för hur en sådan korrigering skall ske återfinns i riktvärdeangivelsen till riktvärdekarta S. Riktvärdeangivelsen skall avse en normaltomt som utgör en självständig fastighet.

För en normaltomt skall **riktvärdeangivelsen** innehålla uppgift om

1. normaltomtens storlek i kvadratmeter,
2. normaltomtens riktvärde i kronor,
3. korrigeringsbelopp vid avvikelse från normaltomtens storlek i kronor per kvadratmeter,
4. belägenhetsfaktorer för värderelationer mellan de tre belägenhetsklasserna strand, strandnära och ej strand eller strandnära
5. VA-klass för normaltomten och
6. korrigeringsbelopp i kronor per klass vid avvikelse från normaltomtens VA-klass

Riktvärdeangivelsen för en normaltomt kan se ut på följande sätt.

FKR	800	100000/30
-----		
B 1,5/1,2/1,0	VA 1/8 000	

F, K, R anger att riktvärdeangivelsen avser värderingsenheter för tomtmark till friliggande småhus (F), kedjehus (K) samt radhus (R).

800	Anger normaltomtens storlek i kvadratmeter.
100 000	Anger värdet i kronor för normaltomten.
30	Anger det belopp i kr/ m <sup>2</sup> med vilket man skall öka eller minska värdet då en värderingsenhet är större eller mindre än. Korrigering av värdet för storlek sker dock nedåt endast till halva normaltomtens storlek och uppåt endast till dubbla storleken.
B	Anger belägenhetsfaktorer för belägenhetsklass 1, 2 och 3 att multiplicera värderingsenhetens värde med. I detta exempel kan man således utläsa att normalomten tillhör belägenhetsklass 3.
VA 1	Anger att normaltomten tillhör VA-klass 1.
8 000	Anger skillnaden i värde mellan två närliggande VA-klasser. Skillnaden mellan VA 1 och VA 6 är lika med fem korrigeringsbelopp.

Riktvärdeangivelsen skall under förberedelsearbetet således tas fram beroende på vilken typ av bebyggelse det är fråga om. Det innebär att det kan finnas olika normaltomter i värdeområdet beroende på vilken bebyggelse som avses.

Riktvärdeangivelsen för normaltomten får för småhus endast anges till följande värden. Om värdet inte överstiger 500 000 kr är värdet 5, 10, 15, 20, 30, 40, 50, 60, 70, 80, 90, 100, 120, 140, 160, 180, 200, 225, 250, 275, 300, 350, 400, 450, 500. Om värdet överstiger 500 000 kr anges värdet i hela 50 000-tal kr (1 kap. 35 a § FTF).

I särskilda fall kan riktvärdeangivelsen för tomtmarken i stället beräknas med utgångspunkt från tomtmarkens värde per kvadratmeter. De värdefaktorer som ingår i riktvärdeangivelsen är typ av bebyggelse, storlek, vatten och avlopp, speciell belägenhet samt fastighetsrättsliga förhållanden. Speciell belägenhet och fastighetsrättsliga förhållanden har beskrivits i annat sammanhang (se avsnitt 11.4 och kap. 14). De övriga kan beskrivas enligt följande:

### Typ av bebyggelse

Värdefaktorn typ av bebyggelse skall indelas i klasserna tomtmark för friliggande hus (F), för kedjehus m.m. (K) och för radhus (R).

Med friliggande hus avses ett småhus som inte är sammanbyggt med annat småhus. Med kedjehus m.m. avses ett småhus som inte utgör friliggande hus eller radhus. Med radhus avses varje småhus i en rad om minst tre hus vars bostadsdelar är sammanbyggda direkt med varandra.

### Storlek

För att bestämma normaltomtens storlek undersöker man vid förberedelsearbetet genom analys av ortsprismaterialet hur stora tomterna är i genomsnitt. Detta arbete utförs även med hjälp av registerkartor och fastighetsregistret. Därefter bestämmer man normaltomtens storlek och värde samt korrigeringsbelopp (kr/ m<sup>2</sup>).

Vid beräkning av tomtmarkens riktvärde med utgångspunkt från en normaltomt tas hänsyn till storleken genom att värdet av normaltomten genom korrigering ökas eller minskas då värderingsenheten är större respektive mindre än normaltomten.

### Vatten och avlopp

För normaltomten skall även anges på vilket sätt tomten har tillgång till drickbart vatten och avlopp samt om vatten finns året runt. Normaltomten skall ges en VA-klass. Utgångspunkt för att beräkna värdet av vatten och avlopp är kostnaden för anslutning och hur mycket kostnaden för anslutningen slår igenom på marknadsvärdet. Normaltomten ges ett värde som skall visa hur mycket aktuell VA-klass påverkar värdet på tomten.

Värdefaktorn vatten och avlopp har delats in i sex klasser beroende på om tomten har kommunalt eller enskilt vatten. Ett korrigeringsbelopp bestäms så att det svarar mot en femtedel av värdeskillnaden mellan klasserna VA 1 och VA 6. Om kostnaden för anslutning uppgår till 75 000 kr uppgår kostnaden i förhållande till basvärdet till 56 000 kr. En femtedel av kostnaden uppgår till 10 000 kr, vilket utgör korrigeringsbeloppet. Beloppet anges i hela 2 000-tal.

Om normaltomten för ett värdeområde tillhör klass 2 och den tomt som skall taxeras tillhör klass 4 skall värdet således minskas med två korrigeringsbelopp.

### Beräkning av riktvärde för tomtmark

Har värderingsenheten de egenskaper som krävs för en normaltomt utgör det värde som angetts för normaltomten det totala riktvärdet för enheten. Om värderingsenheten avviker i fråga om storlek, belägenhet, VA eller fastighetsrättsliga förhållanden från normaltomten skall korrigeringar göras av normaltomtens värde. Beräkningen kan ske enligt följande:

1. På riktvärdekartan läser man i riktvärdeangivelsen värdet av normaltomten för aktuell bebyggelsestyp.
2. Korrigering sker för avvikelse i storlek med angivet värde per kvadratmeter.
3. Korrigering sker för speciell belägenhet med angiven belägenhetsfaktor.
4. Korrigering sker för avvikelse från angiven VA-klass.
5. Korrigering sker med hänsyn till fastighetsrättsliga förhållanden.

I 1 kap. 35 c § FTF anges hur riktvärdena för värderingsenheter som omfattar tomtmark för småhus som avviker från normaltomten bestäms och redovisas enligt följande formel:

$$R_v = R_n + M \times (A_v - A_n) \times B + V \times (K_n - K_v) \times F$$

**R<sub>n</sub>** = värdet för normaltomten,

**M** = korrektionsbelopp för avvikande storlek i kronor per kvadratmeter,

**A<sub>v</sub>** = värderingsenhetens storlek, dock lägst 0,5 x A<sub>n</sub> och högst 2 x A<sub>n</sub>,

**A<sub>n</sub>** = normaltomtens storlek,

**B** = belägenhetsfaktorn för den belägenhetsklass, som värderingsenheten tillhör,

**V** = korrektionsbelopp i kronor för en avvikande VA-klass,

**K<sub>n</sub>** = normaltomtens VA-klass,

**K<sub>v</sub>** = värderingsenhetens VA-klass och

**F** = nedräkningsfaktorn för den klass av fastighetsrättsliga förhållanden som värderingsenheten tillhör.

Korrektionsbeloppet M skall anges i hela femtal kronor per kvadratmeter. Korrektionsbeloppet V skall anges i hela 2 000-tal kronor. Beräkningen skall ske i den ordning som formeln anger. Efter varje multiplikation avrundas produkten nedåt till helt tusental kronor.

## 11.5.4 Tomtvärdetabell

### **Inledning**

Värdet av tomtmark till småhus tas vid fastighetstaxeringen i första hand fram med ledning av värdet av obebyggd tomtmark. Vidare skall riktvärdeangivelsen för normaltomten i detta fall bestämmas med hjälp av ortsprismetoden. Finns en klar prislivå för byggklara tomter läggs således denna till grund för att bestämma riktvärdeangivelsen. Ortsprismetoden kommer således i detta fall att tillämpas för att bestämma basvärdenivåerna för såväl obebyggd tomtmark som för bebyggda småhusenheter. I vissa värdeområden är emellertid ortsprisstatistiken otillräcklig. Försäljningar av obebyggd tomtmark i områden som är i stort sett färdigbyggda sker mycket sällan. Detta har inneburit att man tidigare varit tvungen att hämta ledning beträffande prissättningen för såväl bebyggd som obebyggd tomtmark från andra värdeområden än det aktuella området. Vidare har priser för obebyggd mark bearbetats och justerats innan de har kunnat ingå i det ortsprismaterial som kan läggas till grund för värderingen av främst bebyggd tomtmark. Denna metod har emellertid inneburit svårigheter att fördela basvärdet mellan mark och byggnad. Vidare ledde tillämpningen till skillnader i fördelningen mellan olika delar av landet.

För att få fram likformiga relationer över hela landet mellan mark och byggnad har därför inför den allmänna fastighetstaxeringen 1996 en schematisk värderingsgrund införts för att bestämma normaltomtens värde när ortsprisstatistiken är otillräcklig. Förslag till en sådan värdering av tomtmarken lades fram i prop. 1994/95:53 s. 86 och 87 efter förslag av Utredningen om förenklad fastighetstaxering i betänkandet *Rationaliserad fastighetstaxering*, del 1 (SOU 1994:62).

Utredningens modell ser ut enligt följande. Liksom tidigare kartläggs värderationerna mellan normaltomten och normaltomten bebyggd med normhuset. De få köp av obebyggd tomtmark som finns används till att uppskatta relationen. För obebyggd tomtmark som avviker från normaltomtens klassificeringsdata kommer köpeskillningarna att räknas om för att därefter avse normaltomtens marknadsvärde. Denna procedur upprepas för samtliga köp av obebyggd tomtmark. De statistiska beräkningarna kommer att visa en kurva som anger förhållandet mellan normaltomtens genomsnittliga värde och värdet av en tomt bebyggd med normhuset (s. 149). Det går sedan att använda funktionen för att bestämma tomtmarksvärdena för normaltomten i områden där inga köp av tomtmark har skett.

Bestämmelser om tomtvärdetabellen finns förutom i 5 kap. 8 § FTL i 1 kap. 3 § och 35 b § FTF. Vidare finns bestämmelser om tabellen i

RSV:s föreskrifter (RSFS 1994:19). RSV har bl.a. föreskrivit att LMV skall upprätta en tomtvärdeatabell. Tabellen bygger på en *normtomt*. Tabellen skall utvisa normtomtens basvärde vid skilda basvärdenivåer för en taxeringsenhet som omfattar ett normhus och en normtomt. I 1 kap. 35 b § FTF regleras vad som avses med en normtomt.

### Tomtvärdeatabellens uppbyggnad

Tomtvärdeatabellen bygger på olika förutsättningar nämligen *att* kostnaden för markanläggningar och det tekniska nuvärdet av småhuset på tomten slår igenom på markvärdet respektive byggnadsvärdet med samma procentsats i det fall marknadsvärdet för normtomt och normhus är lika med eller understiger summan av värdet för obebyggd normtomt, kostnaden för markanläggningar och det tekniska nuvärdet för normhuset, och

*att* i de fall marknadsvärdet överstiger denna summa, det överskjutande beloppet fördelar sig lika mellan markvärdet och byggnadsvärdet (se RSV:s promemoria 1995-01-27, 625-95/22).

Tomtvärdeatabellen gäller för hela riket och anger basvärdenivåer för bebyggda småhusenheter. Tabellen upptar endast kolumner för friliggande bebyggelse och radhusbebyggelse. Basvärdenivåer för kedjehus har således inte angetts. Basvärdet för normtomten för kedjehus bestäms till ett belopp som ligger mellan de basvärden som i tabellen kan avläsas för normtomten för friliggande småhus och radhus.

I tomtvärdeatabellen redovisas i kolumn 1 och 4 basvärdenivåerna för bebyggda småhusenheter. Denna uttrycks genom basvärdet av en taxeringsenhet som omfattar ett normhus och en normtomt. I kolumn 1 är det fråga om en normtomt för friliggande småhus och i kolumn 4 en normtomt för radhus. Kolumn 2 och 5 upptar basvärdenivåerna för tomtmark avseende friliggande småhus respektive radhus. Värdenivåerna anges genom basvärdet för respektive normtomt.

Kolumnerna 3 och 6 redovisar basvärdenivåerna för normhuset vid friliggande småhusbebyggelse respektive radhusbebyggelse. Värdenivåerna anges genom en S-nivåfaktor, som uttrycker basvärdet för ett normhus i 100 000-tal kr.

Med **normhus** i kolumn 1 och 4 avses ett småhus med klassindelingsdata enligt 8 kap. 2 § FTL, dvs. ett småhus med värdeår 1979 som är av normal storlek och standard samt är det enda huset på en tomt som utgör en självständig fastighet (19 § RSFS 1994:13).

Med **normtomt** för friliggande småhus i kolumn 2 förstås en tomt, som omfattar 1 000 m<sup>2</sup> tomtmark, tillhör VA-klass 1 och belägenhetsklass "ej strand" samt har en normal trädgårdsanläggning. Normtomten

för radhus och kedjehus omfattar 300 m<sup>2</sup> respektive 500 m<sup>2</sup> (1 kap. 35 b § FTF).

### **Beräkning av riktvärdeangivelse med stöd av tomtvärdetabell**

Normaltomtens värde i ett värdeområde med få eller inga köp av obebyggd tomtmark bestäms således genom tillämpning av tomtvärde-tabellen. Som ovan nämnts har normtomten vissa egenskaper. *Avviker normaltomten i värdeområdet från normtomten skall värdet på normtomten justeras.* Författningsbestämmelser för hur denna justering skall göras saknas. I normalfallet använder man sig emellertid av normtomtens värde. Beräkningen kan beskrivas på följande sätt.

1. Basvärdenivån i värdeområdet för bebyggda småhusenheter skall bestämmas. Basvärdet bestäms genom en bearbetning av köpeskillingsstatistik för bebyggda småhusenheter.
2. Därefter kan man i tomtvärdetabellen avläsa normtomtens basvärde respektive S-nivåfaktorn.
3. Köpeskillingarna korrigeras vid köp av obebyggd tomtmark för skillnader mellan tomtmark och normtomten. Korrektionsbeloppen skall bestämmas med beaktande av kostnader för nödvändiga investeringar i markanläggningar och sådana kostnaders genomslagskraft på priset.
4. Det bestäms om köpen eller investeringskostnaderna motiverar en jämkning med ett steg i värdeserien av det basvärde som bestämts för normtomten enligt tomtvärdetabellen.
5. Riktvärdet för normaltomten bestäms genom att göra justeringar av normtomtens basvärde för storlek, VA-klass och speciella belägenhet.

*Riktvärdet för normtomten kan jämkas* om ett mindre antal köp av obebyggda tomter tyder på en annan prisnivå för byggklara tomter än den som anges för normtomten i tomtvärdetabellen. Jämkningsen bör omfatta ett steg i värdeserien. Normtomtens värde kan även jämkas om exploaterings- och tomtkostnader i värdeområdet är normalt höga eller låga. I RSV:s promemoria har angetts vad som avses med normala kostnader.

Om basvärdet för normtomten jämkas måste S-nivåfaktorn jämkas åt motsatt håll för att den i tomtvärdetabellen angivna basvärdenivån för bebyggda småhusenheter skall bibehållas.



De maskinellt framtagna värdena för tomtmark och småhus kontrolleras i samband med provvärderingen. Om det framkommer vid provvärderingen att basvärdenivån inom ett värdeområde preliminärt beräknats till ett för högt eller lågt belopp bör riktvärdena för tomtmark och småhus justeras till en korrekt nivå med tillämpning av värdeserien.

Riktvärdeangivelsen för *normaltomten* inom ett värdeområde bestäms således med ledning av basvärdet för *normtomten*. Basvärdet för normhuset utgör skillnaden mellan basvärdet för bebyggda småhusenheter (basvärdet av normhus och normtomt) och basvärdet av normtomten. Därigenom får man fram en S-nivåfaktor som anger taxeringsvärdet i 100 000-tal kr för ett normhus. Nivåfaktorn anger skilda värdenivåer för småhus i förhållande till normhuset. Det är således fördelningen mellan värdet på tomten och S-nivåfaktorn för småhuset som bestäms med hjälp av tomtvärdetabellen.

**Sammanfattningsvis** visar den ovan gjorda beskrivningen av tomtvärdetabellen således att tabellvärdena bör frångås i två fall. Normtomtens värde skall **justeras** om normaltomten inte överensstämmer med normtomten. Vidare bör det värde som normtomten får enligt tabellen **jämkas** i vissa angivna fall.

### **Justering för säregna förhållanden**

Det riktvärde som bestämts för tomtmark i värdeområdet kanske inte fångar upp vissa av de egenskaper som den enskilda fastigheten har. Det kan vara egenskaper som påverkar taxeringsenhetens marknadsvärde. I dessa fall kan det riktvärde som räknats fram justeras vid taxeringen, s.k. justering för säregna förhållanden. Utredningen behandlar justering för säregna förhållanden i kap. 16.

## 11.5.5 Överväganden

### **Inledning**

Värderingen av tomtmark har kritiserats på den grunden att tomtens storlek beaktas alltför lite vid bedömningen av marknadsvärde. Det avgörande för värdet är dock byggrätten. Villaägarna har även påpekat att storleksfaktorn medför tröskeeffekter och att tomtvärdena således bör differentieras mer efter tomternas storlek. Till utredningen har även framförts att det borde regleras hur stor en normaltomt minst bör vara. Detta är föranlett av att det t.ex. i kustområden i Västra Götalands län finns normaltomter som har bestämts till 100 kvadratmeter. När det gäller tomtvärdetabellen har gjorts gällande att tabellen är felaktigt utformad. Innebörden i kritiken är att tomten blir inte mer värd för att man bygger ett dyrare hus på den.

Markvärdet för bebyggd fastighet skall enligt bestämmelser i FTL alltid bestämmas utifrån förutsättningen att tomtmarken är omedelbart bebyggbar. Vid fastighetstaxeringen förutsätts emellertid även att storleken har betydelse för marknadsvärdet. Det kan givetvis ifrågasättas om en liten tomt har ett kvadratmeterpris som kan relateras till normaltomtens kvadratmeterpris. Detta har emellertid beaktats genom att värdet på den enskilda tomten justeras i förhållande till normaltomten. Enligt gällande bestämmelser görs en korrigerig av värdet nedåt till halva normaltomtens storlek och uppåt till dubbla storleken. Därmed har inverkan av tomtstorleken begränsats vid värderingen. Det kan diskuteras om justeringen skall sträcka sig ännu längre än till halva tomtstorleken men utredningen har inte funnit tillräckligt starka skäl att föreslå detta.

För att bestämma normaltomtens storlek undersöker man som tidigare berörts genom analys av ortsprismaterialet hur stora tomterna i värdeområdet är i genomsnitt. Om normaltomten är 100 kvadratmeter bör således en sådan tomt ligga till grund för beräkning av marknadsvärdet för att uppnå ett värde som överensstämmer med marknadsvärdet.

Vidare bör det lägre värde som en skafttomt kan tänkas ha beaktas. Det kan ske genom en justering för säregna förhållanden eller att vid beräkning av tomtens storlek räknas bort den del som utgör "skaftet".

### **Uppdelning i delvärden**

Vid taxeringen av småhusenheter skall ett basvärde tas fram för den totala enheten bestående av tomtmark och byggnad. Detta görs i den nuvarande värderingsmodellen på så sätt att delvärden tas fram för

tomtmarken respektive byggnaden. Tillsammans utgör delvärdena det samlade värdet för taxeringsenheten, eller basvärdet. För att få fram delvärdena krävs emellertid att det finns tillgång till köp av obebyggd tomtmark. Det statistiska materialet består emellertid i huvudsak av köpeskillingen avseende bebyggda taxeringsenheter, vilket gör att de värden som man får fram skall delas upp. Även denna uppdelning måste göras med utgångspunkt från köp av obebyggd mark. Uppdelningen i värden försvåras således avsevärt av att det saknas underlag för en sådan uppdelning. Ett alternativ till att bestämma delvärden är därför att bestämma ett gemensamt värde för byggnad och tomtmark som därmed utgör enhetens basvärde. Detta förutsätter emellertid att det inte finns behov av att bestämma delvärden.

Utredningen har i annat sammanhang redogjort för vad taxeringsvärdena används till (se kap. 2). Denna genomgång visar att taxeringsvärdena används i en rad olika sammanhang. Det finns således ett behov av att ta fram ett värde även för obebyggda fastigheter. I vissa fall finns det även behov av att kunna dela värdena på bebyggda fastigheter. I detta sammanhang kan nämnas fastigheter som är upplåtna med tomträtt. För att disponera fastigheten utgår en avgäld. Bestämmelser om tomträtt finns i 13 kap. jordabalken men i lagen har inte reglerats på vilket underlag avgälden skall beräknas. Enligt den praxis som utvecklats används emellertid i stor utsträckning taxeringsvärdet för tomtmark som underlag för beräkning av avgälden. I ett lagförslag som utarbetats efter förslag av 1988 års tomträttsutredning (SOU 1990:23) föreslås även att avgälden för småhusfastigheter skall beräknas på det senast fastställda taxeringsvärdet för mark. Regeringen har emellertid beslutat att för närvarande inte lägga fram förslaget. Även för strandfastigheter har uppdelningen stor betydelse eftersom belägenhetsfaktorn beräknas på värdet för tomtmark. Det finns således ett behov av att ta fram värden för både mark och byggnad. Enligt utredningens mening bör således även i fortsättningen delvärden bestämmas vid fastighetstaxeringen.

### **Kulturhistoriska byggnader**

När det gäller de kulturhistoriska byggnaderna åsätts dessa som ovan redogjorts för endast ett byggnadsvärde. Därmed uppkommer frågan om delvärden skall bestämmas även för kulturhistoriska byggnader. Markvärdet för en bebyggd fastighet skall, enligt bestämmelser i 12 kap. 2 § FTL, bestämmas till värdet av fastigheten i obebyggt skick och med förutsättningen att fastigheten omgäende kan bebyggas. Detta är således skälet till att något värde inte bestäms för tomtmark som är bebyggd

med kulturhistoriska byggnader. Denna tomtmark är ju inte avsedd för nybyggnation. Fastighetstaxeringskommittén ansåg därför en uppdelning av taxeringsvärdet i markvärde och byggnadsvärde som meningslös (SOU 1979:32 s. 515 ff.). En bestämmelse härom togs in 7 kap. 13 FTL.

En ändring av sistnämnda bestämmelse skulle således vara föranledd av behovet av att ha ett markvärde. I olika sammanhang kan ett behov av markvärde föreligga även för de fastigheter som är bebyggda med K-märkta byggnader. Ett sådant behov kan exempelvis föreligga i samband med att fastigheten belånas. För att undvika att ägare till dessa byggnader får betala förmögenhetsskatt på marken har dessutom vid förmögenhetsbeskattningen (se 10 § lagen om statlig förmögenhetsskatt) införts en bestämmelse som innebär att den del av det beräknade basvärdet som avser tomten avräknas. Vid fastighetstaxeringen räknas visserligen fram ett markvärde. Värderingen av den tomtmark som avräknas kan emellertid sägas ligga utanför den värdering av marken som sker enligt FTL.

Det föreligger således ett behov att fördela totalvärdet för dessa fastigheter på ett mark- och ett byggnadsvärde. Enligt utredningens mening bör därför ett värde för marken bestämmas vid fastighetstaxeringen. Utredningen föreslår att markvärdet bestäms som om nybyggnadsrätt föreligger. Därigenom kan markvärdet bestämmas på samma sätt som värdet för övrig tomtmark i värdeområdet bestäms. Så sker för övrigt redan i dag.

### **Hur skall delvärden bäst tas fram?**

Det grundläggande problemet vid värdering av tomtmark är således den begränsade tillgången på köp av obebyggd mark. Inför 1996 års allmänna fastighetstaxering förelåg 2 500 köp av obebyggd tomtmark i hela landet. Tillgången till köp av bebyggda taxeringsenheter är emellertid mycket god. För att kunna dela upp totalvärdet skapades därför en tomtvärdetabell. Tomtvärdetabellen är upprättad med stöd av bl.a. köp av obebyggd tomtmark. Denna omständighet gör ju att även tomtvärdetabellen grundar sig på ett material som är begränsat.

Eftersom tillgången till köp av obebyggd mark är begränsad används dessutom tomtvärdetabellen i mycket stor utsträckning. Uppdelningen av basvärdet saknar emellertid många gånger betydelse. Exempelvis beräknas fastighetsskatten i allmänhet på värdet på hela taxeringsenheten. Vid beräkning av tomträttsavgälden däremot används, som ovan nämnts markvärdet, vilket innebär att uppdelningen av det totala värdet i detta fall har stor ekonomisk betydelse.

Tomtvärdetabellen skapas genom att köp av obebyggd tomtmark bearbetas för att uppskatta relationen mellan tomtmark och byggnad. Värdet på tomtmark varierar emellertid mycket mellan attraktiva och mindre attraktiva områden. Det innebär att även relationen mellan byggnad och mark är mycket olika. Detta beaktas dock när tomtvärdetabellen konstrueras genom att köp av obebyggd tomtmark från hela landet ingår. Köpeskillningarna justeras i den mån köpen avser obebyggd mark där VA-anslutning eller väg till fastigheten saknas. Materialet ligger sedan till grund för att skapa en tabell som visar en genomsnittlig prisnivå och en relation mellan tomtmark och byggnad i hela landet. Det ligger i sakens natur att tabellen är i hög grad schabloniserad.

Basvärdenivån i området tas fram med stöd av ortsprisstatistik för bebyggda småhusenheter. I områden med få köp används således tomtvärdetabellen för att få fram värdet på tomten respektive byggnaden. Vid användning av tomtvärdetabellen är det viktigt att komma ihåg att denna utgår från en *normtomt* och ett *normhus*. Normtomten har tillgång till kommunalt vatten året om och kommunalt wc-avlopp, har normal trädgårdsanläggning och ej är belägen vid eller nära strand. Normtomten för ett friliggande småhus omfattar 1 000 kvadratmeter (se 1 kap. 35 b § FTF). Normhuset skall enligt RSV:s föreskrifter utgöras av ett friliggande småhus, som är uppfört år 1979, av normal storlek och standard, samt är det enda huset som utgör självständig fastighet. Någon närmare reglering av normhuset finns inte. I RSV:s promemoria angående värdering av tomtmark (1995-01-27, 625-95/22) har däremot angetts att normhusets värdearea skall vara 125 kvadratmeter och ha 30 - 31 standardpoäng.

Vid tillämpning av tabellen utgår man från det basvärde som man har fått fram på normalhuset i värdeområdet. Uppgår exempelvis basvärdet för taxeringsenheten i området till 500 000 kr utgör värdet på normtomten enligt tabellen 120 000 kr och på normhuset därmed 380 000 kr. Detta förutsätter emellertid att normaltomten i området är 1 000 kvadratmeter. Om normaltomten är 3 000 kvadratmeter skall basvärdet för normtomten justeras. Hur justering av normtomtens värde skall göras regleras emellertid inte i förordningen eller i RSV:s föreskrifter och rekommendationer. Justering görs emellertid enligt praxis med tillämpning av reglerna för justering i taxeringsmodellen. Justering av normtomtens värde leder givetvis till att även normhuset justeras, vilket i sin tur medför en annan relation mellan mark- och byggnadsvärdet. Normtomtens värde kan även som ovan berörts i vissa fall jämkas exempelvis om exploateringskostnader och tomtkostnader i värdeområdet är onormalt höga eller låga.

Det främsta skälet till att skapa en tomtvärdetabell var och är att öka likformigheten i värderingen och att i ökad utsträckning samordna förhållandet mellan markvärdets respektive byggnadsvärdets andel av totalvärdet vid en och samma totalvärdesnivå. Tabellen är således uppbyggd på det sättet att för en viss given nivå på totalvärdet anges markvärdets storlek direkt. Markvärdets andel av totalvärdet varierar dock med totalvärdets storlek och ökar i princip med ökat totalvärde.

Tomtvärdetabellen används således när riktvärdet för tomtmark inte kan bestämmas med ledning av de köp som finns att tillgå. Hur många köp som behövs för att utesluta användning av tabellen har inte angetts. De köp som finns kan även användas för att jämkna det normtomtsvärde som framgår av tabellen. Om värdet på normaltomten avviker från normaltomten kan nämligen det värde man får fram behöva jämkas för att bättre passa ett förväntat värde på normaltomten. I vilka fall en sådan jämkning av normvärdet skall göras är inte reglerat.

Vid bestämning av riktvärdeangivelsen i värdeområdet används därför förutom tomtvärdetabellerna den värderingstekniska kunskap som finns att tillgå. Det är således ofta en samlad bedömning som ligger till grund för riktvärdeangivelsen. Det kan därför vara svårt att i efterhand veta vad som ligger till grund för bedömningen och det är då naturligtvis viktigt att denna bedömning dokumenteras. RSV har även angett att om normaltomtens värde tagits fram med ledning av tomtvärdetabellen skall det framgå av det underlagsmaterial som finns tillgängligt hos skattemyndigheten. För att göra fastighetsägarna uppmärksamma på att värdet tagits fram med hjälp av tomtvärdetabellen borde detta, enligt utredningens mening, även framgå av riktvärdekartan eller i den eller de förteckningar som hör till denna för värdeområdet.

När riktvärdeangivelsen för tomtmark bestämts för värdeområdet är det viktigt att även värderingen av tomtmark på den enskilda fastigheten förfinas. Vid tillämpningen är det därför viktigt att faktorer som påverkar marknadsvärdet beaktas. Detta kan ske vid förberedelsearbetet genom att förutsättningarna för riktvärdeangivelsen anges i den mån det är viktigt för att få fram bra värden. Därmed förbättras arbetet vid taxeringen genom att underlag för justeringar av riktvärdet klart angetts. Denna fråga har utredningen behandlat mer ingående i kapitlet rörande värdeområdesindelningen (se kap. 9). När det gäller strandfastigheter har utredningen även föreslagit en rad förbättringar för att förfina värderingen genom att fånga upp faktorer som påverkar attraktiviteten och därmed även marknadsvärdet (se avsnitt 11.4).

## Slutsatser

Även fortsättningsvis bör vid värderingen ett värde tas fram för såväl tomtmark som byggnad. Detta gäller till skillnad från gällande rätt även de kulturhistoriska byggnaderna.

Uppdelning av värdena med stöd av tomtvärdetabellen är i hög grad schabloniserad och inrymmer en rad osäkra bedömningar. Ett alternativ till användning av tabellen är att inte styra fördelningen utan låta värderingstekniker göra fördelningen. Vid tidigare taxeringar har detta medfört stora olikheter vid tillämpningen. Även användningen av tomtvärdetabellen innebär en rad bedömningar, som givetvis kan leda till olikheter. Tabellen har emellertid trots allt inneburit att värderingen stramats upp och därmed även får antas ha lett till en bättre värdering.

Enligt utredningens mening bör därför även i fortsättningen tomtvärdetabell användas för att i vissa fall fördela värdet mellan tomtmark och byggnad. Värderingen bör emellertid bli föremål för en bättre reglering. I förordningen bör en definition inte bara av normtomten utan även av normhuset tas in. Vidare bör tillämpningen stramas upp och de justeringar samt jämkningar av basvärdet för normtomten som kan vara aktuella beskrivas närmare i föreskrifter och rekommendationer. Det gäller såväl *justering av normtomtsvärdet* när normaltomten i värdeområdet skiljer sig från normtomten som den definierats i förordningen som *jämkning av normtomtsvärdet* om detta inte överensstämmer med ett förväntat normaltomtsvärde i värdeområdet. Därutöver bör det framgå av riktvärdekartan för området att markvärdet tagits fram med ledning av tomtvärdetabellen.

I samband med att tomtvärdetabellen infördes förutsattes att den skulle utvärderas. Någon utvärdering har emellertid inte gjorts. En utvärdering är naturligtvis svår att göra eftersom det saknas facit för hur värdena skall fördela sig. Den statistiska bearbetning som gjorts hos SCB beträffande precisionen i framtagna delvärden har inte heller gett anmärkningsvärda resultat. En framtida utvärdering skulle emellertid kunna göras av Lantmäteriverket och de värderingstekniska konsulter som använt sig av tabellen för att få fram bra delvärden.

## 12 Lantbrukstaxeringen

Utredningen föreslår inga lagändringar som enbart gäller taxeringen av lantbruksenheter.

### 12.1 Gällande rätt

#### 12.1.1 Allmänt

Taxeringsenhet som utgörs av ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment skall enligt 4 kap. FTL betecknas som lantbruksenhet. Småhus med tillhörande tomtmark skall fr.o.m. AFT 98 alltid ingå i lantbruksenhet om småhuset ligger på fastighet med något av nämnda ägoslag. I sådan enhet kan också ingå övrig mark.

I 5 kap. FTL slås fast att värdet av en lantbruksenhet skall redovisas som delvärdena bostadsbyggnadsvärde, ekonomibyggnadsvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och skogsimpedimentsvärde.

Bostadsbyggnadsvärde är värdet av de småhus som hör till taxeringsenheten och ekonomibyggnadsvärde är värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten.

Tomtmarksvärdet är värdet av taxeringsenhetens tomtmark.

I jordbruksvärdet ingår värdet av taxeringsenhetens åkermark, betesmark och markanläggningar, som används eller behövs för växtodling.

Skogsbruksvärdet utgörs av värdet på taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk. Skogsimpedimentsvärde är värdet av de skogsimpediment som hör till taxeringsenheten.

Vid taxeringen skall varje delvärde bestämmas för sig enligt 5 kap. 8 § FTL med tillämpning av särskilt angivna grunder. Delvärdena utgör tillsammans taxeringsenhetens basvärde.

Enligt 6 kap. 10 § FTL skall vart och ett av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment inom en taxeringsenhet



utgöra en värderingsenhet. Är arealen åkermark inom en taxeringsenhet av större omfattning får åkermarken dock uppdelas i två eller flera värderingsenheter, om det väsentligt underlättar värderingen.

Lantbruksenheter värderas med ledning av riktvärdeangivelser. Riktvärde skall enligt 7 kap. 4 § FTL bestämmas så att det leder till basvärde som efter justering för säregna förhållanden överensstämmer med bestämmelserna i 5 kap. 2–5 §§ FTL. Som en komplettering till denna bestämmelse har inför AFT 98 en ny lagbestämmelse införts i 7 kap. FTL (1997:451). Enligt 7 kap. 4 a § FTL skall riktvärdena för värderingsenheter som ingår i lantbruksenhet bestämmas med hänsyn till de värdeförhållanden som gäller för medelstora lantbruksenheter. Lantbruksenhetens sammanlagda riktvärde skall korrigeras med hänsyn till storleksinverkan och särskilda värdeförhållanden, om det behövs på grund av prisbildningen. Detta benämns storlekskorrektion.

Värdeområdesindelningen för småhus och tomtmark på lantbruksenheterna fastställs av skattemyndigheten. Inom varje värdeområde skall enligt 10 kap. 3 § FTL riktvärdet för ekonomibyggnader bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer: byggnadskategori, storlek, ålder och beskaffenhet. Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av om- och tillbyggnader samt tidpunkten för dessa. Beskaffenhet bestäms med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt värderingsenhetens skick.

För småhus på lantbruk skall samma värdefaktorer som för övriga småhus beaktas särskilt. Beträffande åkermark skall värdefaktorerna storlek, beskaffenhet och dränering beaktas särskilt samt för betesmark endast storlek och beskaffenhet. Ett riktvärde skall bestämmas för varje värderingsenhet inom en lantbruksenhet så att det sammanlagda riktvärdet för värderingsenheterna under normala förhållanden leder till ett värde på lantbruksenheten som svarar mot basvärdenivån.

### 12.1.2 Värderingsmetoder m.m.

Av 5 kap. 5 § FTL framgår att lantbruksenhet enligt huvudregeln skall värderas enligt ortsprismetoden. Ortsprismetoden används för att bestämma marknadsvärdet för bebyggda småhus, tomtmark, åkermark och betesmark. För ekonomibyggnaderna kan emellertid värderingsförfarandet karakteriseras som en ortsprisrelaterad produktionskostnadsmetod och för skogsmark sker en avkastningsberäkning som är ortsprisrelaterad. Vid provvärderingen stäms de beräknade basvärdena av mot köpeskillningarna för respektive objekt. Denna avstämning sker

alltid mot hela objektet oavsett om detta består enbart av ett bestämt ägoslag, t.ex. åker- eller skogsmark, eller om det är ett komplett familj jordbruk med alla förekommande ägoslag och byggnadstyper representerade. Ortsprismetoden bygger på antagandet att det förväntade priset på en fastighet kan uppskattas med ledning av de priser som tidigare betalats för jämförbara fastigheter, de s.k. jämförelseobjekten.

Enligt 1 A kap. 1 § FTF skall till ledning vid bestämning av värdenivåer vid allmän fastighetstaxering och omräkning RSV upprätta ett ortsprisregister. Följande överlåtelse skall tas in i ortsprisregistret:

- samtliga lagfarna köp av hela eller delar av fastigheter
- samtliga fastighetsregleringar vid vilka mer än två hektar åkermark, betesmark och skogsmark överförs från en fastighet till en annan och där frivillig överenskommelse om likviden föreligger.

Ortsprismaterialet omfattar i princip samtliga frivilliga köp och ensidiga fastighetsregleringar som berör åkermark, betesmark och skogsmark där frivillig överenskommelse har skett och där likviden utgör minst 15 000 kr och regleringen inventerats av LMV. Uppgifterna om köpen hämtas i huvudsak från LMV:s fastighetsprisregister. Det anförda innebär att även s.k. tillskottsförvärv skall tas med i ortsprisstatistiken.

### 12.1.3 Inverkan på värdet av offentligrättsliga förpliktelser

De lagar som reglerar markens nyttjande, t.ex. plan- och bygglagen (PBL) och Miljöbalken innehåller en rad generella begränsningar i ägares rätt att utnyttja viss mark. Därtill kommer ytterligare ett antal begränsningar efter beslut med stöd av dessa lagar.

Det marknadsvärde som fastigheten bedöms ha vid tillämpning av vanliga uppskattningsgrunder, bör med andra ord jämkas i skäligen mån på grund av den värdeförändring som följer av de beslut enligt PBL, Miljöbalken eller annan lag enligt vilken ägares rätt att använda sin fastighet kan särskilt regleras.

Skyddsföreskrifter enligt PBL är sålunda ett sådant för den ifrågasvarande fastigheten säreget förhållande som bör föranleda minskning av det värde som bestämts vid tillämpningen av eljest gällande uppskattningsgrunder.

Enligt 7 kap. 4 § Miljöbalken får länsstyrelsen eller kommunen förklara ett område som naturreservat i syfte att bevara biologisk mångfald, vårda och bevara värdefulla naturmiljöer eller tillgodose behov av områden för friluftslivet. I beslutet om bildande av naturreservat skall anges de inskränkningar i rätten att använda mark- och vattenområden som behövs för att uppnå syftet med reservatet.

Enligt RSV:s handbok för fastighetstaxering år 1998 (lantbruk) s. 159 gäller följande rekommendationer när det gäller taxering av områden som berörs av naturvårdsföreskrifter. För en värderingsenhet som berörs av naturreservatsföreskrifter bör en justering för säregna förhållanden ske. Justeringens storlek får avgöras från fall till fall med hänsyn till innehållet i meddelade föreskrifter. Exempel på föreskrifter som kan motivera justering av skogsbruksvärdet är avverkningsförbud och krav på viss lövinblandning.

Justeringens storlek bör enligt RSV:s rekommendationer bestämmas med hänsyn till den ekonomiska belastning som reservatsbestämmelserna innebär. Det bör dock uppmärksammas att vissa begränsningar till följd av reservatsbestämmelserna lämpligen bör beaktas redan vid klassificeringen av de värdefaktorer som bestämmer riktvärdet t.ex. genom högre kostnadsklass vad gäller skogen. Naturreservat kan dock även beröra åkermark. Exempel på sådana reservatbestämmelser är restriktioner beträffande djurhållning och gödsling. Om ersättning för intrång till följd av bestämmelser om naturreservat har bestämts till belopp motsvarande minskningen av marknadsvärdet måste ersättningen för att läggas till grund för en justering räknas om till 1996 års värdenivå. Härefter reduceras den omräknade ersättningen till basvärdenivå (75 procent) för att kunna tjäna till ledning för justeringens storlek. Justering med utgångspunkt från ersättningens storlek bör dock enligt RSV ske med stor försiktighet.

Enligt 7 kap. 10 § Miljöbalken får länsstyrelsen eller kommunen förklara ett särpräglad naturföremål såsom ett naturminne om det behöver skyddas eller vårdas särskilt. Förklaringen får omfatta även det område på marken som krävs för att bevara naturföremålet och ge det behövligt utrymme. Vidare får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer med stöd av 7 kap. 11 § Miljöbalken förklara mindre mark- eller vattenområden såsom biotopskyddsområden.

#### 12.1.4 Bestämmande av delvärden

Som ovan har sagts skall lantbruksenhet enligt 5 kap.7 § FTL redovisas som delvärdena bostadsbyggnadsvärde, ekonomibyggnadsvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och skogsimpedimentsvärde.

Enligt 7 kap. 9 § FTL skall vid värdering av lantbruksenheter markvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och skogsimpedimentsvärde bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd. Värdena på taxeringsenheten fastställs således för de särskilda ägoslagen som om enheten var obebyggd. Därefter återstår att värdera

ekonomibyggnaderna och bostadsbyggnaden. Definitionsmässigt kan således värdet på ekonomi- och bostadsbyggnaden sägas utgöra en restpost. Detta innebär att det mervärde som kan uppstå läggs på byggnaderna.

## 12.2 Framförda synpunkter m.m.

Det har framförts till utredningen att taxering av lantbruk i stället för med hjälp av ortsprismetoden bör ske i enlighet med den s.k. avkastningsmetoden. Som skäl härtill har bl.a. framförts följande. För prisbildningen på lantbruksenheter gäller i princip samma förutsättningar som för alla andra slags företag. Den grundläggande faktorn för värdet är avkastningsförmågan. Värdering av lantbruksenheter och dess beståndsdelar bör därför ske på samma sätt som gäller vid andra slag av företagsvärderingar. Priset bestäms efter en bedömning av det enskilda företagets avkastningsförmåga och hamnar på en nivå som framstår som rimlig med hänsyn till den förräntning som kan uppnås vid alternativa placeringar. Motsvarande gäller för värderingen av lantbruksenheter.

Det har vidare framförts att det faktum att ortsprismetoden används för värdering av lantbruksenheter strider mot grunderna i fastighets-taxeringslagen genom att taxeringsvärdet med den nu tillämpade ortsprismetoden ofta överstiger den föreskrivna värdenivån på 75 procent av marknadsvärdet. Andra stycket i 5 kap. 5 § FTL, nämligen att avkastningsmetoden skall tillämpas om ortsprismetoden inte fungerar, följs inte heller enligt vissa kritiker. Vidare anføres att jord- och skogsbruken för närvarande genomgår en snabb omstrukturering framför allt genom arrende, vilken även det påverkar marknadsvärdet.

Stark kritik har riktats mot att de s.k. slätköpen inte ingår i ortsprismaterialet. Det har framförts till utredningen att det generellt sett är fel att inte beakta sådana köp. Man har anført att med hänsyn till det begränsade ortsprismaterialet är det viktigt att även dessa köp ingår i materialet. Dessa köp omfattar enligt kritikerna i högre grad hela fastigheter. Det har sagts att till skillnad från när det gäller försäljning av småhus där slätköpen utgör en minoritet utgör de en större del när det gäller försäljning av lantbruk

En annan omständighet som har framförts till utredningen är att skogsfastigheter köps till höga priser utan att det vid köpet kalkyleras med att någon skogsvård skall utföras på fastigheten. Fastigheten omsätts i stället för annat ändamål än att ta till vara fastighetens avkastning.

Det finns en kategori lantbruksenheter som vid förberedelsearbetet benämns ”mindre bostadsdominerade lantbruksenheter”. Bland denna typ

av taxeringsobjekt finns lantbruksenheter som ligger tätortsnära och som har en viss sammansättning ofta i form av förutom ett bostadshus även en ekonomibyggnad och betesmark. Det är ofta fråga om egendom som köps upp för att fungera som s.k. hästgårdar och vars värde för ägaren således inte i första hand är odlingsbarheten av marken. Det har framförts till utredningen att det är ett problem att enstaka köp av sådana mindre bostadsdominerade lantbruksenheter som utgör deltidsjordbruk och som köps till höga priser kan driva upp värdenivån på alla lantbruksenheter.

Kritik har vidare riktats mot att de s.k. tillskottsförvärven räknas med i ortsprisstatistiken. De argument som anförs i detta sammanhang är att dessa köp uppvisar en annorlunda prisbild än köp av hel fastighet vilket innebär att ortsprisstatistiken får en högre nivå än om dessa köp inte räknats med.

En annan synpunkt som har framförts till utredningen är att hänsyn vid bestämmandet av taxeringsvärdet i högre grad bör tas till om det föreligger föreskrifter som har meddelats med stöd av lag och som inskränker förfoganderätten till marken.

Kritik har även framförts mot den fördelning på olika delvärden som nu sker. Det har anförts att fördelningen har ringa eller obefintligt stöd i relevant köpeskillingsstatistik. Det gäller t.ex. för värderingen av småhusen på bebyggda lantbruksenheter – både ägarens bostad och andra småhus. Vid försäljningar på allmänna marknaden görs inte någon uppdelning av köpeskillingen på olika delvärden. Det har framförts att eftersom bostadsbyggnaden och tomtmarken utgör en restpost vid fördelningen mellan värdena kommer dessa att åsättas för höga värden. Det är vidare enligt kritikerna en allmän uppfattning bland aktörerna på fastighetsmarknaden, att den fördelningen leder till alldeles för höga värden på småhusen och ofta även på ekonomibyggnaderna. Det har framförts att man vid taxeringen förutsätter att vid en uppdelning av försäljningspriset mellan näringsdelen och bostadsdelen för en bebyggd lantbruksenhet så betingar bostadsdelen samma pris som ett ”vanligt” småhus på landet. Enligt kritikerna är det tveksamt om bostadshuset på en lantbruksfastighet kan ha samma värde som motsvarande småbostadshus. Bostadsdelen på lantbruksfastigheten har ingen avstyckad tomt och ofta på grund av ålder tungt underhåll samt betydande väghållningskostnad. Från kritikerhåll menar man att värderingsmodellen ofta leder till alldeles för höga taxeringsvärden för bostäder på bebyggda lantbruksfastigheter om det totala taxeringsvärdet för en fastighet skall motsvara 75 procent av marknadsvärdet.

Utredningen har låtit göra en statistisk undersökning av bas- och taxeringsvärdenas precision. Resultaten av denna undersökning presenteras i kap. 5, vartill hänvisas.

## 12.3 Överväganden

### 12.3.1 Värderingsmetoder m.m.

Som tidigare har nämnts har synpunkter framförts till utredningen att avkastningsmetoden i stället för ortsprismetoden bör tillämpas vid värdering av lantbruksenheter. Vilken värderingsmetod som skall användas vid taxering av lantbruksenheter har diskuterats tidigare, bl.a. av Skatteutskottet (SKU 1990/91:6) som stannat för ståndpunkten att ortsprismetoden bör kvarstå som den i första hand använda värderingsmetoden.

Av den statistiska undersökningen framgår att vid taxering av lantbruksenheter är den genomsnittliga BK-kvoten 0,718, vilket innebär att lantbruksenheter i genomsnitt undertaxeras.

Av undersökningen framgår vidare att spridningen i BK-kvoten är större för lantbruksenheterna än för småhusenheterna. Detta kan sannolikt bero dels på att lantbruksenheterna är mer heterogena, dels på att taxeringen fungerar sämre för lantbruksenheterna. Av undersökningen framgår vidare att antalet köp i de olika värdeområdena är få till antalet och att antalet köp inte i något fall uppgår till 30 försäljningar.

Utredningen skall enligt sina direktiv ha marknadsvärdet för den enskilda fastigheten som utgångspunkt och det centrala är då att använda en värderingsmetod som bäst kan bestämma marknadsvärdet för lantbruksenheter. Resultatet av den statistiska undersökningen visar att nuvarande taxering inte fungerar helt tillfredsställande. En svårighet med lantbrukstaxeringen är den heterogenitet som föreligger mellan olika lantbruksenheter och att därför ortsprismetoden inte fungerar lika bra som för småhusen.

Reglerna i FTL utesluter emellertid inte att avkastningsberäkningar tillämpas vid värdering av lantbruksenheter och så sker också. Det är dock då inte fråga om någon renodlad avkastningsmetod. Vid förberedelsearbetet används i stället avkastningsberäkningar som ett komplement till ortsprismetoden. Man brukar tala om en ortsprismetod som är avkastningsbaserad. Utredningen anser inte att det finns skäl att genom en lagändring slå fast att en viss värderingsmetod skall användas vid taxeringen av lantbruksenheter utan det är i stället en tillämpningsfråga vilken metod som skall användas för att komma fram till marknadsvärdet.

### **Särskilt om s.k. mindre bostadsdominerade lantbruksenheter**

Det har framförts att egendom som köps upp för att fungera som s.k. hästgårdar har drivit upp prisnivån i ortsprisstatistiken.

Vid den provvärdering (se Riksskatteverkets Handbok förberedande åtgärder inför AFT 98 s. 96 f.) som är en del av det förberedelsearbete som föregår taxeringen skall emellertid de genomsnittliga basvärdenivåerna beräknas för olika grupper av lantbruksenheter enligt följande:

1. Skogsdominerade enheter – köpeskillingen har till huvudsaklig del avsett skogsmark och skogsimpediment
2. Jordbruksdominerade enheter – köpeskillingen har till övervägande del avsett ekonomibyggnad, åkermark och betesmark
3. Bostadsdominerade enheter – köpeskillingen har till övervägande del avsett bostadsbyggnader och tomtmark
4. Samtliga övriga fastighetsöverlåtelse

Dessutom förekommer andra indelningar i grupper som dock inte har någon betydelse i detta sammanhang. De flesta s.k. hästgårdar torde sorteras in under grupp 3.

Kritiken att köp av s.k. hästgårdar leder till en högre prisnivå i ortsprisstatistiken har varit känd sedan AFT 1992 och kritiken har fått till följd att ”mindre bostadsdominerade enheter” studerats särskilt noggrant vid nivåläggningen.

Av det provvärderingsmaterial som tagits fram inför AFT 98 framgår att kategorin bostadsdominerade enheter har en B/K som klart understiger 0,75 och som dessutom ligger under kvoten för övriga kategorier lantbruksenheter. Denna statistik tyder på att vissa ”mindre bostadsdominerade lantbruksenheter”, som är storstadsnära, snarare är undervärderade vid taxeringen. Det bör påpekas att antalet sålda enheter är få. För att få ett större statistiskt material används emellertid statistik från flera år.

Genom de uppgifter som har framkommit beträffande indelningen i olika kategorier av lantbruksenheter vid provvärderingen finns enligt utredningens mening inte tillräcklig grund för den framförda kritiken att de ”mindre bostadsdominerade lantbruksenheter” driver upp prisnivån på övriga lantbruksenheter på det sätt som har hävdats.

### **Köp av vissa skogsfastigheter**

Som tidigare har anförts har kritiker framfört att skogsfastigheter köps upp till höga priser utan att det vid köpet kalkyleras med att någon skogsvård skall utföras på fastigheten. Fastigheten omsätts i stället för annat ändamål än att ta till vara fastighetens avkastning. Även om medel i samband med köpen avsatts till skogsbruk tas pengarna ut i samband med avyttring av fastigheten. Detta är möjligt eftersom medlen för skogsbruksändamål följer ägaren i stället för fastigheten. De höga priserna vid ifrågavarande köp kan leda till högre värden på övriga skogsfastigheter

Enligt uppgifter från Skogsstyrelsen förekommer detta problem endast i ringa omfattning. Skäl föreligger dock enligt utredningens mening för att, i den mån detta är möjligt, gallra bort dessa köp för att undvika en ogrundad höjning av värdena på övriga skogsfastigheter.

### **12.3.2 Tillskottsförvärv**

Som ovan anförts har kritik riktats mot att de s.k. tillskottsförvärven räknas med i ortsprisstatistiken eftersom kritikerna anser att dessa köp uppvisar en annan prisbild än köp av hel fastighet vilket enligt kritikerna leder till en förhöjd ortsprisstatistik.

Av den statistik från LMV som utredningen fått ta del av framgår att förvärv genom fastighetsreglering har en köpeskillingskoefficient som är ca 10 procent högre än vad gäller köp av hel taxeringsenhet för den undersökta perioden. Köp av del av taxeringsenhet har en genomsnittlig köpeskillingskoefficient som är 6 procent högre än den för köp av hel taxeringsenhet. Närmare redogörelse av statistiska uppgifter finns i kap. 5, vartill hänvisas.

Det kan således konstateras att det finns en prisskillnad när det gäller tillskottsförvärv jämfört med köp av hel lantbruksfastighet. Det framgår även att de s.k. tillskottsförvärven är många till antalet, nämligen 40 procent om såväl köp genom fastighetsregleringar som köp av del av taxeringsenhet räknas med.

I kap. 5 konstateras att de presenterade resultaten visar att det finns en risk att vissa taxeringsenheter får relativt sett för höga basvärden medan andra får relativt sett för låga basvärden om ingen uppdelning görs över typ av förvärv. Fr.o.m. AFT 1992 görs en s.k. storlekskorrigering med syftet att minska detta problem. Det kan därför finnas anledning att studera reglerna om s.k. storlekskorrektur. Enligt 7 kap. 4 a § första stycket FTL skall riktvärdena för värderingsenheter som ingår i en lantbruksenhet bestämmas med hänsyn till de värdeförhållan-



den som gäller för medelstora lantbruksenheter. Lantbruksenhetens sammanlagda riktvärde skall korrigeras med hänsyn till storleksinverkan och särskilda värdeförhållanden, om det behövs på grund av prisbildningen. Enligt tredje stycket samma paragraf skall storlekskorrektio ske endast om den föranleder en höjning eller en sänkning av lantbruksenhetens sammanlagda riktvärde med minst 25 000 kr. Vidare anges närmare förutsättningar för att storlekskorrektio skall kunna beviljas i 1 kap. 4 a § FTF. Eftersom lagstiftaren ansett att det belopp som riktvärdet skall justeras med för de flesta lantbruksenheter är ringa görs således storlekskorrigering endast om den föranleder en höjning eller sänkning av lantbruksenhetens sammanlagda riktvärde med minst 25 000 kr.

I kap. 5 anføres att vid en studie av storlekskorrektiostabellerna kan konstateras att det bara är lantbruksenheter med ett sammanlagt riktvärde överstigande 799 000 kr som i praktiken får en sänkning. Inga enheter får en höjning av det sammanlagda riktvärdet.

Reglerna om storlekskorrektio innebär således att stora lantbruksenheters sammanlagda riktvärde kan korrigeras i sänkande riktning. Som framgår av det ovan sagda sker storlekskorrigering i praktiken inte åt båda hållen, dvs. ingen höjning av riktvärdet sker. Detta kan vara en förklaring till skillnaden i köpeskillingskoefficient mellan köp av hel taxeringsenhet och köp av del av taxeringsenhet. En utökad storlekskorrektio som verkar i både sänkande och höjande riktning skulle sannolikt leda till att differensen i basvärden mellan köp av hel taxeringsenhet och köp av del av taxeringsenhet skulle minska. Utredningen anser emellertid att de nu redovisade förhållandena inte är av den karaktären att en lagändring bör föreslås.

### 12.3.3 Särskilt om slätköp

Som har nämnts ovan följer av 5 kap. 5 § andra meningen FTL att vid bestämmandet av marknadsvärdet skall inte beaktas sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset. Det finns emellertid för närvarande inte någon författningsregel som direkt anger att just slätköp skall gallras bort när ortsprisregistret upprättas. Det är i stället fråga om en tolkning av vad som är ovidkommande omständigheter enligt 5 kap. 5 § FTL och egendom som inte kan antas vara utbjuden på den allmänna marknaden enligt FTF. Vad vi har att ta ställning till är således om denna tolkning är riktig och om det behövs någon författningsändring.

Frågan om slätköp skall räknas med vid förvärv av jordbruksfastighet vid bestämning av marknadsvärdena har diskuterats vid ett flertal tillfällen i samband med lagstiftningsarbeten. I prop. 1979/80:40 i samband med förslaget om FTL hänvisade man till en tidigare prop. 1973:162 då man intog ståndpunkten att slätköpen inte skulle ingå i statistiken. Till grund för ståndpunkten år 1973 låg att köpeskillingen för de fria köpen var ca 50 procent över de s.k. slätköpen. I stort sett samma förhållande redovisades i prisstatistiken beträffande jord- och skogsbruksfastigheter för år 1977 då en genomsnittlig köpeskillingskoefficient vid köp av hel taxeringsenhet var 1,73 för slätköp och 3,78 för icke slätköp. Motsvarande tal i 1976 års prisstatistik var 1,54 för slätköp och 3,42 för icke slätköp. Departementschefen förordade därför att slätköpen inte heller skulle ingå i statistiken för 1981 års taxering.

Slätköpen diskuterades även inför 1992 års allmänna fastighetstaxering av lantbruk. I skatteutskottet 1990/91:6 anförs bl.a. följande:

Enligt flera motionärer är köpeskillingsstatistiken bristfällig i flera avseenden, och de försäljningar som förekommer på den öppna marknaden vilar ofta på speciella förutsättningar som lett till alltför höga priser. En annan omständighet som framförs som en svaghet är att slätköpen inte räknas med i statistiken. Motionärerna menar att slätköpen ofta representerar en noggrann värdering. Utskottet anser emellertid att det i prisunderlaget endast bör ingå försäljningar där köpeskillningarna huvudsakligen har bestämts utifrån fastighetens egenskaper som sådana.

Utskottet anförs bl.a. följande (Sku 1990/91:6):

Det ortsprismaterial för jordbruksfastigheter som föreligger är nu dubbelt så stort som inför fastighetstaxeringen år 1981, och statistiken har även av andra skäl bättre kvalitet än tidigare. Det har visat sig att slätköpen i prishänseende generellt legat ca 50 procent under andra köp. Eftersom målsättningen vid fastighetstaxeringen bör vara att få fram ett värde som utgår från det pris som kan erhållas på den öppna marknaden finner utskottet i likhet med föredragande statsrådet och jordbruksutskottet att det inte finns skäl att frångå ställningstagandet att slätköpen inte skall ingå i statistiken.

Det har gjorts en studie på lantbruksuniversitetet – Slätköp i Jämtlands län 1997:6 – som innefattar en undersökning av prisnivåerna på den öppna marknaden och slätköp av jord- och skogsbruksfastigheter samt fallstudier vid slätköp. Av studien framgår att köpeskillingskoefficienten (1992 års basvärde omräknat till 1996 års taxeringsvärde) var 1,53 vid köp på den öppna marknaden och 1,10 vid slätköp.

Av nedanstående tabell från SCB framgår att andelen slätköp av totala antalet köp av lantbruksenheter varierar under de redovisade åren mellan 8–13 procent. Av statistik från SCB framgår även att köpeskillingskoefficienten för alla lantbruksenheter (K/B), slätköpen undantagna, för år 1997 var 1,94 för hela riket medan den för samma år uppgick till 1,04 vid slätköp. Köpeskillingskoefficienten var således betydligt lägre vid slätköp jämfört med koefficienten vid köp av lantbruksenheter som inte utgör slätköp.

### Lantbruksenheter

År	vanliga köp antal	slätköp antal
1993	2 819	232
1994	3 217	364
1995	3 265	503
1996	2 761	445
1997	2 788	632

Frågan om slätköpen skall räknas med vid bestämmandet av marknadsvärdet av lantbruksenheter har, som framgår av det ovan sagda, diskuterats vid ett flertal tillfällen.

För att motverka att ortsprisstatistiken blir alltför begränsad vid köp av lantbruksenheter till följd av att alla slätköp gallras bort, finns det skäl att diskutera om det är möjligt att på något sätt även ta med slätköpen eller i vart fall vissa av dem i statistiken. En tänkbar möjlighet är att om man kan utläsa att köpeskillingen vid slätköp ligger en viss procent under köpeskillingen vid köp på öppna marknaden så skulle man kunna räkna med köpeskillingarna vid slätköpen efter ett visst procentuellt tillägg på den uttagna köpeskillingen. Det man då kan uppnå är att ortsprismaterialet ökar, vilket i sig är en fördel. Nackdelen torde vara att den uppräknade köpeskillingen vid slätköp skulle vara behäftad med en viss osäkerhet.

Enligt utredningens mening talar starka skäl för att inte räkna med slätköpen i ortsprisstatistiken. Ett sådant skäl är att marknadsvärdet skall utgöra det pris som en oberoende köpare är beredd att betala för en fastighet och slätköp kan inte sägas vara ett köp mellan oberoende kontrahenter. Som framgår av det ovan sagda finns ett flertal tidigare undersökningar och jämförelser när det gäller prisnivån vid slätköp av lantbruksfastighet jämfört med ett "vanligt köp" av lantbruksfastighet. Undersökningarna har entydigt visat att köpeskillingen vid slätköp är betydligt lägre än vid köp på öppna marknaden. Även aktuell statistik från år 1997 visar att detta förhållande består.

Det bör även påpekas att omständigheten att enbart köp på öppna marknaden skall räknas med i ortsprisstatistiken är en internationell princip och detta i sig manar till försiktighet vid överväganden om en ändring bör ske. Därtill kommer att om man tar bort det gallringskriterium som slätköpen utgör kan även andra gallringskriterier komma att ifrågasättas. Detta gäller t.ex. köp mellan moderbolag och dotterbolag, något som är vanligt vid förvärv av hyresfastighet. En förändring när det gäller slätköpen kan därmed tvinga fram en förändring när det gäller andra s.k. orena köp.

En annan omständighet som bör påpekas är emellertid att även om slätköpen totalt sett innebär en försäljning till ett lägre marknadsvärde som har sin grund i att det inte är ett köp mellan två oberoende parter, så förekommer ett antal slätköp som sker enligt samma förutsättningar som köp på den s.k. öppna marknaden. Objektet kan t.ex. ha lämnats ut till offentlig budgivning och även om det då har sålts till en släkting får det antas att objektet har sålts till marknadsvärdet.

Nuvarande lagreglering hindrar inte att en försäljning på den öppna marknaden med släktingar som avtalspartner skall kunna räknas in i ortsprismaterialet. Omständigheten att det är ett slätköp innebär dock en stark presumtion för att gallring skall ske. Om det framgår att det är fråga om ett köp på öppna marknaden skall köpet dock inte bli föremål för utgallring. En förutsättning härför är emellertid att det i tillämpningen går att identifiera de slätköp som sker på öppna marknaden och där således inga ovidkommande omständigheter kan antas ha inverkat på köpet.

Det har framkommit att gallringen av slätköp kan vara behäftad med en viss osäkerhet. Ett sätt att försäkra sig om att man fångar in alla slätköpen är att man i samband med överlåtelse av en fastighet upprättar en överlåtelsedeklaration. I en sådan deklaration skulle kunna anges om köpet skett mellan släktingar och även hur köpet har genomförts, t.ex. om fastigheten utbudits till försäljning på den öppna marknaden. En sådan deklaration skulle kunna ges in till inskrivningsmyndigheten i samband med lagfartsansökan. Det man skulle vinna med ett sådant förfarande är att man får en noggrann identifiering av samtliga slätköp, vilket leder till att gallringen genomförs på ett bättre sätt. Dessutom får man vetskap om de slätköp som skett på den öppna marknaden och som därvid inte alltid skall gallras bort från ortsprismaterialet.

De fördelar som uppnås med ovan nämnda förfarande med överlåtelsedeklaration måste dock ställas mot det merarbete för den enskilde och även i viss mån för inskrivningsmyndigheten som krav på en överlåtelsedeklaration innebär. Det kan således ifrågasättas om frågan har en sådan betydelse att man bör införa krav på en överlåtelse-

deklaration. Därtill kommer att många av dessa köp i praktiken inte blir utgallrade eftersom det inte av köpehandlingarna framgår att det är fråga om slätköp.

Vid en samlad bedömning av de olika argument som har framförts för och emot att slätköpen skall räknas med i ortsprismaterialet talar övervägande skäl för att den nuvarande tillämpningen av gällande regler i huvudsak är riktig och att ingen ändring av nuvarande regler behövs.

#### 12.3.4 Inverkan på värdet av offentligrättsliga förpliktelser

Som framgår av det ovan sagda har det framförts till utredningen att hänsyn vid bestämmandet av taxeringsvärdet i högre grad bör ske till om det finns föreskrifter meddelade med stöd av lag och som inskränker förfoganderätten till marken. I motsats till vad som enligt nuvarande regler gäller för de privaträttsliga förpliktelserna kan offentligrättsliga förpliktelser dock beaktas vid marknadsvärdets bestämmande genom att justering för säregna förhållanden medges enligt 7 kap. 5 § FTL.

Ägare av vissa större fastigheter har på eget initiativ och frivilligt avsatt områden inom vilka fastighetsägaren själv påtagit sig vissa begränsningar – ibland mot ersättning – vid skötseln av skogen som därför inte lämnar optimal avkastning. Skötseln kan i dessa fall likna den skogsskötsel som bedrivs inom naturreservat. Sådana begränsningar motiveras enligt RSV:s rekommendationer inte en justering av riktvärdet, såvida de inte tryggas av servitut eller offentligrättsliga regler, t.ex. naturreservat eller skyddsbestämmelser enligt plan- och bygglagen (1987:10), PBL. Någon justering av riktvärdet skall inte heller ske för sådana avtal som fastighetsägare ingår med Skogsstyrelsen och som inte är bindande för kommande ägare enligt huvudregeln i 5 kap. 3 § FTL att privaträttsliga förpliktelser inte skall beaktas vid värderingen.

Utredningen anser att det i och för sig är rimligt att även en inskränkning av förfoganderätten enligt 7 kap. 10 och 11 §§ Miljöbalken skall kunna medföra att justering för säregna förhållanden kan ske. En bedömning måste göras i det enskilda fallet om en reell och betydande inskränkning föreligger och om en justering av värdet på fastigheten därmed kan ske.

När det däremot gäller inskränkningar i förfoganderätten till följd av att privata avtal har slutits bör inte en justering av värdena ske även om förpliktelsen kan sägas innebära att marknadsvärdet för fastigheten påverkas negativt. Inverkan på marknadsvärdet av privaträttsliga förpliktelser behandlas dock närmare av utredningen i kap. 8, vartill hänvisas i denna fråga.

### 12.3.5 Bestämmande av delvärden

Hur taxeringsvärdet fördelas på olika delvärden är av mycket stor betydelse för ägaren av en lantbruksfastighet. Som tidigare har nämnts i olika sammanhang utgör taxeringsvärdet underlag för fastighetsskatten. Det är därför av intresse när det gäller diskussionen om olika delvärden vid taxering av lantbruksenheter att något gå in på de regler som gäller beträffande fastighetsskatt för lantbruksenheter.

Enligt 1 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt är till fastighetsskatt skattepliktig fastighet, såvitt här är ifråga, lantbruksenhet om på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. I 3 § samma lag föreskrivs att fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår 1,5 procent av det omräknade bostadsbyggnadsvärdet och det omräknade tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet. Det är således småhuset och dess tomtmark som ligger till grund för uttag av fastighetsskatt.

I ett mål som prövats hos Kammarrätten i Göteborg (mål nr 8930-1993) har klagandena gjort gällande att de i taxeringsvärdet ingående delvärdena för tomtmark och bostadsbyggnad blivit för höga och att detta mervärde bör fördelas proportionellt på övriga i taxeringsvärdet ingående delvärden. LMV har yttrat sig i målet och anfört bl.a. att verket bedömer att de av skattemyndigheterna rekommenderade riktvärdena för tomtmark och småhus på lantbruk vid 1992 års allmänna fastighetstaxering av lantbruk (AFT 92) inte generellt sett kan antas ha lett till för höga delvärden på tomtmark och bostadshus på de aktuella fastigheterna. Kammarrätten fann att den utredning som klagandena åberopat inte visade att taxeringen av småhus och tomtmark på enheten blivit för hög i den utsträckning att riktvärdena borde frångås. Kammarrättens dom har överklagats till Regeringsrätten. Regeringsrätten har beslutat att ej meddela prövningstillstånd i målet.

LMV har vitsordat att det vid värderingen är mycket svårt att ta fram delvärden. Problematiken i detta hänseende var i stort sett densamma vid såväl AFT 92 som AFT 98. Fördelningsproblematiken fick emellertid ökad uppmärksamhet vid AFT 98.

Enligt uppgifter från LRF:s västra avdelning utgör fördelningen på delvärden fortfarande ett problem men förhållandena förbättrades vid AFT 98. Någon egentlig marknad för småhus på lantbruksenhet finns inte. Det är således inte möjligt att ta fram någon ortsprisstatistik som enbart gäller dessa. En jämförelse måste i så fall göras med övriga bostadshus på landsbygden. Vid denna jämförelse bör dock beaktas t.ex. att bostadshuset på en lantbruksenhet inte har någon avstyckad tomt och att det därför är tveksamt om denna skall anses ha samma värde som ett motsvarande småhus som inte tillhör en lantbruksenhet.

Utredningen har haft som ambition att genomföra en undersökning av hur taxeringsvärdet fördelas på de olika delvärden som ingår i värdet av en lantbruksenhet. Det har dock inte varit praktiskt möjligt att genomföra en sådan undersökning på grund av att erforderligt material inte har kunnat tas fram av berörda myndigheter inom den tid som står till förfogande för utredningen. Mot bakgrund av det anförda finner utredningen inte skäl för att ändra gällande regler men utredningen vill dock betona att det är av stor vikt att man vid förberedelse- och taxeringsarbetet är uppmärksam på problemet och arbetar vidare med att få en så riktig fördelning på delvärdena som möjligt.

### 12.3.6 Möjligheten att påverka taxeringsvärdet

När det gäller den enskilde fastighetsägarens möjlighet att påverka det egna taxeringsvärdet föreslår utredningen olika åtgärder för att förbättra den enskildes ställning i kap. 17. Därtill kommer att utredningen även föreslår ökade möjligheter att justera för säregna förhållanden vid taxering av de olika taxeringsenheterna, se kap. 16. Justering för säregna förhållanden har till syfte att användas när det schablonmässiga förfarandet inte fångar upp sådant som är av betydelse för taxeringsvärdet. Genom förslagen i ovan nämnda kapitel som gäller även vid taxering av lantbruksenheter får den enskilde fastighetsägaren förbättrade möjligheter att påverka taxeringsvärdet på sin fastighet.

## 13 Hyreshustaxeringen

Utredningen föreslår inga lagändringar som enbart gäller taxeringen av hyreshus.

### 13.1 Inledning

Hyreshus definieras i 2 kap. 2 § FTL såsom byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, skall utgöra hyreshus.

Av 4 kap. 5 § FTL framgår att hyreshus och tomtmark för sådan byggnad tillsammans utgör den taxeringsenhet som betecknas hyreshusenhet.

Hyreshusenhetens basvärde skall bestämmas till 75 procent av dess marknadsvärde enligt de allmänna grunder för taxeringen som finns i 5 kap. FTL.

### 13.2 Värderingen av hyreshus

#### 13.2.1 Allmänt

Reglerna om vad som skall utgöra en värderingsenhet – dvs. vad som inom en taxeringsenhet skall värderas för sig – finns i 6 kap. FTL. Enligt huvudregeln i 6 kap. 2 § första stycket FTL skall varje hyreshus med ett värde av minst 50 000 kr utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i 3 eller 5 §§ samma lag och kapitel. Av 6 kap. 3 § första stycket första meningen FTL framgår att om ett hyreshus är inrättat för både bostäder och lokaler skall bostadsdelen och lokaldelen utgöra skilda värderingsenheter. Indelning av hyreshus i två eller flera värderingsenheter får även ske om det underlättar värderingen (6 kap. 3 § sista stycket FTL).



Värderingen av hyreshus liksom av andra taxeringsenheter skall enligt 7 kap. 1 § FTL ske med utgångspunkt i värdefaktorer. Enligt 9 kap. 1 § FTL skall fr.o.m. 1994 års allmänna fastighetstaxering värdet av ett hyreshus bestämmas som värdet av en värderingsenhet som omfattar endast hyreshuset och inte som tidigare skillnaden i värde mellan en värderingsenhet omfattande hyreshuset och tillhörande tomtmark och en värderingsenhet omfattande tomtmarken i fråga. Den tillämpade värderingsmetodiken kan karakteriseras som en ortsprismetod som är avkastningsbaserad. Utgångspunkten är den totala hyran som avser ett nyttjande av både byggnad och mark. Vid bestämmande av tillämpliga nivåfaktorer, genom vilka värdenivån anges, beaktas att den del av hyran som kan anses svara mot en förräntning av marken inte skall medräknas, eftersom tomtmarkens värde inte skall ingå i värdet utan bestämmas i särskild ordning.

De övriga bestämmelserna i 9 kap. FTL avser definitionen av det s.k. normhuset och vissa regler för att bestämma detta. I 9 kap. 2 § FTL föreskrivs att som riktvärde för en värderingsenhet avseende ett hyreshus uppfört under sjuttonde året före taxeringsåret och med en hyra av 100 000 kr får endast anges värden i en fastställd värdeserie.

I 9 kap. 3 § FTL anges att inom varje värdeområde skall riktvärden bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer:

- lägenhetstyp
- hyra
- ålder

Lägenhetstyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad för bostad eller lokaler.

Värdefaktorn ålder ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Värdeåret bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. Om en byggnad delas in i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.

Med hyra avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran skall för värderingsenhet bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret. Värdefaktorerna lägenhetstyp och ålder indelas i klasser till skillnad från vad som gäller för värdefaktorn hyra.

Lägets inverkan på hyreshusens värde beaktas genom indelningen i värdeområden och den för området gällande H-nivåfaktorn som anges särskilt för bostäder och lokaler. Det skall finnas 15 skilda värdenivåer för hyreshus. För att få fram värderationerna mellan byggnader tillhörande olika åldersklasser men med samma hyra upprättas en s.k.

HK-tabell över relativa kapitaliseringsfaktorer. Kapitaliseringsfaktorn för ett nybyggt hyreshus skall bestämmas till 1 och faktorerna för äldre hus i relation därtill. Enligt HK-tabellen finns en kapitaliseringsfaktor för varje kombination av lägenhetstyp, åldersklass och H-nivåfaktor.

Reglerna för värderingsmodellen för tomtmark för hyreshus finns i 12 kap. 1 och 4 §§ FTL. Med tomtmark för hyreshus avses enligt 2 kap. 4 § FTL mark som upptas av bl.a. hyreshus samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m. som ligger i anslutning till sådan byggnad. Enligt 12 kap. 1 § FTL skall riktvärde för tomtmark för hyreshus utgöra värdet av en värderingsenhet avseende tomtmark. I 4 § samma kapitel anges att värdefaktorerna för tomtmark för hyreshus utgörs av storlek och typ av bebyggelse.

### 13.2.2 Värdefaktorn hyra

Som nämnts i föregående avsnitt avses med hyra bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran skall för värderingsenhet bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret

Värdefaktorn hyra för bostäder skall enligt 2 kap. 6 § RSV:s föreskrifter – RSFS 1999:10 (om inte särskilda undantag anges i 2 kap. 7 eller 8 §§ samma föreskrifter) bestämmas till den totala utgående årshyran två år före taxeringsåret för samtliga bostäder inom värderingsenheten och värdefaktorn hyra för lokaler till den totala utgående årshyran två år före taxeringsåret för samtliga lokaler inom värderingsenheten.

Årshyran skall motsvara hela det belopp hyresgästerna normalt har att erlagga till hyresvärden samt hyra för skyltar på byggnaden. I årshyran skall således ingå kostnad för uppvärmning, VA-tillägg, tillägg för fastighetsskatt och andra tillägg, men inte avgifter för hushållsförbrukning av elektricitet och gas eller mervärdesskatt och inte heller intäkter från uthyrning av mark eller markanläggning (2 kap. 6 § RSFS 1999:10). Hyran anges i hela tusental kr.

I vissa fall skall i stället till grund för värderingen läggas jämförelsehyra, nämligen för sådana bostäder och lokaler i hyreshus som

1. innehas med bostadsrätt,
2. är andelslägenheter,
3. disponeras av ägaren eller av honom närstående
4. varit outhyrda under hela året eller del av året eller för vilka hyresrabatter utgår eller
5. har en utgående hyra som är en internhyra.

Jämförelsehyror bör även läggas till grund för värderingen om den utgående hyran på annat sätt uppenbart avviker från bruksvärdehyran då det gäller bostäder och marknadsmässig hyra i fråga om lokaler. Med marknadsmässig hyra år 1998 avses genomsnittligt utgående hyra för likartade lokaler detta år. Jämförelsehyror bör bestämmas med hjälp av i första hand hyresnivån för övriga bostäder och/eller lokaler inom hyreshuset, i andra hand en jämförelse med omkringliggande hyreshus och i tredje hand rekommenderade genomsnittshyror. Genomsnittshyror rekommenderas av skattemyndigheten i länet.

Genomsnittligt förekommande vakanser inom ett värdeområde beaktas genom valet av s.k. H-nivåfaktor. Om vakanser i ett hyreshus vid beskaffenhets tidpunkten avviker från vad som är genomsnittligt i värdeområdet kan en justering för säregna förhållanden ske.

Av RSV:s rekommendationer (RSV 1999:25) framgår bl.a. följande beträffande vakansers inverkan på taxeringen av hyreshus:

Justering för avvikande vakansgrad aktualiseras under förutsättning att värderingsenhetens vakansgrad med mer än 20 procentenheter överstiger den inom värdeområdet genomsnittliga för samma lägenhetstyp, dels att vakansgraden inte kan förväntas bli normal för värdeområdet inom sex månader från taxeringsårets ingång. Med vakansgrad avses det hyresbortfall som uppkommer genom att lägenheter står tomma. Hyresbortfallet anges i procent av värdefaktorn för värderingsenheten. Avvikande vakansgrad beräknas som vakansgraden för värderingsenheten minus den genomsnittliga vakansgraden för lägenhetstypen i fråga inom värdeområdet.

Den tidsrymd som bedöms åtgå för att vakansgraden skall kunna nedbringas till den inom värdeområdet genomsnittliga för den aktuella lägenhetstypen är beroende av flera faktorer, t.ex. hur stor den avvikande vakansgraden är. Generellt har man att räkna med längre tidsrymd ju större den avvikande vakansgraden är. De närmare angivna rekommendationerna om justeringens storlek bygger på antagandet att 20–30 procent avvikande vakansgrad kan nedbringas till normal vakansgrad inom värdeområdet inom 1 år, medan det för en avvikande vakansgrad på 91–100 procent tar 4 år.

Som framgår av vad som ovan nämnts skall jämförelsehyra ligga till grund för värderingen även i de fall det har utgått hyresrabatter. Detta innebär att om hyresrabatterna är långvariga och av betydande storlek kan det förekomma beaktansvärda skillnader mellan den jämförelsehyra som skall ligga till grund för värderingen och verkliga hyresintäkter.

### 13.2.3 Värdefaktorn ålder

Liksom hyresfaktorn har värdefaktorn ålder beaktats för hyreshusen fr.o.m. 1970 års allmänna fastighetstaxering. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering varierade den bruttokapitaliseringsfaktor, som hyran skulle multipliceras med för att hyresfastighetens riktvärde skulle erhållas – förutom med drift- och underhållskostnaderna och markvärdet – även med byggnadernas ålder.

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering anvisade RSV bl.a. följande om klassindelningen av värdefaktorn ålder (RSV:s Handledning 1975 s.193, 194):

Åldersklassen bestäms främst med hänsyn till nybyggnadsåret. Har omfattande till- eller ombyggnad förekommit skall åldersklassen bestämmas med hänsyn därtill. I en tabell räknas upp de nio åldersklasser som finns. Vid större tillbyggnad bör åldersklassen väljas mellan tidpunkterna för nybyggnad och tillbyggnad.

Enligt Fastighetstaxeringskommitténs förslag (SOU 1979:32) skulle åldersfaktorn avse hyreshusets återstående livslängd och främst anknyta till byggnadens ålder och de till- och ombyggnader som hade företagits. Kommittén anförde:

Åldern bör liksom för småhusen ge uttryck för hyreshusets återstående livslängd. Denna uppskattas enklast med utgångspunkt i hyreshusets nybyggnadsår. Hänsyn bör även tas till de om- och tillbyggnader som har företagits och vid vilken tidpunkt detta har skett. Vid 1975 års taxering påverkades åldern endast av mer omfattande till- eller ombyggnad.

Kommittén ansåg att i princip alla till- eller ombyggnader borde beaktas. Om dessa var av endast mindre omfattning kom de även att påverka värdet i mindre utsträckning. Den åldersklassindelning som gjordes vid 1975 års taxering visade sig medföra alltför stora skillnader i värde mellan framför allt 40- och 50-talshus. Detta borde enligt kommittén beaktas vid kommande åldersklassindelning. Kommittén ansåg det vara tillräckligt att i lagtext föreskriva att åldersklassen för hyreshus som är högst 40 år eller motsvarande inte får göras större än 10 år eller motsvarande.

Inför 1988 års allmänna fastighetstaxering gjordes den ändringen att det i 9 kap. 3 § FTL föreskrevs att det skulle finnas sju klasser för åldern. Den återstående livslängden skall bestämmas med hänsyn till

- hyreshusets nybyggnadsår
- omfattningen av till- och ombyggnader

– tidpunkten för till- och ombyggnader

RSV föreslog i PM angående 1994 års allmänna fastighetstaxering av bl.a. hyreshus att komplettering borde ske med en definition av begreppet värdeår. RSV anförde bl.a. följande:

Skälet härtill är att begreppet värdeår kommit till användning även i annan lagstiftning och därför bör definieras i FTL och inte som för närvarande sker i RSV:s värderingsföreskrifter. Närmare regler om klassindelningen av värdefaktorn ålder bör lämnas i FTF. Riktlinjen bör därvid vara att klassificeringen genom värdeårsangivelsen skall vara ett uttryck för den sannolika återstående livslängden. Värdeåret anges med nybyggnadsåret, dock tidigast 1929. Vid till- och ombyggnad bör jämkning ske av värdeåret. Undantagsvis kan förhållandena vara sådana att åldern bör anges som återstående nyttjandetid. Exempel på en sådan undantagssituation är då ett relativt nytt hyreshus kommer att användas endast ytterligare något år på grund av att annan markanvändning har beslutats t.ex. genom antagande av en detaljplan. Antalet fall då undantagsbestämmelsen kan tillämpas är så få att det kan antas att några riktvärden knappast kommer att rekommenderas särskilt. För närvarande klassificeras värdefaktorn ålder med hänsyn till hela byggnadens livslängd oberoende av om den uppdelats i flera värderingsenheter. Av administrativa och värderingstekniska skäl bör värderingsmodellen inte ändras i detta avseende. Det bör således föreskrivas att för en byggnad som uppdelas i flera värderingsenheter skall värdeåret bestämmas lika för dessa. Förslaget antogs (prop. 1992/93:122 s.47).

Sammanfattningsvis kan sägas att åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Värdeåret bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. Om en byggnad delas in i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa (9 kap. 3 § FTL).

Med nybyggnadsår avses det år då den övervägande delen av hyreshuset togs eller kunde ha tagits i bruk. Det tidigaste nybyggnadsår som anges är år 1929. Har en byggnad varit föremål för påtaglig om- eller tillbyggnad skall värdeåret jämkas. Beräkningen av värdeår vid flera ombyggnader kan ske på i princip samma sätt som vid en ombyggnad även om beräkningarna blir mer komplicerade.

### 13.2.4 Värdefaktorn lägenhetstyp

Värdefaktorn lägenhetstyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad för bostäder eller lokaler (9 kap. 3 § FTL). Enligt RSV:s rekommendationer bör indelningen i bostäder och lokaler ske i enlighet med den definition som gäller enligt 12 kap. JB och Svensk Standard. Med bostadslägenhet avses således lägenhet som upplåtits för att helt eller till inte oväsentlig del användas som bostad. Annan lägenhet än bostad utgör lokal.

## 13.3 Markvärdet

### 13.3.1 Bakgrund

Riktvärdeangivelsen för tomtmark för hyreshus, industribyggnad och övrig mark skall, enligt 12 kap. 1 § FTL, avse värdet av en värderingsenhet tomtmark. Denna bestämmelse gäller fr.o.m. den allmänna fastighetstaxeringen år 1994. Tidigare ingick i riktvärdeangivelsen värdet per kvadratmeter. Värdering per kvadratmeter tomtmark ansågs emellertid mindre lämplig. I stället föreslogs att riktvärdeangivelsen för en värderingsenhet tomtmark för hyreshus i fortsättningen skulle bestämmas med ledning av hur många kvadratmeter byggrätten utgör. Värdefaktorn storlek skulle därmed beaktas som en särskild värdefaktor. Med storlek avses då enligt förarbetena värderingsenhetens byggrätt i kvadratmeter bruttoarea.

Det traditionella sättet att bestämma marknadsvärdenivåer är att analysera köp av obebyggd tomtmark och med hjälp av ortsprismetoden dra slutsatser om nivåerna i olika områden. Den begränsade tillgången på obebyggd tomtmark vid småhustaxeringen år 1996 medförde emellertid att en schematisk värderingsgrund infördes för att bestämma värdet på normaltomten i värdeområdet när ortsprisstatistiken är otillräcklig. Fördelningen av totalvärdet för bebyggda småhusenheter för att få fram mark- och byggnadsvärde sker därför numera med hjälp av en tomtvärdetabell. Tomtvärdetabellen för småhus behandlas mer ingående i avsnitt 11.5.

Även inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har tillgången på köp av obebyggd tomtmark varit mycket begränsad. När det gäller hyreshus har antalet köp uppgått till omkring 200 tomtmarksköp fördelade över ca 1 800 värdeområden. I förslag till ändringar inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har RSV därför i promemorian 4893-99/100 föreslagit att tomtvärdetabell även skall upprättas för hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad. I enlighet härmed har med

stöd av 5 kap. 8 § FTL för dessa taxeringsenheter bestämmelser om tomtvärdetabell tagits in i 1 kap. 3 § och 37 § FTF (SFS 1999:631).

Vid förberedelsearbetet inför AFT 00 har således riktvärdeangivelserna för tomtmark i första hand tagits fram med ledning av ortsprismaterial inom varje värdeområde. I de fall ortsprismaterialet varit bristfälligt har riktvärdeangivelsen schematiskt bestämts med ledning av tomtvärdetabellen.

### 13.3.2 Tomtvärdetabellens konstruktion

Av LMV:s promemoria den 29 april 1999 om tomtvärdetabellen vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 framgår att värderingen med hjälp av en tomtvärdetabell bör bygga på de samband som finns mellan totalvärde (byggnadsvärde samt markvärde) och markvärde, totalvärde och marknadsmässig hyresnivå samt totalvärde och direktavkastningsprocent. Sambanden analyseras med hjälp av tomtmarksköp, hyresdata från den förtida uppgiftsinsamlingen och bedömda totalvärdenivåer för bebyggda hyreshus- och industrifastigheter. En teoretisk beräkning av markvärdet kan grundas på förutsättningen att i de fall en skillnad föreligger mellan marknadsvärdet och produktionskostnaden, dvs. kostnaden för byggnaden samt för att iordningställa marken så att den är omedelbart bebyggbar, faller den i sin helhet på marken. Utgångspunkten är emellertid inte helt invändningsfri. Vid fastighetstaxeringen behandlas i stället såväl ett övervärde som ett undervärde annorlunda genom att detta antas fördela sig både på byggnaden och marken. Ett viktigt antagande är därvid att tomtmarken aldrig kan anta negativa värden.

Tomtvärdetabellen är konstruerad så att markkostnaderna för lokaler och bostäder är lika stora. Enligt LMV bör ett eventuellt övervärde, dvs. skillnaden mellan marknadsvärdet och produktionskostnaden, fördelas mellan markvärdet och byggnadsvärdet. Fördelningen skall i första hand bestämmas med ortsprismaterial som underlag. Vidare bör man titta på de uppgörelser beträffande tomträttsavgälder som finns att tillgå för att på det sättet få vägledning beträffande hur stor andel av totalvärdet som belöper på marken.

## 13.4 Problembeskrivning

Fastighetsmarknaden för hyreshus har drabbats av långvariga sviter efter den fastighetskris som inleddes hösten 1990. Det har även konstaterats att en kategori av hyreshus har haft en speciell utveckling, nämligen vissa av de nyare bostadshyreshusen. Bostadshyreshus byggda

under åren 1988–92 har kommit att kallas för krisårgångarna och för dessa har noterats en betydligt sämre prisutveckling än för övriga bostadshyreshus.

När det gäller hyreshustaxeringen har stark kritik från flera håll riktats mot det s.k. omräkningsförfarandet. Problemen med omräkningsförfarandet har varit flera. Ett problem har varit att eftersom det sker relativt få köp har jämförelsematerialet blivit ringa och de s.k. prisutvecklingsområden som har bildats har varit begränsade till sitt antal. Detta har enligt kritiker lett till att hyreshus från områden med olika prisutveckling har hamnat i samma prisutvecklingsområde och därmed kommit att räknas om med samma omräkningstal trots att skillnaden i prisförändringar mellan de olika områdena har varit markant. För hyreshus som producerades under slutet av 1980-talet samt i början av 1990-talet har marknadsvärdena sänkts i samband med att räntebidragen har minskat. Marknadsvärdena på nämnda hus har i vissa fall legat under åsatta taxeringsvärden. Dessa hus har oaktat att de i vissa fall drabbats av en prisnedgång omräknats med omräkningstal som baseras på en mer allmän prisuppgång, vilket i sin tur har lett till högre fastighetsskatt.

Bland de organisationer som har kritiserat omräkningen finns Sveriges Fastighetsägareförbund som har anförts att det är svårt att fastställa omräkningstal för olika hyreshusområden. Från såväl fastighetsägar- som hyresgästhall påtalades särskilt att indelningen i prisutvecklingsområden för Stockholmsområdet vid senaste omräkningen var felaktig. Förbundet har vidare framhållit att det helt saknas förutsättningar att kunna mäta årliga värdeförändringar av hyreshus på ett objektivt godtagbart sätt. Antalet köp är för litet och kommer troligen att bli än mindre i framtiden, eftersom allt fler hyreshus kommer att ägas av aktiebolag och att framtida överlåtelser företrädesvis kan förutsättas ske genom aktieförsäljningar. Hyreshusenheter bör därför enligt fastighetsägareförbundet inte omfattas av omräkningsförfarandet.

Även RSV har i en promemoria ställd till Finansdepartementet anförts att omräkningsförfarandet för hyreshus leder till tveksamma värderingstekniska konsekvenser och verket har vidare framfört att omräkningsförfarandet bör bli föremål för en översyn.

Vid AFT 94 dök vakansproblematiken upp. Detta problem har funnits tidigare men inte i sådan omfattning som vid AFT 94. Som ovan har sagts skall hyra bestämmas för alla bostäder och lokaler även om de står oanvända. Genomsnittligt förekommande vakanser inom ett värdeområde beaktas genom valet av H-nivåfaktor. H-nivåfaktorerna beaktade vid taxeringen år 1994 den genomsnittliga vakans som förelåg under nivååret 1992. Förändringar i genomsnittlig vakans mellan nivååret och årsskiftet 1993/94 beaktades inte vid taxeringen, eftersom



sådana förändringar avsåg prisnivåns förändring efter nivååret. Om däremot vakanserna i ett enskilt hyreshus vid årsskiftet 1993/94 avvek från vad som genomsnittligt förekom inom värdeområdet för den aktuella lägenhetstypen kunde en justering för säregna förhållanden aktualiseras.

Fastighetsägareförbundet har anfört att vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1994 tog man inte tillräcklig hänsyn till att priserna för hyreshus föll kraftigt och att vakanserna ökade. RSV:s anvisningar bygger på att vakanserna kommer att vara temporära. Efter januari 1994 ökade emellertid vakanserna ytterligare enligt Fastighetsägareförbundet. Justeringen för säregna förhållanden bör enligt Fastighetsägareförbundet bygga på ett mer flexibelt system. Fastighetsägareförbundet har vidare framfört att vad gäller vakanser krävs i RSV:s rekommendationer att vakanserna skall överstiga den normala med minst 20 procent för att justering skall ske enligt reglerna för säregna förhållanden. Dessa rekommendationer har medfört att många fastighetsägare inte medgett justering trots höga vakanstal, som när det gäller AFT 94 i stället för att minska ökade efter den 1 januari 1994. Justeringen förutsätter dessutom yrkande från fastighetsägaren, något som en del fastighetsägare inte känner till och därmed kan förbise att göra. De nu nämnda förhållandena ledde enligt kritikerna till att bostadshus från de s.k. krisårgångarna generellt sett åsattes alltför höga taxeringsvärden vid AFT 94. Detsamma gäller lokalhyreshus i områden med kraftigt stigande vakanser. Även om marknadssituationen förbättrats under senare tid så synes det ha skett en strukturell förändring av fastighetsmarknaden för hyreshus som enligt Fastighetsägareförbundet måste beaktas vid framtida fastighetstaxeringar.

HSB Bostadsrättsföreningsrådet har framfört bl.a. följande: Dagens system för fastställande av taxeringsvärde ger inte acceptabla resultat och bör därför reformeras så att de s.k. krisårgångarna inte belastas med högre skatt än äldre årgångar. Fastighetsskatten utgör en stor belastning för de krisdrabbade årgångarna av fastigheterna. Taxeringsvärdet stiger brant ju yngre huset är. Rådet anser att det krävs ett nytänkande när det gäller fastighetsskatten och att fastighetens läge och standard i stället för taxeringsvärdet bör få avgöra vilken skatt som skall utgå på en fastighet.

## 13.5 Överväganden

### 13.5.1 Inledning

Arbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 pågår för närvarande. Utfallet av denna taxering kan inte bedömas redan nu utan övervägandena i detta kapitel tar sikte på situationen före denna taxering. Det har dock framförts till utredningen att man under förberedelsearbetet ägnat särskild omsorg när det gäller bl.a. vakansproblematiken och de problem som finns när det gäller de s.k. krisårgångarna.

### 13.5.2 Omräkningsförfarandet

Som framgår av vad ovan har anförts har omräkningsförfarandet haft beaktansvärda brister framför allt när det gäller hyreshusen. Utredningen föreslår i kap. 19, som behandlar frågan om omräkning och taxeringsintervall, att omräkningsförfarandet skall tas bort för samtliga taxeringsenheter (med undantag av industri- och elproduktionsenheter) och ersättas med ett system med tätare allmänna fastighetstaxeringar. Det finns anledning att anta att en viktig del av den kritik som har riktats mot hyreshustaxeringen därigenom har fått en lösning. Därtill kommer att utredningen även föreslår utökade möjligheter till särskild fastighetstaxering.

### 13.5.3 Inverkan av vakanser

Enligt nuvarande regler kan justering ske av åsatta taxeringsvärden för hyreshusenheter om säregna förhållanden bl.a. i form av att stora vakanser förekommer. Även om denna utredning har till uppgift att utvärdera reglerna om fastighetstaxering förtjänar att nämnas att enligt domar av Regeringsrätten från den 16 juni 1998 (mål nr 323--324-1997, mål nr 1768--1772-1997) kan även nedsättning av fastighetsskatten ske vid stora vakanser. Eftersom taxeringsvärdet är underlag för fastighetsskatten kan det vara av intresse att kort referera nyss nämnda domar från Regeringsrätten som gäller fastighetsskatt för hyreshus med outhyrda lägenheter. Regeringsrätten har nämligen i domarna från den 16 juni 1998 i mål om statlig fastighetsskatt medgett nedsättning av fastighetsskatten med hänsyn till att uthyrning av olika skäl inte har kunnat ske av hela fastigheterna.

Rätt till nedsättning av fastighetsskatt regleras i 3 § fjärde stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, FSL. Där föreskrivs följande: ”Har byggnad, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.”

I mål nr 323--324-1997 (RÅ 1998 ref 27) var det fråga om en fastighet i Växjö där lägenhetsytan hänförde sig till både bostäder och lokaler. Bostadslägenheterna var i sin helhet uthyrda under de i målen aktuella taxeringsåren. Av lokalerna var emellertid drygt 10 procent inte uthyrda. Orsaken härtill uppgavs vara bristande efterfrågan på lokaler. Regeringsrättens slutsats blev att nedsättning av fastighetsskatten skall ske när ett hinder förelegat mot att hyra ut en för uthyrning avsedd lägenhet i en byggnad som är avsedd för användning under hela året, förutsatt att hindret inte har varit begränsat till endast en kortare tid av beskattningsåret. Ett fall där nedsättning kan komma i fråga är enligt Regeringsrätten att en fastighetsägare på grund av bristande efterfrågan inte har lyckats hyra ut en uthyrningslägenhet. Nedsättning av den statliga fastighetsskatten har således medgetts för de i målet aktuella fastigheterna.

I mål nr 1768--1769-1997 var orsaken till att en stor del av lägenhetsytan var outhyrd att fastigheterna hade genomgått stora ombyggnadsarbeten. Regeringsrätten fann även i dessa mål att skäl förelåg att sätta ned den statliga fastighetsskatten och anförde att enligt 3 § fjärde stycket andra ledet FSL finns det grund för nedsättning av fastighetsskatten om en uthyrningslägenhet som är avsedd för användning under hela året inte har kunnat hyras ut. Någon begränsning till vissa slags hinder görs inte. Lagtexten omfattar således enligt sin lydelse varje form av hinder mot uthyrning.

Det kan nämnas att enligt en artikel i publikationen *Skattenytt* nr 3 för år 1999 (Hans Tegnander och Börje Leidhammar – Nedsättning av fastighetsskatten – kritisk granskning av RSV:s promemoria) görs den bedömningen att mot bakgrund av att FTL och FSL är två skilda regelsystem skall eventuell justering av taxeringsvärdet för avvikande vakansgrad inte påverka möjligheten att senare erhålla nedsättning av fastighetsskatten för verklig vakansgrad. RSV har emellertid i en promemoria gjort gällande att det inte kan ske någon nedsättning av fastighetsskatten i de fall där taxeringsvärdet justerats enligt reglerna om säregna förhållanden innefattande avvikande vakansgrad vid den allmänna fastighetstaxeringen.

Fastighetsägareförbundet har framfört att förbundet anser att större hänsyn vid fastighetstaxeringen skall tas till att vakanser förekommer i stor utsträckning i vissa hyreshus

Det har framkommit att vakanser alltid har förekommit i viss utsträckning men att det var först vid AFT 94 som vakansproblematiken uppkom på allvar. Det var en följd av den fastighetskris som uppstod vid 1990-talets början.

Vad som kan diskuteras är om det bör införas ökade möjligheter till jämkning av taxeringsvärdet vid lägre förekomst av vakanser än vad som gäller enligt nuvarande regler. Vakanser av temporär karaktär som avviker från normala vakanser kan knappast anses påverka marknadsvärdet och bör därför inte heller påverka taxeringsvärdet. Mera varaktiga vakanser måste dock få påverka taxeringsvärdet. Så sker emellertid redan genom dels att hänsyn tas till vakanser vid värdeområdesindelningen men även genom en möjlighet till justering för säregna förhållanden. I detta sammanhang kan nämnas att utredningen föreslår utökade möjligheter till justering för säregna förhållanden vilket kan få betydelse även vid vakanser i hyreshus.

Även om fastighetsmarknaden har börjat återhämta sig kan det förväntas att problematiken med vakanser kommer att finnas kvar i vissa områden men avta i andra områden. Utfallet av AFT 2000 är ännu inte känt men det har framkommit att vakanserna har gått ned i vissa områden. Vid förberedelsearbetet inför AFT 2000 har man vidare lagt ner stor omsorg i arbetet med att ta hänsyn till vakanserna vid nivåläggningen.

Utredningen finner med anledning av det anförda inte anledning att föreslå ytterligare åtgärder för justering av vakanser.

Enligt nuvarande regler gäller att justering av värdet på grund av vakanser sker först efter yrkande av fastighetsägaren. Det bör övervägas om justering för höga vakanser skall kunna ske utan särskilt yrkande av fastighetsägaren. Eftersom fastighetsägaren under alla omständigheter måste uppmärksamma skattemyndigheten på förekomsten av vakanser är det mest lämpligt att skyldigheten för fastighetsägaren att yrka justering av värdena på grund av höga vakanser kvarstår. En särskild fråga om förekomsten av vakanser bör dock ställas i deklarationsformuläret i syfte att uppmärksamma fastighetsägaren på denna fråga.

### 13.5.4 Åldersfaktorn

Vid utvärdering av utfallet av AFT 94 av Utredningen om förenklad fastighetstaxering (SOU 1995:148) konstaterades att fastighetsmarknaden vid tidpunkten för utvärderingen fortfarande led av sviterna efter den fastighetskris som inleddes hösten 1990. Det konstaterades även att en kategori av hyreshus hade haft en speciell utveckling, nämligen vissa av de nyare bostadshusen. Bostadshyreshusen som byggdes under åren 1988–1992 har kommit att kallas för krisårgångarna och för dessa noterades en betydligt sämre prisutveckling än för övriga bostadshyreshus.

I Fastighetsskatteutredningens betänkande Fastighetsskatt (SOU 1992:11) anges bl.a. att en starkt bidragande orsak till att taxeringsvärdena stigit kraftigt under slutet av 1980-talet och början av 1990-talet har varit att räntebidragen har bidragit till att höja prisnivån på dessa fastigheter. Det faktum att räntekostnaderna under en tid finansieras genom bidrag har fått den följden att fastigheten kunnat säljas till ett högre pris än vad som annars hade varit fallet. Detta har resulterat i högre taxeringsvärden för fastigheter som uppbär räntebidrag. Till följd av förändringar i räntebidragssystemet har skillnaderna i prisnivå mellan nyare hyreshus och äldre hyreshus blivit allt mindre. Vid förberedelsearbetet inför AFT 2000 avspeglar sig denna minskning i differensen i prisnivå mellan nya och gamla hyreshus i den del av HK-tabellen som avser åldersinverkan för att därigenom åstadkomma en rättvisare värderelation mellan nybyggda hyreshus och äldre hyreshus.

### 13.5.5 Finns det behov av att införa standard som värdefaktor vid taxering av hyreshus?

Värdefaktorerna vid 1975 års taxering var hyra, ålder och standard. Värdefaktorn standard bestämdes vid 1975 års taxering med utgångspunkt i fastighetens modernitet. Värdefaktorn kan bestämmas på olika sätt. Vid 1975 års taxering bestämdes den med hänsyn till den sanitära utrustningen. 1976 års Fastighetstaxeringskommitté ansåg i Fastighetstaxering 1981 (SOU 1979:32) att standardbegreppet skulle bestämmas med hänsyn till hyreshusets byggnadsmaterial och utrustning. Kommittén ansåg att det var tillräckligt att det minsta antalet standardklasser bestämdes till tre för hus som hade en ålder om högst 40 år eller motsvarande. För äldre hus borde antalet standardklasser även få understiga tre.

Efter förslag i prop. 1985/86:160 (s. 25) slopades värdefaktorn standard för hyreshus. Som skäl härtill anförde departementschefen bl.a. följande:

För närvarande utgör som nämnts standarden en viktig värdefaktor vid värderingen av hyreshus. Standarden bestäms med hänsyn till husets byggnadsmaterial och utrustning. Skillnaden i standard mellan olika hyreshus beaktas vid värderingen även utan en särskild standardfaktor. Således påverkar ju t.ex. standarden storleken på hyran, vilken är en annan värdefaktor. Vidare är samvariationen mellan värdefaktorerna ålder och standard mycket påtaglig, eftersom åldern skall vara ett uttryck för husets sannolika återstående livslängd. Jag anser därför att värdefaktorn standard kan slopas. Detta medför dessutom en förenkling vid deklarationstillfället för fastighetsägaren.

Det har framförts att standarden är viktig för bruksvärdesystemet och att det har förekommit att skillnaden i de hyror som sattes i slutet av 1980-talet inte motsvarades av olika standardegenskaper. De allmännyttiga bostadsföretagen tog ut högre hyror i vissa bostadsområden för att täcka kostnaderna i andra områden.

Det kan påpekas att vid taxering av småhus utgör husets standard en värdefaktor. Det som bl.a. skiljer värderingen av hyreshus från värderingen av småhus är att vid värderingen av hyreshus innebär värdefaktorn hyra att en bedömning görs av standarden på fastigheten vid hyressättningen. Genom utgående hyra har därmed en värdering av standarden på fastigheten redan skett.

Även genom värdefaktorn ålder sker i de flesta fall en värdering av standarden på fastigheten eftersom åldern i de flesta fall torde ha betydelse för vilken standard fastigheten har.

Mot bakgrund av att såväl värdefaktorn hyra som värdefaktorn ålder utgör mått på fastighetens standard anser utredningen att det inte finns behov av att införa en ny särskild värdefaktor som enbart skall mäta hyreshusets standard.

### 13.5.6 Tomtvärdetabellen

Tomtvärdetabellen kommer i enlighet med vad som framgår av tidigare avsnitt att tillämpas vid taxering av hyreshus vid den allmänna fastighetstaxeringen 2000. Tabellen är konstruerad så att markvärdeandelen varierar beroende på totalvärdenivån. Svenska Kommunförbundet, som yttrat sig över förslaget till tomtvärdetabell, har emellertid kritiserat tabellen och anser att den delvis ger felaktiga

resultat. Förbundet anser att upp till en totalvärdenivå om ca 20 000 kr per kvadratmeter är fördelningen i tabellen riktig. Brytpunkten ligger emellertid vid detta belopp. Över brytpunkten bör, enligt förbundets mening, ökningen av totalvärdenivån tillfalla markvärdet, vilket innebär en dramatisk ökning av markvärdeandelen vid stigandet totalvärdenivåer. Vid remissbehandlingen har emellertid företrädare för markägare haft motsatt uppfattning när det gäller fördelningen av totalvärdet.

Hur det totala värdet för en bebyggd enhet fördelar sig mellan mark- och byggnadsvärdet bygger på värderingstekniska teorier. Enligt bestämmelser i FTL är byggnadsvärdet det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Vidare skall markvärdet bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd (se 7 kap. 8 och 9 §§ FTL).

Tomtvärdetabellen är, som tidigare anförts, upprättad på det sättet att mervärdet fördelas mellan markvärdet och byggnadsvärdet med utgångspunkt från ortsprismaterialet. Därutöver måste man göra bedömningar hur en lämplig fördelning bör se ut. Det har exempelvis visat sig att tillgången på ortsprismaterial är mycket begränsad när det gäller de högre nivåerna i tabellerna. Dessa bedömningar görs med utgångspunkt från värderingsteoretiska överväganden men även genom analys av de värden som fastställs i mål rörande tomträttsavgälder. Tomtvärdetabellen bygger på en schematisk värderingsgrund med de brister som detta kan innebära.

Enligt utredningens mening finns det inte något som talar för att mervärdet ur marknadsvärdesynpunkt helt och hållet bör hänföras till markvärdet.

Kritiken har inte heller gått ut på att ersätta tomtvärdetabellen med annan värderingsteknisk bedömning. För att kunna ta ställning till om tomtvärdetabellens konstruktion är korrekt är det emellertid viktigt att underlaget för att ta fram tabellen dokumenteras. I vissa fall kan även vid tillämpningen korrigeringar av värdena i tabellen behöva göras om tomtmarken inte är omedelbart bebyggbar. Som framhållits i samband med behandlingen av tomtvärdetabellen för småhus är det även väsentligt att det framgår av riktvärdekartan att riktvärdeangivelsen för tomtmark för värdeområdet tagits fram med ledning av tomtvärde-tabellen.

Slutligen är det viktigt att påpeka att tomtvärdetabellen endast utgör en rekommendation som inte är bindande. Finns det ortsprismaterial för värdeområdet som tyder på en annan fördelning skall givetvis dessa köp läggas till grund för fördelningen av totalvärdet.

## 13.6 Möjligheten att påverka taxeringsvärdet

När det gäller den enskilde fastighetsägarens möjlighet att påverka det egna taxeringsvärdet föreslår utredningen olika åtgärder för att förbättra den enskildes ställning. Bl.a. föreslås att fastighetsägare skall få möjlighet att få insyn i och möjligheter att lämna synpunkter på värdeområdesindelningen genom att denna föreslås bli föremål för ett utställningsförfarande (se kap. 17). Därtill kommer att utredningen även föreslår ökade möjligheter att justera för säregna förhållanden vid taxering av de olika taxeringsenheterna, se kap. 16. Justering för säregna förhållanden har till syfte att användas när det schablonmässiga förfarandet inte fångar upp sådant som är av betydelse för taxeringsvärdet. Genom förslagen i ovan nämnda kapitel som gäller även vid taxering av hyreshusenheter får den enskilde fastighetsägaren förbättrade möjligheter att påverka taxeringsvärdet på sin fastighet.



## 14 Taxeringsenheter med flera byggnader

Utredningen föreslår att värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden beträffande taxeringsenheter som har karaktär av grupphusområden endast skall indelas i två klasser, nämligen en klass för småhus på självständiga fastigheter och en klass för övriga småhus. För övriga taxeringsenheter skall dock nuvarande regler fortfarande gälla.

Till utredningen har framförts kritik från bl.a. bostadsrättsorganisationerna HSB, Riksbyggen och SBC beträffande taxeringen av fastigheter som ägs av bostadsrättsföreningar och utgör vad som brukar kallas grupphusområden. Detta begrepp används i den fortsatta framställningen. Även enskilda bostadsrättsföreningar har framfört kritik. Kritiken går i huvudsak ut på att skillnaderna i taxeringsvärden blir mycket stora för fastigheter med i princip samma marknadsvärde, beroende på hur klassindelningen av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden sker.

Kritik har också riktats mot att reglerna i FTL om indelning i byggnadstyper i vissa fall kan medföra att en fastighet i samme ägares hand, t.ex. en bostadsrättsförening på vilken det finns flera olika byggnader, beroende på reglernas konstruktion kan komma att taxeras delvis som småhusenhet, delvis som hyreshusenhet.

### 14.1 Olika problemställningar

Taxeringen av fastigheter på vilka det finns flera olika byggnader styrs av särskilda regler i FTL som i vissa fall kan innebära problem i tillämpningen. Det gäller framför allt inom grupphusområden som ägs av bostadsrättsföreningar. De regler som berörs avser framför allt indelning i byggnadstyp och värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden. Därtill kommer frågan om hur en marknadsvärdebedömning skall göras av objekt som mycket sällan bjuds ut till försäljning.

Indelningen i byggnader styrs i allmänhet av de ändamål som byggnaden är inrättad för. Sålunda utgörs byggnadstypen småhus av en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Hyreshus däremot utgörs av en byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. En byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer hör alltså till byggnadstypen småhus oavsett om småhuset är ett eget hem eller ägs av t.ex. en bostadsrättsförening. Detta innebär också att det ortsprisunderlag och de värdefaktorer som avser enskilt ägda småhus används för att bestämma taxeringsvärdet.

För att kunna ta hänsyn till hur marknadsvärdet påverkas av om tomtmarken där småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte och i senare fallet om tomtmarken kan bilda egen fastighet använder man sig av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden. För att kunna avgöra om tomtmarken kan bilda egen fastighet görs en bedömning utifrån de planmässiga förhållandena. Emellertid tillämpar kommunerna planinstitutet på olika sätt, vilket kan få återverkningar i taxeringshänseende.

Marknadsvärdebedömningen görs således delvis utifrån vad som i framtiden kan förväntas hända i fastighetsrättsligt hänseende, något som i sin tur är beroende av lantmäterimyndigheternas ställningstaganden och av kommunernas benägenhet att i plansammanhang tillåta avstyckningar. Vidare kan man vid denna bedömning sällan eller aldrig utgå från fullt ut jämförbara objekt, eftersom avstyckade småhus som ägs av bostadsrättsföreningar eller småhus som ligger på samma fastighet och ägs gemensamt sällan eller aldrig brukar säljas.

Sammanfattningsvis kan således konstateras att de regler som styr taxeringen av grupphusområden som ofta ägs av bostadsrättsföreningar är dåligt anpassade till denna typ av bebyggelse. Reglerna är mera avpassade för t.ex. fritidshus på arrenderad mark eller fastigheter med flera byggnader i villakvarter. Det kan konstateras att bebyggelse med marklägenheter i radhusform där upplåtelseformen är en annan än äganderätt har blivit vanlig först på senare delen av 1980-talet och således efter tillkomsten av här aktuella regler. Det finns därför anledning att se över det regelsystem som nu gäller och försöka hitta en lösning som innebär en mer rättvis taxering för denna typ av bebyggelse.

## 14.2 Bakgrund till nuvarande regler

Klassindelning av fastighetsrättsliga förhållanden har varit föremål för bedömningar inför AFT 81 och inför AFT 90. I SOU 1984:37 har behandlats frågan om värdefaktorn kan slopas eller om färre klasser kan användas. Enligt kommitténs mening var det uppenbart att marknadsvärdet påverkas av om en bebyggd tomt kan säljas (utgör självständig fastighet alternativt kan avstyckas till en sådan) eller om så inte kan ske. I prop 1987/88:164 konstateras att terminologin bör ändras för att undvika att taxeringsmyndigheternas bedömningar i detta avseende av fastighetsägarna kommer att uppfattas som beslut eller förhandsbesked i fastighetsbildningsfrågan. Likaså uttalas att avsikten med bestämmelserna inte har varit att någon mer ingående prövning av avstyckningsmöjligheterna skall företas. I propositionen konstateras att den huvudsakliga skillnaden mellan en självständig fastighet och en osjälvständig fastighet (dvs. icke rättsligen bildad fastighet) är att den senare inte kan in-tecknas och därmed inte heller kan belånas. Därtill kommer också sådana faktorer som att viss osäkerhet kan råda om huruvida fastighetsbildning kommer att fördröjas eller förhindras samt, vid fastighetsbildning, kostnaderna för denna. Dessa skillnader bör även fortsättningsvis komma till uttryck vid fastighetstaxeringen. I propositionen, liksom i tidigare utredningar, konstaterades att det fanns behov av en värdefaktor fastighetsrättsliga förhållanden och samtidigt att RSV:s normer för klassindelningen borde ses över.

## 14.3 Nuvarande regler

### 14.3.1 Indelning

Byggnader och mark skall indelas i byggnadstyper respektive ägoslag. Denna indelning regleras i 2 kap. FTL. Den klassificering av byggnadstyper och ägoslag som görs vid fastighetstaxeringen skall i första hand tjäna till att få fram ett rättvisande underlag för de olika beslut som fattas vid taxeringen, t.ex. vid indelningen i taxeringsenheter. Vidare används olika värderingsmetoder för skilda slag av egendom. För fastighetstaxeringen är det därför viktigt att man vid klassificeringen får fram grupper av egendom som har likartade egenskaper och som enhetliga värderingsregler kan ställas upp för. Ett riktmärke för klassificeringssystemet är att det skall kunna samordnas med annan lagstiftning, där likartade begreppsbestämningar kommer till användning och vid statistikframställning. Ett annat mål är att definitionerna skall vara klara och enkla att tillämpa för uppgiftslämnare och myndigheter.

I 10 kap. finns en närmare redogörelse för reglerna om indelning i byggnader och mark.

Särskilda problem uppkommer när det finns flera byggnadskroppar på samma fastighet. Denna fråga har också koppling till fastighetsrättsliga förhållanden. Enligt RSV:s rekommendationer (Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 26 f.) bör varje byggnadskropp anses som en byggnad. Är en byggnadskropp uppdelad genom vertikalt genomgående väggar, exempelvis genom brandmurar, i två eller flera självständigt fungerande enheter, bör dock varje sådan enhet anses som en byggnad. Gemensamma vinds- eller källarutrymmen utgör inte hinder för en sådan indelning. Byggnadskropp som genom vertikalt genomgående väggar är uppdelad i delar med två bostadslägenheter i varje del (tvåbostadsradhuslänga), bör dock om byggnadskroppen ligger på en fastighet indelas som en byggnad (hyreshus). Enligt RSV:s mening kan således inte en byggnadskropp indelas i byggnader horisontellt.

### 14.3.2 Fastighetsrättsliga förhållanden

Värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden skall bestämmas både för småhus och för tomtmark.

Enligt 8 kap. 3 § FTL skall fastighetsrättsliga förhållanden bestämmas med hänsyn till om den värderingsenhet för tomtmark på vilken småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte. Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn tas till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet. Småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet skall jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet. Om det på en lantbruksenhet finns endast ett småhus, anses det utgöra brukningscentrum. Om det finns flera småhus på en lantbruksenhet, utgör det värdefullaste småhuset brukningscentrum, såvida inte annat visas. För tomtmark finns en motsvarande bestämmelse i 12 kap. 3 § FTL. Värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden skall enligt 1 kap. 35 a § FTF indelas i tre klasser (RSFS 1995:7). Enligt 3 kap. 5 § skall därvid följande klassindelingsgrunder gälla.

1. Värderingsenhet som utgör en eller flera självständiga fastigheter.
2. Värderingsenhet som kan bilda självständig fastighet.
3. Värderingsenhet som inte kan bilda självständig fastighet .

Värderingsenhet som utgör en eller flera självständiga fastigheter skall föras till klass 1. Till klass 2 skall föras värderingsenhet som kan bilda

självständig fastighet och till klass 3 förs värderingsenhet som inte kan bilda självständig fastighet.

Enligt RSV:s rekommendationer RSV S 1995:17 bör klassindelning av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden avseende klass 2 ske på följande sätt.

Klass 2. Värderingsenhet bör anses kunna bilda självständig fastighet endast i de fall tveksamhet inte föreligger om möjligheten att bilda fastigheten. En värderingsenhet bör normalt kunna förutsättas bilda självständig fastighet i följande fall:

A Värderingsenhet (bebyggd eller obebyggd) till ett eller flera friliggande småhus

– utom detaljplan:

1. Om värderingsenheten är bebyggd med ett småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng och har en belägenhet som gör att ett avskiljande inte kan ifrågasättas.

2. Om för värderingsenheten gäller bygglov eller förhandsbesked för ett småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng och värderingsenheten har en belägenhet som gör att ett avskiljande inte kan ifrågasättas.

3. Om värderingsenheten var bebyggd med ett småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng senast fem år före taxeringsårets ingång och har en belägenhet som gör att ett avskiljande inte kan ifrågasättas.

– inom detaljplan:

1. Om värderingsenheten är bebyggd med ett småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng och att avskiljande inte hindras av detaljplan eller upprättad fastighetsplan.

2. Om värderingsenheten är obebyggd men avsedd att enligt detaljplanen bebyggas med småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng och att avskiljande inte hindras av detaljplan eller upprättad fastighetsplan.

B Värderingsenhet (bebyggd eller obebyggd) till radhus och kedjehus:

1. Om värderingsenheten är bebyggd med ett småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng, ligger inom detaljplan och kan avskiljas enligt upprättad fastighetsplan.
2. Om värderingsenheten är obebyggd men avsedd att bebyggas med småhus om minst 30 m<sup>2</sup> värdearea och minst 9 standardpoäng, ligger inom detaljplan och kan avskiljas enligt upprättad fastighetsplan.

Med fastighetsplan jämställs äldre tomtindelning.

När det gäller korrigering av normaltomtsvärdet har RSV följande rekommendationer. Om en värderingsenhet tillhör klass 2 eller 3 för fastighetsrättsliga förhållanden bör värdet korrigeras. Tillhör värderingsenheten klass 2, bör ett avdrag göras med 10 000 kr. Tillhör värderingsenheten klass 3, bör beräknat värde multipliceras med en nedräkningsfaktor 0,5 för fastighetsrättsliga förhållanden. Värdet som beräknas för klass 3 får dock inte överstiga värdet för en motsvarande värderingsenhet i klass 2. Värdet av en värderingsenhet tomtmark i klass 3 får inte överstiga dubbla värdet av byggnaderna på tomtmarken. Om värde inte är åsatt byggnader, får värdet av tomtmarken inte överstiga 100 000 kr.

Reglerna för värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden för småhus är i princip desamma som gäller för värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden för tomtmark till småhus enligt redovisning ovan. Det innebär främst att värdefaktorn är indelad i tre klasser med hänsyn till om den tomtmark, som småhuset är beläget på, utgör självständig fastighet eller inte samt, om tomtmarken inte utgör självständig fastighet, att hänsyn även skall tas till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet.

## 14.4 Rättsfall om fastighetsrättsliga förhållanden

Av FTL och RSV:s föreskrifter framgår att värderingen av osjälvständig fastighet innefattar en bedömning av sannolikheten för att tomtmarken i fråga kan bilda en självständig fastighet. Innebörden av regelsystemet får anses vara att man vid denna bedömning skall anse tomtmark vara möjlig att avskilja endast om det med hänsyn till gällande fastighets- och

planrättsliga regler framstår som mer eller mindre uppenbart att så kan ske. Från rättspraxis kan noteras några fall där frågan om klassificeringen av tomtmark med hänsyn till avstyckningsbarheten varit aktuell. Det har därvid gällt reglerna i deras lydelse vid 1981 års allmänna fastighetstaxering.

I RÅ 1985 1:15 gällde det en fastighet på vilken hade uppförts 21 fritidshus. Marken ägdes av en fritidshusförening medan husen hade skilda ägare. Planläggning i byggnadslagets mening saknades. Fastighetsbildningsmyndigheten hade uttalat att en förrättning för avstyckning av tomter till de olika fritidshusen måste föregås av en detaljplanläggning eftersom tätbebyggelse förelåg, att en sådan planläggning syntes svårlöst samt att möjligheterna att kunna avstycka tomter kring varje hus därför bedömdes som mycket små. Regeringsrätten klassificerade tomterna som ej avstyckningsbara. Samma utgång blev det i RÅ 1988 ref. 51 där frågan gällde obebyggda (I) och bebyggda (II) småhustomter tillhöriga bostadsrättsföreningar och belägna inom stadsplanlagt men ej tomtindelad område. Regeringsrätten anförde bl.a. att förhållandena vid taxeringsårets ingång i vart fall inte var sådana att en uppdelning i självständiga tomter kunde väntas komma till stånd utan avsevärd tidsutdräkt. Även i RÅ 1986 ref. 38 blev bedömningen densamma. Där hade fastighetsägaren till stöd för sin ståndpunkt att tomterna i fråga inte var avstyckningsbara åberopat en kommunöversikt med riktlinjer av innebörd att avstyckning inte skulle medges. Kommunöversiktens innehåll hade i målet inte föranlett någon erinran och invändning från taxeringsintendentens sida.

Kammarrätten i Göteborg har i ett antal avgöranden (t.ex. mål m 4632-1997, beslut 1997-12-17) som besvär i särskild ordning haft att ta ställning till överklaganden av bostadsrättsföreningar som yrkat att värdefaktorn för fastighetsrättsliga förhållanden skall ändras från klass 2 till klass 3. Det har därvid gällt den allmänna fastighetstaxeringen 1990 och särskild fastighetstaxering. Föreningarna har åberopat bl.a. att fastighetsplan eller tomtindelning saknas för fastigheten samt att tidskrävande förberedelseåtgärder krävs innan fastighetsbildningen är klar. För att ta ställning till om tomterna kan bilda självständiga fastigheter har yttranden inhämtats från lantmäterimyndighet. Enligt myndigheten utgör avsaknaden av fastighetsplan inte hinder vid bedömningen om en fastighet kan uppdelas i flera självständiga fastigheter. Normalt sett kan fastigheter delas upp så länge inte en uttrycklig bestämmelse finns i detaljplanen som förhindrar detta. Förutsättningen är normalt att byggnaderna kan delas i lägenhets-avskiljande väggar och att gemensamhetsanläggning kan inrättas. För att radhusfastigheterna skall uppfylla de allmänna lämplighetsvillkoren i fastighetsbildningslagen bildas enligt myndigheten samtidigt en

samfällighet omfattande gemensam mark, såsom exempelvis grön- och kommunikationsytor. För säkerställande av funktion och drift av gemensamma anläggningar, såsom exempelvis vatten-, avlopps- och dräneringsledningar m.m. bildas dessutom en gemensamhetsanläggning där varje fastighet ges ett andelstal. För förvaltningen av gemensamhetsanläggning bör även en samfällighetsförening bildas.

Skattemyndigheten uttalade att om fastighetsplan eller äldre tomtindelning inte föreligger bör det enligt RSV:s rekommendationer krävas att någon tveksamhet inte föreligger om möjligheterna att värderingsenheten kan bilda egen fastighet.

Kammarrätten fann inte skäl att ta upp överklagandena till prövning. Underlaget har således inte bedömts som ofullständigt. Inte heller har särskilda skäl för prövning förelegat. Värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden har därmed inte ändrats från klass 2 till 3.

Ett överklagande har dock tagits upp till prövning och bifallits med hänsyn till att brandsäkra lägenhetsskiljande väggar i vindsbjälklaget varit nödvändigt före en eventuell avstyckning (mål nr 4175-1996, dom 1997-03-19). Regeringsrätten har vidare nyligen beviljat resning i ett mål där en fastighet, som ägdes av en bostadsrättsförening, hänförts till klass 2. Det visade sig dock senare att avstyckning inte var möjlig varför Regeringsrätten beviljade resning (beslut den 21 december 1999, mål nr 1150-1996).

## 14.5 Synpunkter och undersökningar

### 14.5.1 Synpunkter från organisationer

Den kritik mot nuvarande system för klassning av fastighetsrättsliga förhållanden som förts fram har framför allt inriktats på de stora skillnader som klassindelningen medför beroende på om enheterna kan hänföras till klass 3 eller inte. Enligt kritiken ser fastighetsägarna mer till boendeformen. Vidare har Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag, SABO, framfört att reglerna om indelning i byggnadstyper vid olika typer av radhusboende inte är enhetliga. Om byggnadskropparna är belägna på samma registerfastighet leder detta till att vissa delar av fastigheten vid allmän fastighetstaxering kommer att taxeras som hyreshus, medan andra delar taxeras som småhus. Detta leder i sin tur till värdemässiga och skattemässiga skillnader.

SBC har i skrivelse till Finansdepartementet kommenterat att det är ett litet antal bostadsrättsföreningar som i dag inte indelas i klass 3 av fastighetsrättsliga förhållanden. De stora skillnader som uppstår, och den osäkerhet om bedömningarna som finns innebär att regelverket bör ses



över. SBC föreslår att alla bostadsrättsföreningar förs till klass 3 (även självständiga fastigheter). SBC motiverar detta med att det enskilda småhuset inte kan avyttras, eller åtminstone endast med stora svårigheter kan avyttras.

HSB har i en utredning redovisat förekomsten av bostadsrättsföreningar i småhusform och även hur dessa föreningar fördelar sig på olika klasser avseende fastighetsrättsliga förhållanden. Materialet har samlats in genom en enkätundersökning till de regionala föreningarna och omfattar drygt 700 föreningar. Svarsfrekvensen var hög. Övervägande delen av småhusföreningarna, knappt 75 %, är taxerade enligt klass 3 (kan ej bilda självständig fastighet). Ca 20 % har förts till klass 2 (kan bilda självständig fastighet) och cirka 5 % till klass 1 (utgör självständig fastighet). Stora variationer finns över landet och är svåra att förklara. Ett noggrannare material redovisas för HSB-föreningen Centrala Värmland. Taxeringens påverkan på skatteuttag redovisas för några grannföreningar. I kommentarer redovisas bl.a. att HSB inte ser några skäl till att fastighetsrättsliga förhållanden skall ha så utomordentligt stor betydelse för taxeringsvärdena. Den nuvarande lagstiftningen – och kanske också tolkningen av den – leder i det enskilda fallet till uppenbara orättvisor.

Riksbyggen har i en sammanställning redovisat småhusföreningarnas fördelning på olika klasser av fastighetsrättsliga förhållanden. Inom Riksbyggen finns ca 355 bostadsrättsföreningar som är helt eller i några fall delvis taxerade som småhus. Övervägande delen är klassade enligt klass 3 – knappt 75 %. Ca 20 % är klassade enligt klass 2 och ca 5 % av föreningarna är klassade enligt klass 1. Stora variationer finns över landet.

#### 14.5.2 LMV:s undersökning

LMV har i särskild utredning utvärderat hur värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning är anpassade för småhusenheter som består av flera byggnader.

Ortsprisanalys har gjorts för småhusenheter med typkod 222. Dessa småhusenheter omfattar flera småhus med bostäder för mer än två familjer. I denna grupp finns huvudsakligen grupphusområden som sålts i ett sammanhang. I undersökningen finns köp med nybyggnadsår från år 1996 och framåt. Totalt rör det sig om ca 80 köp efter gallring. Bl.a. har köp gallrats då det framgår att kreditgivare förvärvat fastighet med egen belåning. De aktuella köpen avser till mycket stor del småhus från år 1986 och senare (ca 90 %). Med den osäkerhet detta ger kan ändå konstateras att ”marknaden” har sett ut så under aktuell tidsperiod. Köp

av hela grupphusområden är i flertalet fall en komplicerad åtgärd. Köparens incitament och därmed beräkningsgrunden för kalkylerna inför förvärvet varierar med stor säkerhet. Motsvarande gäller naturligtvis även för säljaren. Med den osäkerhet som finns kan konstateras att köp av hela grupphusområden har ett genomsnittligt kvadratmeterpris som understiger kvadratmeterpriset för köp av styckesålda småhus. Skillnaden är i storleksordningen 5–30 %.

En reduktion med 50 % visar sig i de flesta fall som kunnat analyseras vara en för kraftig reduktion för fastigheter som förts till klass 3 avseende fastighetsrättsliga förhållanden. Fastigheter i klass 2 har däremot ett för högt taxeringsvärde enligt detta material. Likaså konstateras att med denna grupp av köpare och säljare indikerar ortsprismaterialet att någon skillnad i marknadsvärdet inte synes finnas för fastigheter som klassats i klass 2 resp. klass 3 (27 resp 40 köp). Hus som säljs styckevis har basvärden som korresponderar väl med de erlagda köpeskillningarna.

I utredningen har också för ett urval fastigheter beräknats hur en tillämpning av nuvarande taxeringsmodell för hyreshus skulle slå. Med denna modell, och de förutsättningar som följer med tabellverk som härrör från prisnivån år 1992, blir de fiktiva taxeringsvärdena för höga jämfört med försäljningspriset i de aktuella undersökta fallen. Det undersökta materialet utgörs därutöver till övervägande del av grupphusområden från "krisårgångarna". När en motsvarande fiktiv beräkning görs med utgångspunkt i de tabeller som tillämpas för hyreshus vid AFT 2000 blir basvärdena lägre men i allmänhet inte lika låga som vid en beräkning enligt småhusmodellen.

Utvärderingen visar vidare att kvadratmeterpriset för flerbostadshus normalt sett är något högre än motsvarande pris för grupphusområden. Skillnaden är i storleksordningen 10–20 %. Några orsaker kan vara olikhet i läget men också skillnad i genomsnittlig storlek för lägenheter i småhusen jämfört med lägenheter i flerbostadshus.

### 14.5.3 Några statistiska uppgifter

Utöver vad som kan kallas grupphusområden finns fastigheter med flera byggnader i ett flertal andra situationer. Det gäller t.ex. komplementbyggnader i villakvarter, gäststugor av olika slag, fritidshus för arrenderad mark och stugbyar. Byggnader av detta slag finns framför allt på småhusenheter men även på lantbruk. Det bör dock observeras att småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet enligt 8 kap. 3 § FTL skall jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet. Det är således endast beträffande småhus utanför

brukningscentrum som en bedömning måste göras avseende klassindelning av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden.

För att få en uppfattning av om hur vanligt det är att det finns flera byggnader på en taxeringsenhet och till vilken klass inom värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden som dessa byggnader hänförs har utredningen tagit del av statistik från RSV avseende de senaste allmänna fastighetstaxeringarna beträffande småhus och lantbruk. Enligt denna statistik fanns på småhusenheter 48 095 byggnader som hänfördes till klass 2 och 25 734 byggnader som hänfördes till klass 3. Dessa byggnader representerade ett sammanlagt taxeringsvärde om drygt 13 resp. 15 miljarder kronor. På lantbruk fanns 24 685 byggnader som hänfördes till klass 2 och 1 388 byggnader som hänfördes till klass 3. Dessa byggnader representerade ett sammanlagt värde om drygt 3 miljarder resp. drygt 135 milj. kr.

När det gäller småhusenheter hänförs således nära 35 % av husen på ofri grund till klass 3 medan motsvarande andel av dessa hus på lantbruk endast uppgår till drygt 5 %.

## 14.6 Överväganden och förslag

Som framgår av den tidigare redogörelsen har till utredningen från flera håll framförts kritik mot taxeringen av grupphusområden, som förvaltas av bostadsrättsföreningar. Kritiken går ofta ut på att ortsprisjämförelser inför fastighetstaxeringen görs med egna hem och att detta inte är rättvisande, eftersom småhus som ägs av bostadsrättsföreningar endast med svårighet kan säljas separat. Det görs också gällande att värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden med tre klasser inte rätt avspeglar marknadsvärdeskillnaden mellan dessa klasser. Det har vidare framförts att problemet bör kunna lösas genom att reglerna om taxering av hyreshus tillämpas i fråga om nu nämnda fastigheter.

Den kritik som framförts gäller således framför allt taxeringen av småhus som bildar ett grupphusområde och ägs av en bostadsrättsförening. Utredningen är visserligen medveten om den särskilda lagstiftning som gäller för bostadsrättsföreningar och som i och för sig skulle kunna motivera en särbehandling av fastigheter som ägs av sådana föreningar. Det finns dock även grupphusområden med småhus som ägs t.ex. av ett bolag och upplåts med hyresrätt. En eventuell förändring av lagstiftningen måste därför även ta sikte på denna och liknande situationer. Vidare måste beaktas att värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden inte bara har betydelse för grupphusområden utan också – och kanske framför allt – för s.k. hus på ofri grund och komplementbyggnader av olika slag.

Det bör i detta sammanhang påpekas att en taxering som bygger på värdet av de olika bostadsrätterna och som föreslagits av olika utredningar (se kap. 20) sannolikt skulle undanröja de orättvisor som finns mellan olika bostadsrättsföreningar beroende på byggnadstyp, eftersom byggnadstypen då inte skulle bli styrande för taxeringen. En annan sak är att en sådan taxering skulle skapa nya problem av både värderingsteknisk och principiell karaktär. I det följande redovisas förslag till möjliga förändringar dels vad gäller indelningsgrunderna, dels inom ramen för värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden.

#### 14.6.1 En annan indelningsgrund

En tanke som förts fram från vissa bostadsrättsorganisationer är att använda ägar- och upplåtelseformen som indelningsgrund. Detta skulle få till följd att en grupphusfastighet som ägs av en bostadsrättsförening skulle indelas som hyreshus. Byggnader som har samma upplåtelseform skulle därmed taxeras på samma sätt oavsett om de ser ut som småhus eller utgör större flerbostadsfastigheter.

En indelning efter upplåtelseform skulle dock innebära en annan inriktning än nuvarande system där det normalt inte spelar någon roll vem som äger fastigheten eller vilken upplåtelseformen är. För att ett sådant system skall fungera bör ägar- och upplåtelseformerna vara någorlunda stabila över tiden. Ett förslag med denna inriktning förutsätter ändringar i 2 kap. 2 § FTL. En möjlighet är att bygga ut definitionen av hyreshus till att omfatta även byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer och upplåts med bostadsrätt. Denna lösning innefattar dock inte grupphusområden med småhus som ägs t.ex. av ett bolag och där småhusen upplåts med hyresrätt. En annan lösning är därför att låta grupphusområden bilda en egen byggnadstyp. Vad som skall räknas som grupphusområden måste då definieras, vilket inte är helt lätt.

De vinster man skulle uppnå genom de ovan skisserade förändringarna är en enhetlig taxering av fastigheter som ägs och administreras på samma sätt. Genom att indela även grupphusområden i "småhusform" som hyreshus skulle man vidare undvika vissa svårigheter. Värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden finns inte i nuvarande system när det gäller hyreshus och är inte heller en avgörande värdepåverkande faktor för hyreshus. Man skulle således för dessa områdens del inte behöva fundera över förändringar beträffande denna värdefaktor. Dessutom skulle man komma ifrån ett särskilt problem som finns i dag, nämligen att det inom en och samma bostadsrättsförening kan finnas vissa byggnadskroppar som taxeras som småhus och andra

som hyreshus. Detta hänger samman med hur man definierar byggnader. Någon definition finns inte i lagen men väl i RSV:s handbok för fastighetstaxering 2000 (se avsnitt 14.3.1). Denna definition kan medföra problem just genom att den leder till olika indelningsgrund för byggnader som ägs av en och samma bostadsrättsförening. Om upplåtelseformen används som indelningsgrund skulle byggnaderna genomgående taxeras som hyreshus. Problemet kan dock lösas genom en ändring i rekommendationerna.

En förändring av ovan skisserat slag innebär som ovan nämnts stora ingrepp i det nuvarande systemet. Effekterna av en sådan ändring är dessutom svåra att överblicka. De ovan skisserade förslagen visar vidare att det är svårt att täcka in olika ägar- och upplåtelseformer. Det finns också risk för nya tolknings- och gränsdragningsproblem. De problem som finns bör därför lösas på annat sätt.

#### 14.6.2 Fastighetsrättsliga förhållanden – grupphusområden

De undersökningar som HSB och Riksbyggen har gjort visar stor överensstämmelse när det gäller fördelningen mellan klasserna. Ca 75 % av bostadsrättsföreningarna har förts till klass 3, ca 20 % till klass 2 och ca 5 % till klass 1. Av HSB:s material framgår att antalet lägenheter som förs till klass 3 är högre (drygt 80 % av totalt 30 000 lägenheter). Det kan således konstateras att det är ett relativt stort antal värderingsenheter som berörs. Det framgår också bl.a. av materialet från HSB och Riksbyggen att det finns stora variationer i tillämpningen i skilda delar av landet.

Den klassindelning som värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden bygger på har tillkommit för att hänsyn skall kunna tas till hur marknadsvärdet påverkas av det förhållandet att en fastighet kan resp. inte kan avstyckas och bilda självständiga registerenheter. I nuvarande system har RSV i rekommendationer och i FV-tabell lagt fast att skillnaden mellan klass 1 och 2 i princip är 10 000 kr. Bedömningen knyter an till att marknadsvärdet bedöms bli påverkat av nödvändiga åtgärder vid fastighetsbildning och därmed sammanhängande faktiska kostnader. För enheter som hänförs till klass 3 skall värdet halveras (korrektion med faktor 0,5).

En viktig utgångspunkt för bedömningen enligt nuvarande regler är således planförutsättningarna. Enligt RSV:s anvisningar skiljer sig bedömningarna för radhus och kedjehus något från motsvarande bedömningar för friliggande småhus. Det är de planmässiga förhållandena som behandlas olika. En viktig del i anvisningarna är kopplingen

till fastighetsplan enligt PBL. Denna planform utnyttjas i många kommuner bara i vissa situationer. Att tillämpningen i taxeringshänseende blir olika kan till viss del förklaras av kommunernas olika tillämpning av detta planinstitut. När fastighetsplan (eller tomtindelning enligt tidigare gällande byggnadslag) inte har upprättats kan en olikhet i tillämpningen finnas hos olika skattemyndigheter.

De bedömningar och ställningstaganden som skall ske för klassindelningen avser förutom plansituationen flera andra aspekter. Bl.a. skall när det gäller frågan om avstyckning bedömas möjligheten att lösa gemensamma funktioner, byggnadskonstruktionernas utformning, tidsaspekter för eventuell uppdelning m.m. Avsikten skall dock inte vara att omfattande utredningar skall företas. Inte heller skall ett yttrande från lantmäterimyndigheten kunna ses som förhandsbesked på frågan om avstyckning kan genomföras.

I RSV:s anvisningar anges att värderingsenhet bör anses kunna bilda självständig fastighet (klass 2) endast i de fall tveksamhet inte föreligger om möjligheten att bilda egen fastighet. Uppenbart är att tillämpningen kan variera bl.a. beroende på vilken inställning som beslutande planinstanser i olika kommuner har. Motstridiga intressen gör sig ofta gällande vilket kan påverka bedömningen. Variationerna kan dock ibland vara svåra att förstå för de berörda.

Nuvarande regel- och tabellverk innebär att många fastighetsägare fäster stor vikt vid om värderingsenheterna – byggnaderna – kan bedömas som klass 3 eller inte. Genom att både byggnads- och markvärdet halveras blir påverkan på taxeringsvärdet påtaglig.

Den förhållandevis begränsade undersökning av försäljningspriser på hela grupphusområden som LMV har gjort visar att köp av hela grupphusområden har ett genomsnittligt kvadratmeterpris som understiger kvadratmeterpriset för köp av försålda småhus. Vidare visar undersökningen att någon skillnad i princip inte finns beroende på indelning i klass 2 eller 3 om man utgår ifrån att hela grupphusområden säljs i ett sammanhang. Orsaken till detta kan vara att marknadsaktörerna inte alls beaktat eller inte bedömt de fastighetsrättsliga förhållandena på samma sätt som har skett vid taxeringen.

Den undersökning som LMV gjort bygger visserligen på ett förhållandevis litet material. Det material som RSV haft som underlag för att bestämma skillnader mellan klasserna 2 och 3 är, såvitt utredningen kan bedöma, inte mera tillförlitligt. LMV:s undersökning och de synpunkter som vi fått från organisationer m.m. är enligt utredningen tillräckliga för att kunna konstatera att nuvarande regler medför problem vid tillämpningen och att den klassindelning som sker genom värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden inte rätt avspeglar

marknadsvärdeskillnaden mellan befintliga klasser. Tillräckligt stort antal enheter berörs för att undersöka hur reglerna bör ändras.

Det finns därför anledning att fundera över om värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden över huvud taget är rätt instrument för att bedöma marknadsvärdet på grupphusfastigheter och om så är fallet hur klassindelningen bör vara utformad. Den nuvarande klassindelningen bygger delvis på en sannolikhetsbedömning av om avstyckning kan ske eller inte, dvs. bedömningar som görs av andra organ än de som fattar beslut inom fastighetstaxeringen.

Skall man ha kvar nuvarande klassindelning av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden måste klassindelningen även fortsättningsvis bygga på en långtgående schablonisering. Detta beror på att få grupphusfastigheter säljs och att det därför är svårt att bedöma skillnaden i marknadsvärde mellan fastigheter som innehåller avstyckningsbara resp. icke avstyckningsbara enheter. Vidare varierar, som tidigare nämnts, bedömningen av när avstyckning kan ske. Det bör visserligen vara möjligt att genom t.ex. mer preciserade rekommendationer förbättra den planmässiga bedömningen och göra denna mer enhetlig. Man skulle t.ex. kunna ställa krav på att det av en detaljplan klart skall framgå om avstyckning är möjlig. Om detta inte klart framgår skulle en bedömning alltid ske enligt klass 3.

Den i och för sig begränsade undersökning som LMV gjort tyder dock på att det inte finns någon skillnad mellan klasserna 2 och 3 när hela grupphusområden säljs. Även om det i vissa fall skulle finnas skillnader i marknadsvärde mellan avstyckningsbara och icke avstyckningsbara enheter motiverar inte detta de omfattande utredningar som ofta krävs. I vart fall för grupphusområden bör det därför endast finnas två klasser, en klass för sådana områden som innehåller avstyckade enheter och en för områden där enheterna inte är avstyckade. Detta gäller såväl grupphus som ägs av bostadsrättsföreningar och upplåts med bostadsrätt som sådana hus som ägs av ett bolag eller en privatperson och upplåts med hyresrätt. Utredningen återkommer i avsnitt 14.6.3 till hur dessa fastigheter skall avgränsas mot andra fastigheter där det finns flera byggnader.

Även om värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden endast indelas i två klasser kvarstår dock problemet att bedöma hur stor skillnaden i värde bör vara mellan dessa klasser. LMV:s undersökning tyder på att skillnaden bör vara mindre än 50 %. Denna fråga bör dock inte regleras i lag eller förordning utan bör liksom hittills ankomma på RSV att ta ställning till i rekommendationer. Om RSV kommer fram till att reduktionen för klass 2 skall vara större än 10 000 kr men mindre än 50 % innebär detta en sänkning av taxeringsvärdet för de fastigheter som

tidigare tillhörde klass 2 och en höjning för de fastigheter som tillhörde klass 3.

En annan fråga är hur avstyckade fastigheter som ingår i ett grupphusområde och förvaltas av en bostadsrättsförening bör taxeras. Någon prisstatistik som visar hur prisbilden är när det gäller försäljning av sådana områden har utredningen inte tillgång till. Från bl.a. SBC och från enskilda bostadsrättsföreningar har det påtalats att det i praktiken inte är möjligt för en bostadsrättsförening att avyttra småhus på självständig fastighet och att därför ett sådant småhus inte bör åsättas samma taxeringsvärde som ett småhus som ägs av den boende. Denna fråga kan emellertid inte lösas inom ramen för värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden, eftersom det endast är upplåtelseformen som skiljer dessa småhus från övriga småhus och inte de fastighetsrättsliga förhållandena. I den mån det finns skillnader i marknadsvärde mellan småhus i grupphusområden på avstyckade fastigheter som ägs av en bostadsrättsförening och småhus som ägs av de boende och detta anses böra beaktas vid fastighetstaxeringen kan det ske genom justering för säregna förhållanden.

#### 14.6.3 Fastighetsrättsliga förhållanden – hus på ofri grund

Även vid taxering av andra fastigheter med flera byggnader än fastigheter med grupphus måste som tidigare nämnts fastighetsrättsliga förhållanden bedömas. LMV:s tidigare nämnda undersökning omfattar inte dessa byggnader. Någon prisstatistik som visar vilka prisskillnader som det kan finnas mellan byggnader som ligger på tomtmark som kan resp. inte kan bilda egen fastighet finns inte heller i övrigt såvitt utredningen känner till. Då det inte heller till utredningen har framförts någon kritik såvitt gäller taxeringen av dessa byggnader har utredningen inte ansett det påkallat att föranstalta om någon sådan undersökning.

Hus på ofri grund där fråga uppkommer om de kan resp. inte kan bilda egen fastighet är dock, som framgår av avsnitt 14.5.3, vanligt förekommande. Fråga uppkommer då om förslaget i föregående avsnitt att, såvitt gäller grupphusområden, indela värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden i endast två klasser även skall omfatta andra fastigheter med flera byggnader. Förenklingsskäl talar givetvis för att så skall vara fallet. Även svårigheten att avgränsa grupphusområden från andra fastigheter med flera byggnader talar för att samma regler skall gälla. Emellertid torde det vara så att åtskilliga hus på ofri grund ligger på mark som uppenbart inte är avstyckningsbar. Dessa har rimligen ett lägre marknadsvärde än hus på mark som kan avstyckas. Att inte låta



denna skillnad avspeglar sig i taxeringsvärdet skulle inte vara acceptabelt. Då utredningen inte heller har något underlag för att påstå att nuvarande regler inte fungerar tillfredsställande anser utredningen att förslaget till ändring av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden enbart bör gälla grupphusområden.

Det måste således klargöras när värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden skall indelas i två resp. tre klasser. Som nämnts är det svårt att definiera vad som är ett grupphusområde. En möjlighet att undvika detta är att ha en huvudregel enligt vilken en indelning i två klasser skall göras och komplettera denna regel med en undantagsregel som anger i vilka fall som hänsyn fortfarande skall tas till om tomtmarken är avstyckningsbar eller inte. En sådan undantagsregel kan antingen ges en generell utformning av innebörd att en indelning i tre klasser fortfarande skall ske om det på taxeringsenheten endast finns ett mindre antal byggnader eller också exakt ange hur många byggnader som får finnas på enheten, t.ex. fem eller tio.

Det ligger dock närmast till hands att använda begreppet grupphusområde. Ett sådant område kännetecknas av att det är fråga om en tätbebyggd grupp av småhus som uppförts samtidigt eller under en begränsad tidsperiod och som har en i huvudsak likartad karaktär. Det går inte att ange exakt hur många hus det bör vara fråga om men normalt bör antalet överstiga fem.

#### 14.6.4 Sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis kan således konstateras att det finns olika möjligheter att lösa problemet. Ingen av de nämnda lösningarna är dock invändningsfri. Den minst omfattande förändringen är att man endast justerar den reduktion som sker för de olika klassernas taxeringsvärden, förbättrar de planmässiga bedömningarna och gör dessa mer enhetliga. I vart fall bör skillnaden i reduktion mellan de nuvarande klasserna 2 och 3 minskas. Mot bakgrund av LMV:s utredning kan det ifrågasättas om någon skillnad över huvud taget bör finnas mellan dessa klasser.

Vilket alternativ man än väljer måste man arbeta med mer eller mindre långtgående schabloner. Det är över huvud taget svårt att finna en metod som borgar för en rättvis taxering av här ifrågavarande taxeringsenheter och som inte medför onödigt stora ingrepp i nuvarande systematik inom fastighetstaxeringen och inte heller skapar nya problem. Detta hänger bl.a. samman med att det är fråga om taxeringsenheter av mycket skiftande karaktär. När det gäller grupphusområden är det svårt att göra ortsprisjämförelser eftersom få hela sådana områden säljs. Att

jämföra med småhus som inte innehas med bostads- eller hyresrätt är inte heller rättvisande.

Utredningen har dock stannat för att föreslå att man behåller den nuvarande indelningen av byggnader och mark och att en förändring görs av värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden. Det bör således enligt utredningen när det gäller grupphusområden endast finnas två klasser, en för områden med småhus på självständiga fastigheter och en klass för övriga. För övriga taxeringsenheter med flera byggnader skall dock nuvarande regler gälla. Härigenom undviker man stora ingrepp i nuvarande system, vars konsekvenser är svåra att överblicka och som dessutom riskerar att skapa nya gränsdragningsproblem och orättvisor. Samtidigt minskar man de stora skillnader i taxeringsvärden som i dag finns mellan fastigheter som av de boende uppfattas som likvärdiga. Genom att slippa utreda och ta ställning till om en avstyckning är möjlig eller inte åstadkommer man också en förenkling av systemet.

Det bör noteras att förslaget till ändring av klassindelningen för fastighetsrättsliga förhållanden inte berör den särskilda regel som avser småhus som utgör brukningscentrum för lantbruk. Sådana småhus skall således även i fortsättningen jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet.

## 15 Industritaxeringen m.m.

Utredningen diskuterar en modell för värdering av skräddarsydda byggnader men föreslår dock att nuvarande regler beträffande industritaxeringen inte ändras.

### 15.1 Inledning

*Industrienhet* omfattar enligt 4 kap. 5 § FTL bl.a. industribyggnad, övrig byggnad och tomtmark för sådana byggnader. Som industrienhet indelas även tåktmark samt industribyggnad och övrig byggnad på sådan mark.

*Industribyggnad* är en byggnad som är inrättad för industriell verksamhet och som inte utgör kraftverksbyggnad (2 kap. 2 § FTL). Med industriell verksamhet avses enligt RSV:s rekommendationer tillverkning av varor. Exempel på industribyggnader är byggnader för livsmedelsindustri, trävaruindustri, kemisk industri, gruv- och tåktverksamhet och annan tillverkningsindustri.

*Övrig byggnad* är byggnad som inte skall utgöra någon av de tidigare nämnda byggnadstyperna (2 kap. 2 § FTL). Byggnadstypen övrig byggnad utgör således en restpost av byggnader som inte kan klassificeras i enlighet med övriga byggnadstyper. Enligt RSV:s rekommendationer bör lager utan samband med hyreshus eller industribyggnad indelas som övrig byggnad. Till övrig byggnad bör också räknas verkstäder i vilka det till övervägande del utförs reparationsarbeten (reparationsverkstäder).

För att egendom skall ingå i samma *taxeringsenhet* skall egendomen ha samma ägare, vara belägen i samma kommun, ha samma skattepliktsförhållande samt omfatta vissa kombinationer av ägoslag och byggnadstyper. Indelningen grundar sig på användningssättet för egendomen. Om ett industrikomplex innehåller såväl hyreshus som industribyggnad måste därför en uppdelning ske av komplexet i två taxeringsenheter, en hyreshusenhet och en industrienhet.

Varje industribyggnad med värde av minst 50 000 kr skall enligt huvudregeln i 6 kap. 1 § FTL utgöra en *värderingsenhet*. En industribyggnad som värderas enligt avkastningsmetoden skall emellertid indelas i skilda värderingsenheter om den kan uppdelas på produktionslokaler, industrikontor och lager m.m.

## 15.2 Bakgrund

År 2000 äger allmän fastighetstaxering rum beträffande hyreshusenheter och industrienheter inklusive specialenheter samt elproduktionsenheter. Elproduktionsenheterna utgjorde tidigare en del av industrienheterna. Efter förslag från RSV om ändringar inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har genom en lagändring i FTL den lagtekniska systematiken emellertid ändrats på så sätt att *elproduktionsenheterna* brutits ut från industrienheterna och *bildar nu en särskild typ av taxeringsenhet*. Elproduktionsenhet är en gemensam beteckning för taxeringsenheter som består av dels vattenkraftverk med kraftverksbyggnad, mark, fallrätt och markanläggning för elproduktion med vattenkraft, dels värmekraftverk med kraftverksbyggnad och mark för produktion med kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft, gasturbin och vindkraft. Som elproduktionsenhet betecknas också en taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft.

Lagändringen har även inneburit att *värderingsmodellen för vattenkraftverk ändrats*. Bestämmelserna om en ny värderingsmodell för vattenkraftverken är intagna i 15 kap. FTL (SFS 1999:630, prop. 1998/99:109). Värderingen utgår från kraftverkets normalårsproduktion i kilowattimmar i stället för som tidigare från dess installerade effekt. Vidare utgår värderingsmodellen inte som hittills från ett nybyggt vattenkraftverk utan från ett s.k. normkraftverk.

Som ovan nämnts har *systematiken i 15 kap. ändrats*. Detta kapitel hade tidigare av olika skäl en annorlunda systematik än den som har lagfästs i 8–14 kap. för andra slag av byggnader och mark. Lagändringen innebär att regelsystemet för värdering anpassats vad gäller frågorna om byggnadstyper, taxeringsenheter och värderingsenheter samt värderingsgrund, värderingsmetoder, allmänna värderingsregler med riktvärden m.m. samt vissa speciella värderingsfrågor (t.ex. byggnad under uppförande) till övrig egendom.

Vidare har *reglerna för värdering av andels- och ersättningskraft ändrats*. RSV:s förslag innebär att mottagarens skyldighet att betala uttagskostnader blir avgörande för om reglerna för andelskraft eller ersättningskraft skall tillämpas. Detta förslag godtog i propositionen.

Däremot överlämnades till Fastighetstaxeringsutredningen att ta ställning till huruvida avtal om olika former av vattenreglering och elleveranser mellan ägare av kraftverk skall beaktas vid fastighetstaxeringen även om de inte är av servitutsnatur. Denna fråga har av utredningen behandlats i kap. 8, vartill hänvisas.

Med hänsyn till de lagändringar beträffande vattenkraftverken som nyligen genomförts avser utredningen inte att i övrigt behandla dessa. I samband med förändringarna av värderingsmodellen för vattenkraftverken övervägdes emellertid att införa en ortsprisrelaterad avkastningsvärdering grundad på normalårsproduktionens värde av i princip samma innehåll även för värmekraftverken. I propositionen ansågs emellertid att en helt ny värderingsmodell för värmekraftverk kräver ytterligare överväganden. Detta gäller enligt uttalanden i propositionen även ändringar i den befintliga värderingsmodellen. I propositionen ansågs vidare att frågan omfattas av Fastighetstaxeringsutredningens uppdrag och utredningens förslag bör därför avvaktas innan lagstiftningsåtgärder vidtas på detta område (se prop. 1998/99:109 s. 41). Värderingen av värmekraftverk kommer därför vid pågående fastighetstaxeringen år 2000 i huvudsak att ske enligt samma principer som tidigare.

Frågan om ny värderingsmodell för värmekraftverken ligger således inom ramen för utredningsuppdraget. Att utarbeta en ny värderingsmodell för värmekraftverken är ett omfattande och komplicerat arbete. Det är således inte enbart fråga om att anpassa värderingen av värmekraftverken efter den värderingsmodell som genomförts för vattenkraftverken. I nuläget är det dessutom för sent för att genomföra en ny värderingsmodell till nästa allmänna fastighetstaxering men det kan även sägas vara för tidigt att skapa en ny modell inför nästa allmänna fastighetstaxering för elproduktionsenheter år 2006. Det kan nämligen vara en fördel att utnyttja erfarenheter av den nya värderingsmodellen vid taxering av vattenkraftverk när värderingsmodellen för värmekraftverken skall behandlas. Ett annat skäl till att nu inte ta upp frågan om värderingsmodell för värmekraftverken är den osäkerhet som råder beträffande kärnkraftverkens framtid. Enligt utredningens mening talar dessa skäl för att frågan om hur värmekraftverken skall värderas i stället bör lösas inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2006. Utredningen tar således inte upp frågan om ny värderingsmodell för värmekraftverken till behandling.

I de av RSV föreslagna reglerna för värderingen av värmekraftverken finns en bestämmelse om att aggregat tillhörande *kondenskraftverk som har tagits ur drift inte skall åsättas något värde*. RSV har motiverat detta ändringsförslag med att de kraftverk som inte varit i bruk under de senaste åren före taxeringsåret inte har åsatts något taxeringsvärde vid

taxeringen. Detta har främst gällt kondenskraftverk. Värderingstekniskt har det åstadkommits genom att det beräknade riktvärdet justerats ned till noll. Som säreget förhållande har angetts att kraftverket varit avställt. RSV:s förslag innebär således att detta förfarande får lagstöd. Förslaget godtogs och det innebär att för aggregat som tillhör kondenskraftverk som inte varit i drift under året före taxeringsåret eller som varaktigt tagits ur drift skall således inte något värde bestämmas. Bestämmelsen är införd i 7 kap. 16 § FTL Kraftverksföreningen har till utredningen framfört att den föreslagna regleringen endast behöver omfatta kondenskraftverken. Riktvärdet på övriga värmekraftverk som tagits ur drift justeras under vissa förutsättningar med stöd av RSV:s rekommendationer till noll kr. Inte heller vattenkraftverken behöver bli föremål för speciell reglering när de tagits ur drift eftersom dessa inte på nytt startas upp.

RSV föreslog även inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 att *bensinstationsbyggnaderna*, som enligt gällande bestämmelser i FTL (11 kap. 1 § FTL) skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden, i stället skall värderas enligt avkastningsmetoden. I propositionen ansågs att även denna fråga borde hanteras av Fastighetstaxeringsutredningen. Frågan om vilken värderingsmetod som bör användas vid värdering av bensinstationsbyggnader kommer därför att tas upp till behandling i detta kapitel. I det sammanhanget kommer även möjligheterna att *begränsa användningen av produktionskostnadsmetoden* att belysas.

RSV pekade därutöver på att det finns behov av att *utnyttja ortsprismaterial och nivåläggning inom likartade värdeområden*. RSV föreslog därför att en bestämmelse tas in i FTL där det föreskrivs att i de fall köp av hyreshus och industribyggnader saknas eller är för fåtaliga för att värdenivån inom värdeområdet med säkerhet skall kunna bestämmas, skall ledning kunna hämtas från sådana köp inom andra värdeområden. Även denna fråga överlämnades till utredningen att ta ställning till. Frågan om vilket ortsprismaterial som skall få användas vid nivåläggningen för hyreshus och industribyggnader har av utredningen behandlats i kap. 9, vartill hänvisas.

De frågor som återstår att behandla i detta kapitel omfattar sammanfattningsvis frågan om möjligheterna att begränsa användningen av produktionskostnadsmetoden och i samband härmed vilken värderingsmetod som bör tillämpas vid värdering av bensinstationsbyggnaderna. Därutöver kommer den kritik som framförts till utredningen beträffande de s.k. skräddarsydda byggnaderna att bli föremål för behandling.

Frågan om taxering av de s.k. skräddarsydda byggnaderna kommer att tas upp till behandling först i kapitlet. Taxeringen av skräddarsydda byggnader har fått sin utformning genom praxis. Det speciella med dessa

byggnader är att de i princip saknar industritillbehör. På grund av deras speciella utformning utgör den maskinella utrustningen i stället byggnadstillbehör. Detta innebär i sin tur att värdet på den maskinella utrustningen till skillnad från industritillbehören ingår i taxeringsvärdet.

## 15.3 Taxeringen av s.k. skräddarsydda byggnader

### 15.3.1 Industriförbundets kritik

Industriförbundet har påpekat att fastighetsbeskattningen beträffande skräddarsydda industribyggnader medfört både ojämna och oskäligen resultat med hänsyn till att den maskinella utrustningen utgör byggnadstillbehör och därmed ingår i byggnadens taxeringsvärde. Detta leder till att fastighetsskatt utgår på den maskinella utrustningen. Förbundet har genomfört en enkätundersökning bland 23 medlemsföretag som visar att inom exempelvis pappers- och massaindustrin utgör 11–27 procent av taxeringsvärdet värdet på själva industribyggnaderna och resterande utgör värdet på byggnadstillbehör. Förbundet har i detta sammanhang definierat byggnadstillbehör som tillbehör som får avskrivas enligt inventarieregler. Enligt förbundet finns det vidare stora skillnader beträffande värderingen av industribyggnader inom stålindustrin och kemiska industrin. Inom båda branscherna varierar det mellan att taxeringsvärdet helt utgörs av värdet på själva byggnaden och att inga byggnadstillbehör finns till att endast 5 procent av taxeringsvärdet utgör värdet på själva byggnaden och 95 procent hänförs till maskinell utrustning. Inom den kemiska industrin visar enkäten att beträffande två oljeraffinaderier utgör i det ena fallet 47 procent av hela taxeringsvärdet värdet på själva byggnaden. I det andra fallet är motsvarande siffra 5 procent. Förhållandena inom olje- och raffinaderibranschen visar att fastighetsskatten ”slår snett” även inom samma bransch och i vissa fall nästan helt drabbar maskinell utrustning.

### 15.3.2 Fastighetsbegreppet – historik

#### **Inledning**

Till grund för taxeringsvärdet ligger i princip värdet på en fastighet. De svårigheter som finns när det gäller taxeringen av skräddarsydda byggnader har att göra med vad som skall hänföras till en fastighet. Av det skälet finns det anledning att närmare gå in på innebörden av det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Taxeringsvärdet har emellertid över tiden haft störst betydelse som beskattningsunderlag. För att fastslå vilken egendom som i skatterättsligt hänseende skall hänföras till fastighet har det därför utvecklats ett skatterättsligt fastighetsbegrepp. Detta begrepp har inte alltid varit synonymt med det civilrättsliga fastighetsbegreppet.

#### **Det skatterättsliga fastighetsbegreppet**

Frågan om det skatterättsliga fastighetsbegreppet fick aktualitet genom att lagen (1895:36 s. 1) angående vad till fast egendom är att hänföra upphörde att gälla den 1 juli 1967 på civilrättens område. I skatterättsligt hänseende hade således 1895 års lag fortfarande giltighet. Detta innebar att full överensstämmelse mellan det skatterättsliga fastighetsbegreppet och begreppet fast egendom inte förelåg. En översyn av de skatterättsliga bestämmelserna blev därför nödvändig. Det skatterättsliga fastighetsbegreppet utreddes mot bakgrund härav av en sakkunnig i betänkandet *Det skatterättsliga fastighetsbegreppet* (Ds Fi 1971:15).

Betänkandet har överarbetats i promemorian (Ds Fi 1973:7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m.m. Enligt promemoriaförslaget skulle den maskinella utrustningen i "skräddarsydda" industribyggnader innefattas i byggnadstillbehören och därmed beaktas vid beräkningen av marknadsvärdet. Denna utrustning skulle därmed även beaktas vid taxeringen. En förutsättning för att så skall ske borde enligt promemorian vara att industribyggnadens användning och värde är helt beroende av den maskinella utrustningen i fråga. Maskiner av det slag som åsyftades var t.ex. masugnar, tegelbruksugnar, turbiner och generatorer i kraftverk samt maskiner i silobyggnader. Därmed hade fastighetsbegreppet, enligt uttalande i promemorian, fått en godtagbar lösning med hänsyn till fastighetstaxeringens syfte.

Departementschefen anslöt sig till förslagen i promemorian och uttalade bl.a. att behovet av differentierade rättsregler för olika funktioner inom skatterätten leder till att man bör överge tanken på att skapa ett särskilt skatterättsligt fastighetsbegrepp (prop. 1973:162 s. 295). Den enklaste och från terminologisk synpunkt redigaste lagstiftningsmetoden



synes därför vara att helt begagna sig av de civilrättsliga definitionerna och med utgångspunkt häri meddela de särföreskrifter som behövs i de olika sammanhangen

Fr.o.m. 1975 års allmänna fastighetstaxering används det civilrättsliga begreppet således även inom skatterätten. I den mån avvikelser från det civilrättsliga fastighetsbegreppet behöver göras måste detta särskilt anges.

#### **Fastighetstaxeringskommittén (SOU 1979:32)**

Fastighetstaxeringskommittén ansåg i sitt förslag att något värde inte skulle bestämmas för industritillbehör och uttalade (SOU 1979:32 s. 530). ”Kommittén anser att industritillbehör inte heller i fortsättningen skall ingå i underlaget för garantibeskattningen. Av skäl som tidigare anförts är det emellertid olämpligt att undanta industritillbehören från skatteplikt och göra en egen taxeringsenhet av dem. Industribyggnaderna och industritillbehören bör inte hänföras till skilda taxeringsenheter och de måste därför ha samma skattepliktsnatur, vilket innebär att båda kategorierna måste vara skattepliktiga. Kommittén föreslår därför att industritillbehören blir skattepliktiga men att man inte bestämmer något värde för dem.” Förslaget biträdades av departementschefen (prop. 1979/80 s. 122).

### 15.3.3 Begreppet byggnad

#### **Vad är en byggnad**

I förarbetena till 1895 års lag (nr 36 s. 1) uttalades att byggnad omfattar alla genom människohand å jorden medelst timring, murning eller annat därmed jämförligt sätt uppförda konstruktioner (nya lagberedningens betänkande 1892 s. 32). Enligt 2 § i 1895 års lag utgjordes de omedelbara tillbehören till en fastighet av ”därå uppförda hus, vattenverk och andra byggnader”. I 1966 års lag om vad som är fast egendom (SFS 1966:453) stadgades i 2 § att till fastighet hör hus, vattenverk och annan byggnad. Definitionen av byggnad var således väsentligen identisk med motsvarande definition i 1895 års lag. Den nuvarande bestämmelsen i 2 kap. 1 § första stycket JB med definition av vad som är byggnad innebär inte såvitt gäller egendomens beskaffenhet någon skillnad i förhållande till 1895 och 1966 års lagar.

RSV har i Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 11 uttalat att gränsdragningen mellan vad som är att hänföra till å ena sidan byggnad och å andra sidan annan anläggning ofta medför svårigheter. En byggnad

måste bestå av någon form av byggnadskonstruktion även om den inte behöver utgöras av en husbyggnad. Enligt RSV:s mening är exempelvis oljeraffinaderi och vindkraftverk en byggnadskonstruktion som utgör byggnad. Frågan om en byggnadskonstruktion skall betraktas som byggnad har prövats i åtskilliga fall. Som byggnad har ansetts skidlift på betongfundament, RÅ 1979 1:13, båtbygga, RÅ 1949 ref. 40, spannmålstork, RÅ 1968 ref. 71 samt oljecistern i anslutning till byggnad, RÅ 1935 Fi 501.

RSV har även uttalat att om det inom en byggnad finns utrustning som har en sådan utformning att den självständigt kan ses som byggnadskonstruktion, behandlas den inte som en särskild byggnad utan anses som byggnadstillbehör till den byggnad där konstruktionen finns.

Vidare pekar RSV på att fastighetsbegreppet vid beskattning av näringsverksamhet (rörelse) skiljer sig från vad som gäller enligt jordabalken och vid fastighetstaxeringen. Rörelsebeskattningens inventariebegrepp är åtskilligt vidare än vad som vid fastighetstaxeringen skall betraktas som lös egendom (industritillbehör). Vid inkomsttaxeringen har exempelvis vindkraftverk och virkestorkar klassificerats som inventarier.

### **Tillfällig byggnad**

Enligt 2 kap. 1 § JB hör till fastighet bl.a. byggnad som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk. RSV har i Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 17 anfört att för att allmänna fastighetstillbehör samt byggnadstillbehör skall taxeras måste först bedömningen göras att de är avsedda för stadigvarande bruk på fastigheten. Bedöms byggnader och anläggningar vara tillfälliga, utgör de inte fastighetstillbehör och skall inte taxeras.

Vid remissbehandlingen av Fastighetstaxeringskommitténs förslag framkom önskemål om att lagtexten borde kompletteras med vad som avsågs med tillfällig byggnad (prop. 1979/80:40 s. 249). Departementschefen ansåg att det inte borde lämnas någon lagregel för begreppet tillfällig byggnad utan att det fick ankomma på RSV att utfärda närmare anvisningar för fastighetstaxeringen. Departementschefen uttalade att man här fick falla tillbaka på den civilrättsliga fastighetsklassificeringen. Avgörande blir då om byggnaden skall anses vara uppförd för stadigvarande bruk. Departementschefen delade kommitténs uppfattning att om det vid taxeringstillfället framstår som klart att byggnaden inte skall finnas kvar på samma ställe i fem år är det en tillfällig byggnad (s. 13).

RSV har lämnat följande rekommendation om de tillfälliga byggnaderna (RSV S 1999:24):

Byggnad, som med någon grad av säkerhet kan bedömas stå på fastigheten minst fem år, bör anses vara avsedd för stadigvarande bruk. Annan byggnad benämns tillfällig byggnad och skall inte taxeras.

Byggnad som har stått på fastigheten mer än fem år bör inte betraktas som tillfällig annat än undantagsvis. Detta kan vara fallet om det är uppenbart att den kommer att tas bort inom de närmaste åren.

Exempel på byggnader som inte kan förväntas stå kvar på en fastighet mer än några år är enligt RSV byggnader som är uppställda på enkla plintar eller dylikt, t.ex. de flesta manskapsbodrar.

### 15.3.4 Gällande rätt

#### **Fastighetsbegreppet i FTL**

Genom bestämmelsen i 1 kap. 4 § FTL anges ramen för vilken egendom som skall omfattas av fastighetstaxeringen. Bestämmelsen tillkom efter förslag av Fastighetstaxeringskommittén (SOU 1979:32 s. 172 och 173). Förslaget innebar att med fastighet avses samma egendom som omfattas av det civilrättsliga fastighetsbegreppet såsom det definieras i JB. Någon särskild definition av begreppet fastighet lämnas däremot inte i FTL och inte heller i annan skatterättslig lagstiftning (jfr prop. 1973:162 s. 294 och 295 samt prop. 1979/80:40 s. 60). Även i annan lagstiftning om fastigheter, t.ex. expropriationsreglerna, gäller att med fastighet avses det civilrättsliga, i JB definierade begreppet.

Begreppet fastighet omfattar egentligen marken. Enligt allmänt juridiskt språkbruk avses emellertid med fastighet även de s.k. fastighetstillbehören. Förutom marken räknas olika grupper av fastighetstillbehör således in i det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Bestämmelser om vad som är tillbehör till fastighet regleras i 2 kap. JB. Enligt dessa bestämmelser finns det tre grupper av fastighetstillbehör nämligen allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industri-tillbehör.

*Allmänna fastighetstillbehör* är bl.a. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter samt naturlig gödsel (2 kap. 1 § JB). *Byggnadstillbehör* är bl.a. fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång,

ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel (2 kap. 2 § JB).

*Industritillbehör* är maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Fastigheten skall således helt eller delvis vara inrättad för industriell verksamhet för att tillbehör skall betraktas som industritillbehör. Som industritillbehör avses enligt JB utrustning i byggnad som inte är ägnad till stadigvarande bruk för byggnaden. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör dock inte till fastigheten (2 kap. 3 § JB).

De grundläggande bestämmelserna om tillbehör till fastighet utgår från att föremålet och fastigheten är i samma ägares hand. Jordabalken innehåller emellertid bestämmelser som reglerar de fall när annan än fastighetsägaren tillfört fastigheten ett föremål men även det fall då fastighetsägaren tillfört ett föremål utan att vara ägare till detta. I de fall ett föremål tillförts en fastighet av *annan än fastighetsägaren* blir föremålet tillbehör först om föremålet och fastigheten kommit i samma ägares hand. Om en arrendator uppfört ett hus blir det fastighetstillbehör först då antingen arrendatorn förvärvar fastigheten eller fastighetsägaren huset. Har *fastighetsägaren* tillfört fastigheten föremål som han inte äger bedöms situationen olika om det tillförda utgör å ena sidan industritillbehör eller å andra sidan någon annan typ av fastighetstillbehör. Har fastighetsägaren tillfört fastigheten byggnad eller byggnadstillbehör som han inte äger blir föremålet tillbehör till fastigheten. Detsamma gäller enligt huvudregeln också i fråga om industritillbehör. Enligt undantagsregeln i 2 kap. 4 § jordabalken blir dock industritillbehör som överlåtit till fastighetsägaren med äganderättsförbehåll inte fastighetstillbehör så länge villkoret gäller.

Enligt 1 kap. 4 § FTL skall bestämmelserna i lagen beträffande fastighet tillämpas även i fråga om *byggnad som är lös egendom*. Då det gäller egendom som inte tillhör fastighetens ägare kan endast *byggnad* på annans mark jämföras med fastighet vid fastighetstaxeringen. Motsvarande gäller således inte i fråga om andra anläggningar än byggnader. En anläggning som inte tillhör markens ägare skall således inte jämföras med fastighet. Gränsdragningen mellan byggnad och anläggning kan således vara av stor betydelse vid fastighetstaxeringen. Av bestämmelsen framgår även att tillbehören, under förutsättning att de ägs av byggnadens ägare, skall taxeras tillsammans med byggnad på ofri grund även om de enligt jordabalkens regler har anknytning till fastigheten som sådan.

När det gäller industribyggnader finns därför både byggnadstillbehör och industritillbehör. Vid klassificeringen uppkommer gränsdrag-

ningsfrågor som gäller främst om ett föremål skall anses som byggnad, byggnadstillbehör, industritillbehör eller lös egendom. Till en del har dessa frågor lösts genom rättspraxis.

### Värdering av industribyggnader

Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § FTL skall industribyggnad värderas enligt avkastningsmetoden. Vissa byggnader skall emellertid enligt samma lagrum värderas enligt produktionskostnadsmetoden. Det gäller s.k. skräddarsydda byggnader, bensinstationsbyggnader, andra byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion samt byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus. Det är framför allt byggnader värderade enligt produktionskostnadsmetoden som kommer att behandlas av utredningen (se även kap. 4).

#### 15.3.5 S.k. skräddarsydda byggnader

I samband med förslaget till 1966 års lag (prop. 1966:24 s. 89–92) konstaterar departementschefen att frågan om vad som skall anses utgöra tillbehör till fastighet, där industriell verksamhet bedrivs, sedan länge har varit ett besvärligt och flitigt diskuterat problemkomplex. Departementschefen konstaterar vidare att en okomplicerad och lättillämpad lagregel torde förutsätta att man inte generellt söker spalta upp inventarierna med hänsyn till den mer eller mindre fasta förankring dessa har i en fabriksbyggnad. Över huvud taget är den industriella utrustningen så skiftande och utvecklingen på detta område så snabb att det ter sig olämpligt att söka dra en gräns direkt efter den yttre anknytningen.

Beträffande kretsen av byggnadstillbehör anförde departementschefen följande:

Om det inte är fråga om sådana saker som exempelvis vatten- och värmeledningar samt värmepannor, vilka är typiska för alla slag av byggnader och som normalt fordras för byggnadens bruk, vem som än är ägare av densamma, måste bedömningen ske med utgångspunkt från det huvudsakliga ändamålet med byggnaden eller den lokal i byggnaden som det är fråga om. Är en byggnad inrättad som bostadshus kommer en viss krets av tillbehör i fråga, medan en helt annan krets blir aktuell, om det gäller inredning i en samlingslokal, i en ekonomibygnad inom jordbruket eller i en fabrikslokal. Till följd av kravet att föremålet skall vara ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden gäller som allmän princip att föremålet med hänsyn till den

huvudsakliga användningen, för vilken byggnaden eller lokalen på ett bestående sätt är inrättad, skall framstå som en så typisk inredningsdetalj, att man bör anta att en ny ägare eller nyttjare av byggnaden eller lokalen – med samma huvudsakliga inriktning av byggnadens eller lokalens användning – har bruk för föremålet.

Departementschefen anförde fortsättningsvis att när det gäller innebörden av stadigvarande bruk för en industribyggnad blir denna beroende på karaktären hos en industribyggnad. Om byggnaden är användbar för industriell verksamhet i allmänhet, skall endast utrustning som är så typisk att den är till nytta för varje industriidkare – oavsett den tillverkning som bedrivs – anses ägnad till stadigvarande bruk för byggnaden och därmed som tillbehör till denna. Kravet att utrustningen skall vara så typisk, att en efterföljare i fabrikslokalen kan antas ha användning för den – låt vara måhända inte i exakt samma utsträckning som företrädaren – även om han vill driva annan tillverkning torde i flertalet fall innebära, att maskiner, redskap m.m. inte blir att betrakta som byggnadstillbehör. En motsatt bedömning bör bli resultatet i fråga om utrustning, som har till ändamål att göra själva fabrikslokalen brukbar för industriell verksamhet i allmänhet. Här kan nämnas exempelvis fläktmaskinerier och kylsystem, vilka torde vara till nytta för varje industriidkare. Sådan utrustning bör alltså utgöra byggnadstillbehör.

I 1966 års lag och i JB har fastighetsbegreppet utvidgats väsentligt i förhållande till 1895 års lag i fråga om föremål för industriell verksamhet. Dessa s.k. industritillbehör enligt 2 kap. 3 § JB avser i stort sett alla maskiner och all annan utrustning på en fastighet för den industriella verksamheten där (Björne m.fl., Fastighetstaxering 1:59 f.).

I samband med förslaget till 1966 års lag anförde departementschefen följande om de skraddarsydda byggnaderna (prop. 1966:24 s. 91). I speciella situationer kan man vara tveksam till huruvida en maskin är ägnad till stadigvarande bruk för viss byggnad, exempelvis byggnader som helt ”skraddarsytts” för att passa till en särskild maskinell utrustning. Departementschefen anför vidare följande:

Är det uppenbart att byggnaden inte är åtminstone begränsat användbar i annan industriell verksamhet än den aktuella, kan man hävda, att byggnaden i princip har samma livslängd som verksamheten på platsen och därmed som den maskinella utrustningen. I ett sådant fall, liksom i ett fall då byggnaden endast utgör ett i sig tämligen värdelöst ”skal” runt en större anläggning – exempelvis runt en masugn – och måste rivas, om anläggningen skall flyttas, torde man knappast kunna undgå att betrakta den ifrågavarande utrustningen som tillbehör till byggnaden.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1988 ref. 139 prövat frågan om utrustning i skräddarsydd industribyggnad skall anses som industritillbehör. Bolaget i fråga bedrev papperstillverkning i bl.a. maskinbyggnad, massafabrik, ångkraftcentral och barkhus. I målet är ostridigt att byggnaderna skräddarsyts för bolagets verksamhet. Prövningen gällde om hela den utrustning i en skräddarsydd byggnad, som medverkar i den produktion för vilken byggnaden är inrättad, skulle anses vara tillbehör till byggnaden och alltså ej industritillbehör. Av rättsfallet framgår följande.

Vid den gränsdragning som skall göras enligt 7 kap. 16 § 4 FTL är den civilrättsliga bestämningen av s.k. industritillbehör avgörande. Som sådana tillbehör avses enligt 2 kap. 3 § jordabalken utrustning i byggnad som inte är ägnad till stadigvarande bruk för byggnaden. Om byggnaden är användbar för industriell verksamhet i allmänhet, skall endast utrustning som är så typisk att den är till nytta för varje industriidkare – oavsett den tillverkning som bedrivs – anses ägnad till stadigvarande bruk för byggnaden och därmed som tillbehör till denna. Övrig utrustning blir då industritillbehör. Om däremot en industribyggnad är ”skräddarsydd” för att passa till en särskild maskinell utrustning blir bedömningen en annan. Om det är uppenbart att byggnaden inte är åtminstone begränsat användbar inom annan industriell verksamhet än den aktuella bör byggnaden i princip anses ha samma livslängd som verksamheten på platsen och därmed som den maskinella utrustningen. I dessa fall blir slutsatsen att man knappast kan undgå att betrakta den ifrågasvarande utrustningen som tillbehör till byggnaden och alltså inte som industritillbehör. Den omständigheten att viss utrustning på grund av förslitning, moderniseringsbehov eller dylikt kan komma att bytas under byggnadens livstid eller att vissa maskiner skulle ha kunnat uppställas i en byggnad som varit användbar för industriell verksamhet förändrar inte bedömningen att hela den utrustning i en skräddarsydd byggnad, som medverkar i den produktion för vilken byggnaden är inrättad, skall utgöra tillbehör till byggnaden.

RSV har i rekommendationer till ledning för fastighetstaxeringen vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 (RSV S 1999:24) beträffande skräddarsydda byggnader uttalat följande:

Då en industribyggnad såväl tekniskt som funktionellt har anpassats till maskiner eller annan utrustning som finns i byggnaden så att det är uppenbart att byggnaden med denna utrustning inte är annat än (åtminstone) begränsat användbar inom annan industriell verksamhet än den aktuella, brukar man tala om en skräddarsydd byggnad. I dessa fall – liksom i ett fall då byggnaden endast utgör ett i sig tämligen värdelöst ”skal” runt större industriella

anordningar – utgör maskinerna och utrustningen byggnadstillbehör och inte industritillbehör.

Med skal avses närmast väggar och tak som fungerar som inkapsling eller inklädning av maskiner och processutrustning och som ofta saknar många för vanliga byggnader karaktäristiska drag. I denna typ av industribyggnad ingår således den maskinella utrustningen i fastighetens taxeringsvärde.

Som exempel på skräddarsydda industribyggnader har RSV angett följande (se även SOU 1979:81 s. 50):

- Utpräglat lätta byggnader som är att hänföra till ”skal” och är vanliga vid processindustri (petrokemi, massa- och pappersframställning, tegel- och cementproduktion, större smältugnar, gruvdrift).
- Tyngre byggnader med avvikande utformning (kraftverk, glasbruk, anrikningsverk, elektrokemisk industri, delar av pappersbruk, delar av vissa bryggerier och delar av skeppsvarv).

RSV uttalar vidare följande i rekommendationerna:

Över huvud taget är den industriella utrustningen så skiftande och utvecklingen på detta område så snabb att det ter sig olämpligt att söka dra en gräns direkt efter den yttre anknytningen. Det avgörande är om en maskin eller dylikt är ägnad för stadigvarande bruk för en viss byggnad. För att en byggnad skall vara skräddarsydd bör byggnaden i princip ha samma livslängd som verksamheten på platsen. Den omständigheten att viss utrustning på grund av förslitning, moderniseringsbehov eller dylikt kan komma att bytas under byggnadens livstid eller att vissa maskiner skulle ha kunnat uppställas i en byggnad som varit användbar för industriell verksamhet i allmänhet förändrar inte bedömningen att hela den utrustning i en skräddarsydd byggnad, som medverkar i den produktion för vilken byggnaden är inrättad, skall utgöra tillbehör till byggnaden. Den tekniska och ekonomiska utvecklingen har vidare medfört att omfattande och komplexa processmaskiner, processlinjer och annan utrustning, som ofta fordrat särskild grundläggning och som utgjort del av skräddarsydd byggnad, dvs. varit byggnadstillbehör, numera kan monteras ned och försäljas. Synsättet att skräddarsydd byggnad och byggnadstillbehören till sådan byggnad är särskilt starkt sammanfogade och har samma livslängd förändras därför i de fall byggnaden tillförs ny utrustning som vidmakthåller byggnadens karaktär av skräddarsydd byggnad. En följd härav är således att en äldre byggnad, i vilken tillbehör av ovan nämnd art monterats ned och förts bort kan – efter eventuella kompletterande grundläggningsåtgärder och viss ombyggnad –



ånyo utrustas för samma ändamål som tidigare eller annat ändamål och åter få karaktär av skräddarsydd byggnad.

RSV rekommenderar att vissa krav skall vara uppfyllda för att en byggnad skall anses vara skräddarsydd.

1. Det är uppenbart att byggnaden med de maskiner och annan utrustning som finns i byggnaden inte är annat än (åtminstone) begränsat användbar inom annan industriell verksamhet än den aktuella. De tillhör (maskiner och annan utrustning) som byggnaden försetts med skall ha en omfattning och komplexitet som gör att de svårligen kan flyttas från byggnaden.
2. Byggnadens användning för det ändamål för vilken den är utrustad skall förväntas bestå under avsevärd tid och dess livslängd beräknas vara densamma som verksamheten på platsen.
3. Värdet av maskinerna och utrustningen skall vara betydande och väsentligen överstiga värdet av själva byggnaden.

Enligt RSV torde detta innebära att vissa av de byggnader som används för processindustri (sinterverk, koksverk, masugnar, timmermätningstationer, såghus, torkar, massa- och papperstillverkning, viss kemisk industri, vatten- och värmekraftverk m.m.) normalt får anses vara skräddarsydda liksom de övriga slag av industribyggnader som tidigare nämnts.

### 15.3.6 Produktionskostnadsmetoden

#### **Inledning**

Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § FTL skall industribyggnad värderas enligt avkastningsmetoden. Avkastningsmetoden innebär att fastighetens marknadsvärde beräknas genom en omräkning till nutid av framtida nettoavkastning från fastigheten. Vid värdering av sådana byggnadstyper för vilka avkastningsmetoden inte är möjlig att använda används i stället produktionskostnadsmetoden. Det är således ofta fråga om svårvärderade fastigheter. En redogörelse för metoden lämnas i kap. 4.

Enligt FTL skall produktionskostnadsmetoden användas om inte andra metoder ger tillräcklig vägledning. En strävan vid värderingen är således att värdera så många fastigheter som möjligt enligt avkastningsmetoden. Produktionskostnadsmetoden innebär att man söker beräkna

värdet av en byggnad med utgångspunkt i vad det skulle kosta att producera en likartad byggnad. Vid beräkningen av värdet beaktas även den värdeminskning som byggnaden undergått genom ålder och bruk.

I 11 kap. 1 § FTL anges vilka byggnader som skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden. I dessa fall föreligger således inte någon valfrihet utan värdering skall ske med användning av denna metod.

– Byggnader som har endast begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de utnyttjas och liknande speciella byggnader.

– Bensinstationsbyggnader.

– Andra byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion.

– Byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus.

Byggnader med begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de uppförts utgör s.k. skraddarsyddade byggnader. Med bensinstationsbyggnad avses byggnad som är inrättad för försäljning av drivmedel samt tillhörande anläggningar som tvätt- och smörjhallar och liknande. Med byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus avses t.ex. cistern, bergrum, bro, brygga, kabelkran och dylikt (Handledning för fastighetstaxering 2000 s. 32). Utöver de skraddarsyddade byggnaderna är det byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus som omfattas av den kritik som framförts av Industriförbundet till utredningen. När det gäller bensinstationsbyggnaderna skall utredningen ta ställning till om dessa i stället kan värderas enligt avkastningsmetoden.

Riktvärdet för en industribyggnad som värderas enligt produktionskostnadsmetoden bestäms med utgångspunkt från värdefaktorerna återanskaffningskostnad, ålder, byggnadskategori och ortstyp (11 kap. 8 § FTL). När det gäller att beräkna återanskaffningskostnaden har en beräkningsmetod med erfarenhetstal tagits fram. De olika typer av industriella anläggningar som värderas enligt produktionskostnadsmetoden indelas i sex byggnadstyper (se nästa avsnitt). Indelningen i byggnadstyper kan användas för att ta ställning till om produktionskostnadsmetoden är tillämplig vid värdering av en viss byggnad. I det följande redogörs för dessa värdefaktorer.

I vissa undantagsfall kan enligt RSV inom en och samma byggnad både avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden komma till användning. Det gäller då närmast i fråga om byggnad som är inrättad

för väsentligt olika ändamål (se Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 162).

### Värdefaktorerna återanskaffningskostnad samt byggnadskategori

Återanskaffningskostnaden bestäms antingen med stöd av industribyggnadens faktiska byggnadskostnader (historiska) eller med stöd av erfarenheter rörande byggnadskostnader under det andra året före taxeringsåret, dvs. nivååret (5 kap. 6 § FTL). De faktiska byggnadskostnaderna skall således räknas upp till kostnadsnivån vid nivååret. Detta skall ske genom en omräkningsfaktor. Genom denna beaktar man förändringar i byggnadskostnaden mellan nybyggnadsåret och nivååret.

De faktiska byggnadskostnaderna skall, enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1999:26), innefatta kostnaderna för själva byggnaden och byggnadstillbehören. Kostnaderna innefattar således kostnaden för byggnaden samt utrustning i form av byggnadstillbehör exempelvis installationer för VA, värme, el ventilation, hissar etc. De faktiska kostnaderna bör omfatta samtliga kostnader för att uppföra en motsvarande anläggning.

Återanskaffningskostnaden för byggnad kan även beräknas med stöd av erfarenhetstal. Enligt RSV:s rekommendationer bör erfarenhetstal användas som grund för beräkningen av återanskaffningskostnaden för byggnader som uppförts efter år 1980, om kostnaden är känd och anledning inte finns till antagande att den är onormal. För andra typer av byggnader bör erfarenhetstal användas, om sådan finns för den aktuella typen av byggnader.

Enligt rekommendationerna beträffande erfarenhetstal bör återanskaffningskostnaden beräknas för varje värderingsenhet som produkten av rekommenderade erfarenhetstal och byggnadens storlek (bruksarea, bruttovolym eller annat storleksmått) (RSV S 1999:26). Erfarenhetstalen framgår av följande tabell:

**Tabell över erfarenhetstal för produktionslokaler (kr/m<sup>2</sup> BTA)**

Takhöjd	Oisolerad byggnad	Isolerad byggnad		
		Enkel standard	Normal standard	Hög standard
< 6 m	1 500-2 500	3 500-6 000	5 500-8 000	7 000-10 000
6-12 m	2 000-3 000	5 500-8 000	7 500-10 000	8 500-12 500
> 12 m	-	7 500-10 000	9 000-12 000	10 000-15 000

RSV har i rekommendationerna angett vad som avses med oisolerad respektive isolerad byggnad samt vad som avses med de olika

standardbegreppen. Det är fråga om normala industribyggnader och de byggnadstillbehör som tillhör en sådan byggnad. Därutöver skall kostnaden för den maskinella utrustningen beräknas. Dessa ingår således inte i erfarenhetstalen. Med stöd av erfarenhetstalen kan således återanskaffningskostnaden för enbart byggnaden beräknas.

*Byggnadskategori* är som ovan nämnts ytterligare en värdefaktor. Vid taxeringen av industribyggnaden skall således fastställas, vilken byggnadskategori byggnaden tillhör. Det hänger samman med att nedräkningsfaktorn varierar beroende på vilken typ av byggnad det är fråga om. Med byggnadskategori anses enligt 11 kap. 8 § FTL värderingsenhetens karaktär och konstruktion. För värdefaktorn skall det finnas minst tre klasser. Inför den allmänna fastighetstaxeringen har indelning skett i följande sex klasser (1 kap. 15 § FTF, SFS 1999:631).

1. Oljeraffinaderier eller petrokemiska industrier.
2. Massa- eller pappersbruk
3. Järn- eller stålindustrier eller metallsmältverk
4. Cement- eller kalkindustrier eller industrier för framställning av industrimineral
5. Spannmålssilor
6. Annan verksamhet än som framgår av punkterna 1–5.

Som exempel på industribyggnader och övriga byggnader som skall hänföras till punkt 6 nämner RSV asfaltverk, betongstationer, bryggerier och cisterner (Handbok för fastighetstaxering 2000 s. 54).

## 15.4 Fastighetsskatt

Bestämmelserna om fastighetsskatt finns i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Genom en lagändring är industrienheter fr.o.m. den 1 januari 1996 skattepliktiga till fastighetsskatt. Enligt huvudregeln i 2 § lagen beräknas fastighetsskatten på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Fastighetsskatten utgör för 1998 och 1999 års taxeringar 0,5 procent av taxeringsvärdet avseende industrienhet med undantag av markvärdet för sådan elproduktionsenhet som i princip utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk. Fastighetsskatten för markvärdet för denna elproduktionsenhet utgör för 1998 års taxering 3,42 procent och för 1999 års taxering 2,21 procent (SFS 1996:1173 och 1997:442). Vid 2000 års taxering utgör fastighetsskatten 0,5 procent av taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet (SFS 1998:526).

## 15.5 Överväganden och förslag

### 15.5.1 Inledning

Som tidigare nämnts avser en stor del av den kritik som riktats mot fastighetstaxeringen egentligen fastighetsskatten. Detta gäller i hög grad Industriförbundets kritik när det gäller taxeringen av industrienheter.

Industriförbundet har pekat på att när taxeringsvärdet läggs till grund för beräkning av fastighetsskatten för en industrienhet får det till följd att skatt erläggs på byggnadstillbehör som i vissa branscher egentligen utgörs av maskinell utrustning. Fastighetsskatten hämmar därmed viljan att investera i nya maskiner. Det kan även leda till att investeringar förläggs utomlands. Genom att fastighetsskatt kan undgå om den maskinella utrustningen har en annan ägare torde ägaruppdelning dessutom bli vanligt förekommande. De byggnadstyper som avses är i första hand de skraddarsydda byggnaderna. Enligt förbundets mening borde emellertid vid fastighetstaxeringen samtliga industribyggnader värderade enligt produktionskostnadsmetoden bli föremål för särskild taxering. Industriförbundet har föreslagit att på produktionskostnadsvärderade byggnader bör värdet på byggnadstillbehör och i vissa fall även byggnader – som ingår i byggnadens taxeringsvärde och som får avskrivas enligt inventarieregler – avräknas från taxeringsvärdet.

Det ingår visserligen inte i vårt utredningsuppdrag att behandla frågor om fastighetsskatt. Emellertid har regeringen till utredningen överlämnat Industriförbundets skrivelse med förslag att fastighetsbeskattningen av industribyggnader skall avskaffas eller i andra hand att den maskinella utrustningen på byggnaden skall undantas från beskattning. Det går dessutom inte att komma ifrån den stora betydelse som taxeringsvärdena har för uttaget av fastighetsskatt. Framför allt gäller detta när bestämmelser i FTL – som i sin tur går tillbaka till jordabalkens bestämmelser om vad som skall hänföras till fast egendom – medför att vad som egentligen är maskinell utrustning beroende på nu nämnda regler i vissa fall ingår i taxeringsvärdet och därmed utgör underlag för fastighetsskatt men i andra fall inte ingår i detta värde. Det ligger naturligtvis inte inom ramen för utredningsuppdraget att ta ställning till skattepliktsfrågan som sådan. Inte heller ingår det i utredningens uppdrag att ändra grundläggande regler om fastighetsbegreppet. Utredningen bör däremot undersöka om det är möjligt att skapa förutsättningar för kommande ställningstaganden beträffande fastighetsskatten genom att exempelvis ta fram ett delvärde för byggnadstillbehören som utgör maskinell utrustning. Genom ändringar i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skulle den maskinella utrustningen därmed kunna undantas från beskattning.

Härigenom skulle utredningen kunna medverka till att skapa ett rättvist skatteunderlag.

Inledningsvis tar emellertid utredningen ställning till möjligheterna att begränsa användningen av produktionskostnadsmetoden.

### 15.5.2 Vad skall värderas med stöd av produktionskostnadsmetoden?

Enligt 11 kap. 1 § FTL skall industribyggnad värderas enligt avkastningsmetoden. I samma lagrum anges emellertid att vissa byggnader skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden. Mot bakgrund av den skiftande karaktär som industribyggnaderna har finns även behov av att i vissa fall använda både en avkastningsmetod och en produktionskostnadsmetod. Det gäller då närmast i fråga om byggnad som är inrättad för väsentligt olika ändamål. I FTL anges de fastigheter som skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden. Dit hör exempelvis skraddarsydda byggnader, bensinstationsbyggnader och byggnader med byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus.

Grunden för val av värderingsmetod är att marknadsvärdet som grund för taxeringen i första hand skall bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten, i andra hand med ledning av en avkastningskalkyl och i sista hand med utgångspunkt i en beräkning av det tekniska nuvärdet. Det var Fastighetstaxeringskommittén som föreslog att vissa slag av byggnader skulle värderas enligt produktionskostnadsmetoden (SOU 1979:81 s. 73–75). Kommittén motiverade sitt förslag med att vissa grupper av industribyggnader har sådan karaktär och konstruktion att de endast undantagsvis är användbara inom annan industriell verksamhet än den aktuella. Fastigheter med sådana byggnader går sällan till försäljning och någon egentlig hyresmarknad föreligger inte. Denna typ av byggnader bör därför värderas enligt produktionskostnadsmetoden.

Avgränsningen i FTL av de byggnader som skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden har enligt RSV i den praktiska tillämpningen visat sig inte vara tillräckligt entydig. Inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 föreslog därför RSV att paragrafen bör ändras både formellt och redaktionellt men även i sak. RSV föreslog således att bensinstationsbyggnader inte längre skall utgöra ett undantag från huvudregeln och i enlighet härmed i stället värderas enligt avkastningsmetoden.

RSV uttalade att utvecklingen har medfört att delar av främst kommersiella och produktionsinriktade byggnader inrättas och används för olika ändamål. Detta gäller i hög grad bensinstationer som förr oftast

närmast i sin helhet var inrättade och användes uteslutande för bensinförsäljning och liknande. Numera är det ytterst frekvent att s.k. bensinstationer till den mest betydande delen är inträttade och används för annat ändamål än bensinförsäljning, t.ex. restaurant, livsmedelsförsäljning, försäljning av biltillbehör, m.m.

Värdering skall enligt FTL ske enligt avkastningsmetoden om detta är möjligt. I annat fall skall värdering ske enligt produktionskostnadsmetoden. I största möjliga utsträckning bör således avkastningsmetoden användas. En förutsättning för att denna metod skall kunna användas är emellertid som Fastighetstaxeringskommittén framhöll (SOU 1979:81 s. 73–75) att det finns jämförelseobjekt. Avkastningsmetoden är således ortsprisrelaterad.

Bensinstationsbyggnaderna skiljer sig numera inte så mycket från andra byggnader där handel bedrivs. Det kan därför ifrågasättas om det finns anledning att undanta dem från värdering enligt avkastningsmetoden. Genom att använda avkastningsmetoden får man en bättre anpassning till skillnader i marknadsvärdet som beror på var i landet bensinstationen är belägen. Företrädare för de olika bensinbolagen har emellertid framfört till utredningen att valet av värderingsmetod inte blivit tillräckligt belyst. De har hänvisat till bristen på jämförelseobjekt. Ofta säljs bensinstationer i form av kedjor. De har vidare åberopat att det finns särskilda restriktioner för den handel som bedrivs i anslutning till bensinstationer. Det är därför svårt att beräkna en kalkylränta. Bensinbolagen anser därför att produktionskostnadsmetoden i vart fall tills vidare bör användas vid värderingen. Produktionskostnadsmetoden har inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 i viss mån ortsprisrelaterats. Enligt utredningens mening bör med hänsyn härtill och till bensinbolagens inställning valet av värderingsmetod och de konsekvenser som en övergång till avkastningsmetoden skulle få för bensinstationerna utredas närmare innan ett förslag läggs fram om ändrad värderingsmetod.

Inte heller i övrigt finner utredningen skäl att föreslå någon lagändring när det gäller vilka byggnader som skall värderas med stöd av produktionskostnadsmetoden. Som framgår av kap. 7 föreslår dock utredningen en begreppsförändring för att markera att en marknadsvärdeanpassning i allmänhet sker även när produktionskostnadsmetoden används eller – i enlighet med det nya begreppet – en produktionskostnadsberäkning sker.

### 15.5.3 Vilka byggnader skall anses vara skräddarsydda?

Vid fastighetstaxeringen har det stor betydelse om egendom klassificeras som industritillbehör eller byggnadstillbehör. För industritillbehör skall nämligen enligt 7 kap. 16 § punkt 4 FTL inte något värde bestämmas. I skräddarsydda byggnader förekommer i princip inte några industritillbehör utan endast byggnadstillbehör. Det är således av stor betydelse för beskattningen av en byggnad om den betraktas som skräddarsydd eller ej. RSV har inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 i viss mån ändrat sina rekommendationer beträffande vad som skall anses vara skräddarsydda byggnader och därvid anpassat dem till den utveckling som skett inom den industriella verksamheten. RSV har exempelvis pekat på att den tekniska och ekonomiska utvecklingen medfört att utrustning som utgör byggnadstillbehör i en skräddarsydd byggnad numera kan monteras ned och försäljas. En sådan byggnad kan efter eventuella kompletterande grundläggningsåtgärder och viss ombyggnad enligt RSV ånyo utrustas för samma ändamål som tidigare eller annat ändamål och åter få karaktär av skräddarsydd byggnad. I detta fall kan givetvis ifrågasättas om samma verksamhet är tillräcklig för att byggnaden skall betraktas som skräddarsydd efter förändringen eller om byggnaden skall vara anpassad till samma maskinella utrustning för att byggnaden även fortsättningsvis betraktas som skräddarsydd. Begreppet skräddarsydd byggnad kan således vara svårt att definiera.

Enligt utredningens mening ger förarbetena vid handen att det är en mycket begränsad krets av byggnader som skall betecknas som s.k. skräddarsydda byggnader. I förarbetena anges att en förutsättning för att maskinell utrustning i skräddarsydda industribyggnader skall räknas till byggnadstillbehör bör vara att industribyggnadens användning och värde är helt beroende av den maskinella utrustningen i fråga. Maskiner som åsyftades var t.ex. masugnar, tegelbruksugnar, turbiner och generatorer i kraftverk samt maskiner i silobyggnader. Detta är även i linje med att så få fastigheter som möjligt skall värderas enligt produktionskostnadsmetoden. Vid tillämpningen bör därför noga övervägas huruvida en byggnad skall betraktas som skräddarsydd eller ej. RSV har gett exempel på byggnader som skall betraktas som skräddarsydda. Det är emellertid viktigt att i det enskilda fallet ställning tas till om byggnaden skall anses utgöra en skräddarsydd byggnad. Även fortsättningsvis bör en mycket begränsad krets av byggnader anses som skräddarsydda och värderas enligt produktionskostnadsmetoden. Någon anledning att ändra FTL:s bestämmelser finns dock inte.



#### 15.5.4 Taxering av skräddarsydda byggnader

Lagtekniskt har de skräddarsydda byggnaderna indelats i två kategorier, nämligen byggnader med begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de uppförts och byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus. Det kännetecknande för dessa byggnader är att de skräddarsyts för att passa till en särskild maskinell utrustning. Gränsdragningen mellan dessa byggnadskategorier är emellertid inte helt klar. Båda dessa kategorier byggnader skulle således, enligt utredningens mening, kunna betecknas som skräddarsydda byggnader.

Härefter uppkommer frågan om hur skräddarsydda byggnader skall taxeras. Den historiska tillbakablicken visar att man efter olika förändringar av fastighetstaxeringen har kommit fram till ett enhetligt fastighetsbegrepp som innebär att den civilrättsliga fastighetsbildningen skall utgöra grund för fastighetstaxeringen. En industrienhet omfattar således hela industribyggnaden, vilket innebär att industritillbehören inte bildar en särskild taxeringsenhet utan ingår i taxeringsenheten.

Industritillbehören skall emellertid inte åsättas något värde. När bestämmelsen om industritillbehören infördes inför den allmänna fastighetstaxeringen år 1975 var grunden för att de inte skulle åsättas ett värde att de skulle undantas från den då gällande skatteplikten i form av den kommunala garantibeskattningen. Det var således en ren skattefråga huruvida industritillbehören skulle åsättas ett värde eller ej och det kan naturligtvis diskuteras om de argument som då framfördes fortfarande är gångbara. Ett skäl till att behandla industritillbehören annorlunda än byggnadstillbehören är dock också att industritillbehören inte alltid utgör tillbehör till fastigheten. Om egendom som utgör industritillbehör överlåtits till fastighetsägaren med äganderättsförbehåll utgör nämligen dessa inte tillbehör till fastigheten.

Som tidigare nämnts saknar emellertid skräddarsydda byggnader i princip industritillbehör och har således endast byggnadstillbehör som till skillnad från industritillbehören åsätts taxeringsvärde. Byggnadstillbehören i ifrågavarande byggnader representerar stora värden medan byggnaden i många fall bara utgör ett skal som har till uppgift att skydda byggnadstillbehören. Grus- och makadamföreningen har beskrivit hur man inom ballastindustrin klär in krossar och sorteringsverk som skydd mot vädret. Även Svenska kalkföreningen har uppgett att maskiner bl.a. av arbetsmiljöskäl klämts in till skydd mot väder.

Den undersökning som Industriförbundet genomfört visar på mycket stora skillnader när det gäller byggnadstillbehörens andel av fastighetens värde mellan olika branscher och även inom vissa branscher. Det enligt JB gällande fastighetsbegreppet innebär således i förening med FTL:s bestämmelser att det som i praktiken är maskinell utrustning i varierande

grad ingår i en industrienhets taxeringsvärde och därmed utgör underlag för fastighetsskatt. Detta skapar orättvisor vid taxeringen av industribyggnader.

En metod att lösa detta problem som ligger nära till hands är att åsätta såväl byggnaden som byggnadstillbehören ett värde och därmed införa ett nytt delvärde för byggnadstillbehören. Ett särskilt delvärde för byggnadstillbehör, som utvisar hur stor andel som dessa utgör av värdet på olika industrifastigheter, kan vara till ledning när ställning skall tas till hur fastighetsskatten bör vara utformad för dessa fastigheter. Vid en sådan lösning bör endast byggnadstillbehör som utgör maskinell utrustning ingå men däremot bör inte byggnadstillbehör som normalt fordras för byggnadens bruk – installationer för VA, värme, el, ventilation, hissar etc. – inräknas i ett sådant delvärde.

Att ta fram ett delvärde för byggnadstillbehören eller den maskinella utrustningen rymmer givetvis värderingstekniska problem. Gränsdragningen mellan byggnad och byggnadstillbehör respektive maskiner måste lösas. Industriförbundets förslag att definiera byggnadstillbehör som tillbehör som får avskrivas enligt inventariereglerna torde emellertid inte vara en framkomlig väg. Rörelsebeskattningens inventariebegrepp är nämligen åtskilligt vidare än vad som vid fastighetstaxeringen skall betraktas som lös egendom. Vid inkomsttaxeringen har t.ex. vindkraftverk och virkestorkar klassificerats som inventarier.

En annan tanke som förts fram för att hitta en metod att ta fram ett delvärde för den maskinella utrustningen är att använda de erfarenhetstal som används vid taxeringen för att få fram ett värde på byggnaden. Erfarenhetstal är ett vedertaget begrepp och fanns redan vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1994. Enligt RSV:s rekommendationer om vilken metod som skall användas för att ta fram återanskaffningskostnaden bör den faktiska kostnaden i första hand användas för hus byggda på senare tid. För åren dessförinnan skall således erfarenhetstal användas. Erfarenhetstalen används således troligen i ganska stor utsträckning. I erfarenhetstalen ingår förutom byggnaden de byggnadstillbehör som normalt fordras för byggnadens bruk. Genom att räkna bort det på erfarenhetstal beräknade värdet på byggnaden från värdet på den totala enheten, nämligen byggnad inklusive byggnadstillbehör, skulle man få fram ett delvärde avseende den maskinella utrustningen. Värdet på den totala enheten skulle med ett sådan system fastställas på samma sätt som i dag. Det som ytterligare skulle tillkomma är att ta fram byggnadens värde med ledning av erfarenhetstal. Denna metod är emellertid tillämplig endast i de fall den skräddarsydda byggnaden har karaktär av hus.

Utöver skräddarsydda byggnader som har karaktär av hus finns byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus. Enligt RSV avses

med byggnader som inte har karaktär av hus exempelvis cistern, bergtrum, bro, brygga, kabelkran och dylikt. Till denna grupp torde emellertid även kunna hänföras petrokemisk industri och annan tung processindustri. Exempel härpå är oljeraffinaderier, sinterverk och koksverk. Även vissa processanläggningar inom massa- och papperstillverkning såsom sulfit- och sulfatanläggningar skulle kunna karakteriseras som byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus. Ett delvärde behöver emellertid inte bestämmas för alla byggnader som inte har karaktär av hus. De byggnader som skulle kunna komma i fråga är enbart byggnadskonstruktioner där maskiner, motorer, kärl och därmed jämförliga redskap är en del av en industriell process. De byggnader som faller utanför bedömningen är därmed broar, bergtrum och bryggor.

När det gäller dessa byggnadskonstruktioner är det inte möjligt att urskilja vad som är byggnad och byggnadstillbehör – allt ingår i byggnadskonstruktionen. Då den maskinella utrustningen inte omsluts av ett skal (hus) är det, som ovan nämnts, inte heller möjligt att bestämma ett särskilt delvärde med användande av erfarenhetstal genom att ta fram värdet på skalet. I dessa fall skulle i stället ett alternativ kunna vara att ta fram ett särskilt delvärde för den maskinella utrustningen. Det särskilda delvärdet och byggnadsvärdet kommer därmed troligen att sammanfalla.

Från RSV:s och LMV:s sida har emellertid framförts att det har visat sig mycket svårt att få fram de erfarenhetstal som krävs för att göra en ur värderingssynpunkt tekniskt godtagbar och rättvis uppdelning av värdet på byggnaden respektive byggnadstillbehören. En sådan uppdelning är dessutom i huvudsak enbart av intresse för taxeringsvärdets användbarhet som underlag för skatt och inte för taxeringsvärdet som mått på fastighetens marknadsvärde. I vart fall torde en sådan uppdelning av värdet medföra så stora kostnader att det enligt utredningens mening inte är rimligt att föreslå en sådan innan statsmakterna har tagit ställning till om byggnadstillbehören skall ingå i underlaget för fastighetsskatt eller inte.

Utredningen avstår därför från att lägga fram något förslag om att ett delvärde skall fastställas men vill avslutningsvis framhålla att det över huvud taget när det gäller industrienheterna är svårt att utforma regler som innebär att taxeringsvärdena blir så likformiga och rättvisa att de utgör ett lämpligt skatteunderlag. Det har att göra med inte bara de tidigare nämnda reglerna om fastighetsbegreppet utan också i stor utsträckning med att industrienheterna har så oerhört skiftande karaktär.

## 16 Säregna förhållanden

### Utredningen föreslår

- att beloppsgränsen för justering av riktvärdet sätts ned till 25 000 kr för att på det sättet göra det lättare att få en justering *samt*
- att beteckningen säreget förhållande ersätts med justering av riktvärdet.

### 16.1 Bakgrund

Fastighetstaxeringen har tidigare i huvudsak skett med ledning av allmänt hållna regler om värderingsmetoder och värderingsförfarande. När man övergick till ett system med riktvärde, där endast vissa värdefaktorer beaktas för att bestämma ett riktvärde, har det uppkommit ett behov av att reglera värdet med hänsyn till värdefaktorer som avviker från genomsnittet.

Utöver de värdefaktorer som beaktas särskilt såsom exempelvis standard och läge finns en mängd andra faktorer som kan påverka värdet. Om de påtagligt inverkar på marknadsvärdet kan det med ledning av riktvärdeangivelserna beräknade riktvärdet på den enskilda fastigheten justeras. Detta benämns justering för säregna förhållanden. Vid bedömning av vad som är ett säreget förhållande tas till utgångspunkt vad som är normalt inom det värdeområde som taxeringsenheten tillhör. Det innebär att justering för säregna förhållanden endast skall ske för värdepåverkande faktorer som inte beaktats genom riktvärdeangivelsen. Justering kan ske såväl på riktvärdet för byggnad som för tomtmark. Som exempel på justeringsanledningar som berör småhus kan nämnas radon, buller, eftersatt underhåll m.m.

Justering för säregna förhållanden innefattar två delmoment. För att justering skall ske skall det säregna förhållandet inverka påtagligt på marknadsvärdet. En lägsta gräns för när påverkan skall anses påtaglig har bestämts till 50 000 kr. Vidare skall beloppet med vilken justering skall ske, eller justeringens storlek bestämmas.

Redan i kommunalskattelagen fanns en bestämmelse om att värderingen vid fastighetstaxeringen borde ske med ledning av riktvärden (anvisningspunkt 4 till 10 §). En bestämmelse infördes emellertid som innebar att man kunde frångå riktvärdena i det enskilda fallet om det förelåg säregna förhållanden som kunde inverka på värdet (anvisningspunkt 1 till 9 §).

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering uttalade RSV i en anvisning följande (RSV:s Handledning 1975 s. 99). Säregna förhållanden skall i enlighet med bestämmelser i KL beaktas vid taxeringen. Huvudprincipen är dock att värderingen skall ske enligt fastställda riktvärden och andra grunder för värdesättningen. Justeringar bör således ske endast om den värdemässiga avvikelsen inte är oväsentlig. I handledningen ges exempel på säregna förhållanden. Sker avvikelse på grund av säregna förhållanden skall detta motiveras i samband med taxeringsbeslutet.

Fastighetstaxeringskommittén utgick i sitt förslag till justering för säregna förhållanden i princip från den vid 1975 års fastighetstaxering gällande ordningen. Kommittén ansåg det inte vara lämpligt att i föreskrifter närmare precisera vilka värdefaktorer som skall anges som säregna förhållanden för en taxeringsenhet men avsåg att för varje slag av värderingsenhet lämna exempel på olika omständigheter som kan utgöra säregna förhållanden och vilka av dessa som kan bedömas bli mer vanligt förekommande. Kommittén ansåg vidare att RSV och skattecheferna borde till ledning för fastighetstaxeringsnämnderna utfärda rekommendationer om vilka omständigheter som inom olika områden bör anses som säregna förhållanden och storleken av deras inverkan på marknadsvärdet (SOU 1979:32 s. 492 f.). Kommittén angav som egenskaper som skulle kunna ligga till grund för justering bl.a. användning för annat ändamål än småhus, onormalt skick, särpräglad arkitektur samt standardhöjande reparationer på äldre hus. Departementschefen biträdde förslaget (prop. 1979/80:40 s. 114–116).

Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering beaktades bl.a. hög radonhalterhalt och mögelskador genom justering för säregna förhållanden. I skattechefsmedelanden anvisades att justering kunde aktualiseras om radonhalterhaltens årsmedelvärde översteg 400 Bq/m. Justering kunde då medges med 20 000 kr. Kammarrätten i Stockholm medgav i en rad domar nedsättning med vanligen 40 000–50 000 kr för radonhalter mellan 200 och 400 Bq/m men vägrade nedsättning vid lägre radonhalter. Därefter har Regeringsrätten medgivit nedsättning även i fall där radonhalterhalten understigit 200 Bq/m (se t.ex. RÅ 1986 ref. 89).

Småhustaxeringskommittén behandlade frågor om justering för säregna förhållanden (Ds F. 1987:8). Kommittén framhöll att marknads-

värdeinverkan av olika byggnadsfel varierar mycket starkt och att variationerna är betingade av flera sinsemellan oberoende faktorer. På grund av dessa stora variationer kan enligt kommitténs bedömning någon klassindelning eller schablonmässig värdering av byggnadsfelen inte komma i fråga. I stället bör enligt kommittén som tidigare justeringsmetoden användas (s. 146). Även i prop. 1987/88:164 framhölls att radon, röta, mögel, och liknande byggnadsfel bör liksom tidigare beaktas genom att riktvärdet justeras.

## 16.2 Påtaglig inverkan på värdet

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ansåg RSV att inverkan på taxeringsenhetens värde skulle vara *inte oväsentlig*. Till ledning för vad som kunde avses därmed hänvisades till storleken i intervallerna för riktvärden mellan likartade taxeringsenheter.

Fastighetstaxeringskommittén ansåg att någon justering för säregna förhållanden inte borde göras för små avvikelser från de normala eller huvudsakliga förhållandena. Kommittén hävdade att inverkan på marknadsvärdet borde vara *påtaglig* (SOU 1979:32 s. 495–497). Justering för säregna förhållanden menade kommittén bör ske om inverkan av de säregna förhållandena uppgår till hälften av skillnaden mellan värdena i serien. Redovisas riktvärdet i en tabell bör justering för säregna förhållanden ske om inverkan uppgår till halva steget mellan närliggande klasser.

I RSV:s Handledning för 1981 års taxering lämnades för olika byggnadstyper och ägoslag föreskrifter eller anvisningar om vilken värdeinverkan ett säreget förhållande skulle ha för att justering skulle ske. Värdeinverkan skulle uppgå till minst halva skillnaden i värde mellan det totala riktvärdet och intilliggande värde i aktuell värdeserie. I vissa fall föreskrevs att justering skulle göras med ett eller flera steg i värdeserien.

För ägoslagen på jordbruksfastighet skulle värdeinverkan av det säregna förhållandet enligt RSV:s anvisningar vara 10 procent av värderingsenhetens värde för att justering skulle ske. Hur stor justering som skulle ske angavs inte. För ekonomibyggnader samt för industribyggnader och övriga byggnader, värderade enligt produktionskostnadsmetoden, lämnade RSV inte någon justeringsregel.

RSV anför vidare följande:

För en taxeringsenhet bör således storleken av det totala taxeringsvärdet bestämma om säregna förhållanden kan anses ha påtaglig inverkan på värdet.

Först efter det att taxeringsenhetens totala värde beräknats utan hänsyn till säregna förhållanden bör därför bedömas om en justering är aktuell.

Vid 1988 års allmänna fastighetstaxering skärpte RSV kravet på storleken av den värdeinverkan som krävdes för att aktualisera en justering. Vid 1988 års allmänna fastighetstaxering förutsattes att inverkan för att den skulle anses påtaglig och föranleda justering skulle uppgå till hela värdet av ett steg i en värdeserie eller en värdetabell i stället för ett halvt steg. Kravet på en skärpning av värdeinverkans storlek motsvaras av det synsätt som Småhustaxeringskommittén gav uttryck för i sitt betänkande (Ds F. 1987:8). Kommittén ansåg det önskvärt att justeringsmöjligheten på något sätt begränsades. Det arbete som skatteförvaltningen och fastighetsägarna lade ned på yrkanden om mycket små justeringar motsvaras, enligt kommittén, inte på något sätt av de skattelättnader som kan uppnås. Kommittén föreslog därför en lagändring i FTL som innebar en värdeförändring med ett absolut angivet belopp av 30 000 kr eller, om värdet understiger 300 000 kr, med minst 10 procent av detta.

Inför 1990 års allmänna fastighetstaxering infördes således en bestämmelse i 7 kap. 5 § FTL om en absolut beloppsgräns. I prop. 1987/88:164 (s. 21 ) motiverades detta med att justeringar inte skall ske med alltför små belopp. Justering skall därför ske när ett säregna förhållande föranleder höjning eller sänkning av riktvärdet med 10 000 kr.

Vid 1992 års lantbrukstaxering rekommenderade RSV för lantbruksenheter att justering borde ske endast om den medförde en ändring av taxeringsenhetens totala värde före justeringar med 5 procent, dock lägst 10 000 kr (Handbok för Fastighetstaxering s. 7:130).

Utredningen om förenklad fastighetstaxering (SOU 1994:62 s. 104) har uppgett att vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1990 har justering gjorts för buller, fukt- och mögelskador, radon samt ospecificerat i 0,39, 0,23, 1,18 respektive 1,02 procent av småhusbeståndet. Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 har inte någon utvärdering gjorts som visar i vilken utsträckning justering skett.

### 16.3 Gällande rätt

Enligt 7 kap. 5 § FTL skall det beräknade värdet på den enskilda fastigheten justeras om det föreligger värdefaktorer som inte har beaktats när riktvärdeangivelsen för värdeområdet bestämts. Justeringens storlek skall motsvara 75 procent av den skillnad i marknadsvärde

*taxeringsenheten* skulle ha med säregna förhållanden och värdet utan säregna förhållanden.

Påtaglig inverkan på marknadsvärdet skall, i fråga om småhusenhet, anses föreligga när säregna förhållanden medför att det riktvärde som beräknats med ledning av riktvärdeangivelsen höjs eller sänks med minst 50 000 kr. Beloppet är således beräknat på basvärdenivå. Beräknat på ett marknadsvärde blir beloppet således något högre.

Den nya beloppsgränsen för värdeinverkan infördes vid 1994 års allmänna fastighetstaxering av hyreshus och industrienheter. I förarbetena till lagändringen uttalade departementschefen (prop. 1992/93:122 s. 56, 57) att den nya beloppsgränsen för småhusenheter och lantbruksenheter bör gälla först när dessa undergår allmän fastighetstaxering nästa gång, dvs. år 1996 respektive år 1998. Avrundningsregler har tagits in i 1 kap. 5 § FTF.

RSV har inför 1996 års allmänna fastighetstaxering även meddelat vissa rekommendationer för tillämpningen (RSV S 1995:17). RSV påpekar att utgångspunkten är i första hand vad som är normalt inom det värdeområde som *taxeringsenheten* tillhör eller vad som enligt anteckning på riktvärdekartan förutsatts vid riktvärdets bestämmande. Det är således vad som är normalt inom värdeområdet som tas till utgångspunkt för en justering för säregna förhållanden, inte vad som är normalt för *taxeringsenheter* som i visst avseende klassificerats på samma sätt, t.ex. åsatts viss belägenhets- eller åldersklass.

RSV rekommenderar att justeringen bör ske på den värderingsenhet från vilken justeringsanledningen närmast kan härledas. I det fall justeringsanledningen hänförs till *taxeringsenheten* som helhet bör justeringen göras på den värdefullaste värderingsenheten. Detta gäller även taxering av övriga *taxeringsenheter* vid 1998 och 2000 års allmänna taxeringar.

För att bestämma justeringens storlek kan enligt RSV *direkt* eller *indirekt* metod användas. Vilken metod man skall välja beror på vilken typ av säreget förhållande som det är fråga om. Vid *direkt metod* utgår man från kostnaderna för att avhjälpa felet. Om det t.ex. föreligger en större fuktskada på småhuset kan man utgå från kostnaderna för att åtgärda skadan. Kostnaderna räknas sedan normalt ned till det kostnadsläge som förelåg under nivååret. Därefter måste man bedöma om och i vad mån kostnaden kan förutsättas slå igenom på marknadsvärdet. Slutligen reduceras beloppet till basvärdenivå genom multiplikation med 0,75 procent. Vid *indirekt metod* bestämmer man *taxeringsenhetens* basvärde med och utan beaktande av det säregna förhållandet och därefter beräknas justeringen som skillnaden mellan dessa båda värden (Handbok för fastighetstaxering 1996 s. 52).



RSV har i rekommendationerna för den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 (punkt 5.2 RSV S 1995:17) angett vissa justeringsanledningar för tomtmark och småhus. RSV har vidare angett hur mycket olika avvikelser skall anses påverka marknadsvärdet.

RSV har lämnat följande **exempel** på när justering av riktvärdet för tomtmark kan vara aktuellt.

- Fördröjd exploatering
- Extraordinära grundläggningsförhållanden
- Extremt svårutnyttjad värderingsenhet
- Trädgårdsanläggningar
- Tillgång till väg eller gata
- Buller m.m.
- Kraftledningar
- Swimmingpool utomhus

Justering av riktvärdet för byggnad kan enligt RSV (punkt 5.3 RSV S 1995:17) förekomma i följande fall:

- Radon
- Byggnadsskador t.ex. fukt- och mögelskador
- Buller, kraftledningar m.m.
- Kulturhistoriskt intressanta småhus
- Påtagligt eftersatt underhåll
- Låg takhöjd
- Värde av lokaldel
- Värdefulla komplementhus

Om justeringsanledningarna inte var för sig leder till en justering kan flera justeringsanledningar sammantaget medföra att justering bör ske.

När det gäller taxering av lantbruksenheter vid 1998 års allmänna fastighetstaxering har RSV anfört i rekommendationer (punkt 13.1 RSV S 1997:12) att någon begränsning av minsta justeringsbelopp för en värderingsenhet inte finns. RSV rekommenderar emellertid att vid bestämmande av justeringsbelopp för enskilda värderingsenheter bör de minsta belopp som kommer till användning uppgå till 10 000 kr, då beloppet bestäms enligt den direkta metoden, och 5 procent av riktvärdet då beloppet uppskattas enligt den indirekta metoden. Denna rekommendation gäller numera även vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 för industrienheter utom täktmark, elproduktionsenheter samt hyreshus .

RSV har i rekommendationer gett följande exempel på justeringsanledningar för lantbruksenheter (punkt 13.2 och 13.3 RSV S 1997:12):

### **Åkermark och betesmark**

- energiskog
- vilthägn
- fruktträd

Riktvärdet bör justeras upp om energiskog och vilthägn har ett värde som påtagligt överstiger värdet av åkermark. För en areal med fruktträd sker justering med ledning av en upprättad tabell:

### **Skogsmark och skogsimpediment**

- stort lövinslag m.m.
- naturreservat
- naturvårdsområde
- extremt markutnyttjande med stöd av
- allemansrätten
- jaktvärden

När det gäller justering för säregna förhållanden har RSV beträffande hyreshus, industribyggnader utom såvitt avser täktmark samt vattenkraftverk liksom för lantbruksenheter rekommenderat att vid bestämmande av justeringsbelopp för enskilda värderingsenheter bör det minsta belopp som kommer till användning uppgå till 10 000 kr, då beloppet bestäms enligt den direkta metoden, och 5 procent av riktvärdet då beloppet uppskattas enligt den indirekta metoden (RSV S 1999:25, 26, 27 och 28 ).

Beträffande värmekraftverken däremot har RSV vid begränsat utnyttjande dessutom rekommenderat följande:

Om ett värmekraftverk inte varit i drift under de närmaste fem åren före taxeringsårets ingång och kostnaderna för iordningställandet uppgår till minst 2 000 000 kr i 1998 års kostnadsnivå samt idrifttagningen bedöms ta mer än sex månader i anspråk, bör riktvärdet för kraftverksbyggnaden justeras till noll.

Om väsentligt längre avbrott i elproduktionen än normalt kan väntas till följd av pågående eller nära förestående reparations- eller ombyggnadsarbeten, bör detta föranleda en justering av riktvärdet för byggnaden.

RSV har vidare gett följande exempel på justering för säregna förhållanden:

**Hyreshus**

- rivningskostnader
- konstruktionsfel och byggsador
- kulturhistoriskt intressanta hyreshus
- skyddsbestämmelser/skyddsföreskrifter
- eftersatt underhåll
- avvikande vakansgrad
- mark som inte är omedelbart bebyggbar
- lång väntetid
- mark som kan utarrenderas
- speciell byggrätt
- fördröjd exploatering

**Industribyggnad**

- eftersatt underhåll
- konstruktionsfel och byggsador
- överloppsbyggnader och rivningsobjekt
- silobyggnader
- avvikande vakansgrad
- reservmark
- lång väntetid
- fördröjd exploatering

**Elproduktionsenheter**

(vattenkraftverk samt andelskraft och ersättningskraft)

- Eftersatt underhåll och/eller försummad förnyelse
- fördröjd exploatering

**Täktmark**

- onormalt stora återställningskostnader
- sämre eller bättre kvalitet än förväntat
- onormala mängder av ofyndigt material

## 16.4 Överväganden och förslag

### 16.4.1 Allmänt

Villaägarna har framfört till utredningen att skattemyndigheterna slaviskt följer RSV:s rekommendationer när det gäller justering för säregna förhållanden. Det är därför svårt att få någon ändring till stånd genom omprövning. Det har vidare framförts till utredningen att problemen med för höga taxeringsvärden i vissa områden i större utsträckning bör kunna åtgärdas med ökade möjligheter att justera för säregna förhållanden och att gränsen för värdeinverkan bör sänkas till 10 000 kr.

Utredningen har kunnat konstatera att en allmän fastighetstaxering inte kan genomföras utan en ganska omfattande schablonisering. Ett schabloniserat förfarande bygger på statistiska beräkningar som visserligen kan ge ett helt korrekt genomsnittligt värde för ett visst område men som inte alltid kan ge det exakt rätta värdet för den enskilda fastigheten. Utredningen har därför sett det som mycket angeläget att bygga in möjligheter till individuella bedömningar.

Den enskilda fastighetens marknadsvärde kan påverkas av en mängd faktorer som inte beaktats i det genomsnittliga värdet. För att förbättra värderingen är det därför viktigt att dessa faktorer beaktas när basvärdet skall bestämmas. Det är emellertid otvivelaktigt så att vissa faktorer inte lämpar sig för klassindelning eftersom värdepåverkan av dessa kan variera mycket mellan olika fastigheter. Det kan vara fråga om buller, extremt svårutnyttjad tomt eller närhet till soptipp som påverkar marknadsvärdet för den enskilda tomten. I dessa fall kan det därför vara bättre att justera det riktvärde som räknats fram med ledning av riktvärdeangivelsen.

Avgörande för hur väl justeringsmetoden fungerar är emellertid helt avhängigt av den ambitionsnivå som kan anses rimlig för fastighets-taxeringen. En justering aktualiseras i regel genom ett yrkande av fastighetsägaren. Det är emellertid inget som hindrar att en justering görs utan yrkande av fastighetsägaren. Det förutsätter emellertid att resurser finns för att en värdepåverkande faktor skall kunna beaktas av skattemyndigheten. En faktor med stor värdeinverkan riskerar annars att inte bli beaktad om fastighetsägaren av misstag inte framställer ett yrkande om justering.

En fråga som uppkommer är i vilka fall man kan justera riktvärdet. Utgångspunkten för en justering bör enligt RSV:s rekommendationer vara vad som är normalt inom det värdeområde som taxeringsenheten tillhör eller vad förutsatts ingå i riktvärdeangivelsen. Frågan om det föreligger ett säreget förhållande skall således bedömas genom

jämförelse med vad som i genomsnitt gäller eller i huvudsak råder inom hela riktvärdeområdet. Denna fråga har prövats i ett kammarrättsavgörande (se RK84 1.6). Enligt detta bör man först ta ställning till vad som ingår i riktvärdeangivelsen. En justering förutsätter således att den aktuella värdefaktorn inte ingår i riktvärdeangivelsen. Denna bedömning kan givetvis i vissa fall bli svår att göra eftersom det inte alltid går att klart utläsa om en viss faktor påverkat riktvärdeangivelsen eller ej. Detta bör emellertid vara utgångspunkten även i fortsättningen.

Justering av riktvärdet används i första hand för att justera det framräknade värdet på en enskild fastighet. Det kan vara en fastighet som till skillnad från övriga fastigheter i området ligger mycket nära vägen, vilket kan antas påverka marknadsvärdet, eller en strandfastighet som till skillnad från övriga fastigheter i området inte har sandstrand. Det bör emellertid kunna bli fråga om justering av riktvärdet även i andra fall.

I vissa värdeområden kan exempelvis flera fastigheter bilda en grupp, som på grund av sitt läge i förhållande till centrum har ett betydligt lägre marknadsvärde än övriga fastigheter i området. Det finns således vissa faktorer som talar för att de olika områdena har olika riktvärden och att de därför skulle ha utgjort separata värdeområden. Eftersom värdeområdesindelningen inte kan överklagas måste de olika värdena i respektive område på annat sätt kunna beaktas vid taxeringen (jfr kap. 9).

Det har emellertid visat sig att det är oerhört svårt att ha framgång med en sådan talan. De köp som finns i området visar förmodligen att det framtagna värdet utgör det genomsnittliga värdet i området. Därmed är riktvärdeangivelsen för området rätt beräknade. Om man delar upp köpen på olika delar av värdeområdet kan emellertid en sådan bearbetning, även om underlaget är begränsat, tala för att fastigheterna i de olika områdena bör ha olika riktvärden. För en sådan bedömning bör givetvis den statistiska bearbetningen kompletteras med annan värdering. Det är således viktigt att man vid taxeringen uppmärksammar om det finns förhållanden i området som bör föranleda justering av riktvärdet för en grupp fastigheter. Detta kan vara ett sätt att komplettera värdeområdesindelningen och på det sättet förbättra värderingen av enskilda fastigheter. Enligt utredningens mening bör således riktvärdet för dessa fastigheter kunna bli föremål för justering.

Värdet på hyreshus kan påverkas av förekomsten av vakanser. Detta har emellertid uppmärksamrats och beaktas numera vid nivåläggningen. I den mån detta inte beaktas bör även i dessa fall justering av riktvärdena för hyreshus i området med stora vakanser göras. Enligt RSV aktualiseras justering för avvikande vakansgrad normalt under förutsättning dels att värderingsenhetens vakansgrad med mer än 20

procentenheter överstiger den inom värdeområdet genomsnittliga för samma lägenhetstyp, dels att vakansgraden inte kan förväntas bli normal för värdeområdet inom sex månader före taxeringsårets ingång (RSV S 1999:25). Med vakansgrad avses enligt RSV det hyresbortfall som uppkommer genom att lägenheter står tomma. Inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har RSV även upprättat en tabell över rekommenderad justering vid olika avvikande vakansgrad. Justering för avvikande vakansgrad får även ske på industribyggnader (RSV S 1999:26).

Över huvud taget har RSV inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 i förhållande till den allmänna fastighetstaxeringen år 1994 utökat rekommendationerna för justering. Exempelvis rekommenderar RSV att riktvärdet för hyreshus och industribyggnader justeras om byggnaden har omfattande konstruktionsfel och byggskador som innebär att byggnaden inte kan fylla sin funktion. Vidare har lång väntetid införts som ny justeringsanledning vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000, vilket innebär att värdet på tomtmarken kan justeras om marken på grund av läget inte kan förväntas bli bebyggd inom överskådlig tid. För värmekraftverk har RSV rekommenderat att riktvärdet justeras till noll om möjligheterna att utnyttja kraftverket varit på angivet sätt begränsat (RSV S 1999:28). De utökade justeringsanledningarna är givetvis ett viktigt led i strävandena att åstadkomma en mer likformig och rättvis taxering.

Förbättringar i syfte att komplettera det schabloniserade värderingsförfarandet med ökade möjligheter att justera ett riktvärde som bestämts med ledning av riktvärdeangivelserna för området bör vara hänförliga till såväl förberedelsearbetet som arbetet med att granska deklARATIONERNA. Vid förberedelsearbetet kan ökade resurser läggas ned på att hitta förhållanden som avviker från det normala i värdeområdet. Man bör således i högre utsträckning än för närvarande redan då försöka hitta de förhållanden som gör att vissa fastigheter i området har ett lägre riktvärde än vad som är normalt för området. Ett sätt att uppmärksamma skillnaden i marknadsvärde är att ange på riktvärdekartan eller i den eller de förteckningar som hör till denna att justering av värdet skall ske i dessa fall (se även kap. 9).

För såväl fastighetsägare som skattemyndigheter utgör RSV:s rekommendationer om vad som bör föranleda en justering en värdefull vägledning. Det är emellertid viktigt att man vid tillämpningen är medveten om att detta endast utgör rekommendationer och att avvikelser kan förekomma från dessa både när det gäller justeringsanledningar och vilken inverkan på marknadsvärdet avvikelserna kan tänkas ha.

### 16.4.2 Beloppsgräns för värdeinverkan

Den för tillfället gällande beloppsgränsen för värdeinverkan om 50 000 kr har ansetts vara för hög. Den bör därför enligt utredningens mening sättas ned. När beloppsgränser bestäms bör man väga in den skattemässiga vinst fastighetsägaren gör genom justeringen och det merarbete och därmed merkostnad för skattemyndigheten som en justering innebär. Justeringsbeloppet bör således inte vara för lågt. För låga justeringsbelopp på i vart fall fastigheter med höga värden kan även vara svåra att motivera. Vidare bör justeringen inte vara mindre än de möjligheter till avvikelser från riktvärdet som kan föranledas av anpassningen till fastställa tabell- eller värdeserier i enlighet med bestämmelser i 7 kap. 4 § andra stycket FTL. Bestämmelsen innebär en anpassning av riktvärdet till de stegvisa förändringar i riktvärdet som är föranledda av klassindelningen. Mot den bakgrunden bör beloppsgränsen för värdeinverkan inte bestämmas till ett så lågt belopp som 10 000 kr.

En jämförelse med den särskilda fastighetstaxeringen visar att det finns en beloppsmässig spärregel som är knuten till nytaxeringsgrunderna i 16 kap. 3 och 4 §§ FTL. Dessa regler innebär att nytaxering på grund av ändringar i taxeringsenhetens fysiska beskaffenhet eller ändringar i fråga om vissa rättsliga förhållanden förutsätter en ändring av basvärdet med minst en femtedel, dock minst 25 000 kr. För att åstadkomma en likformighet i regelsystemet bör enligt utredningens mening denna beloppsgräns även kunna införas vid justering för säregna förhållanden.

Värdeinverkan bör bestämmas till en viss procent av taxeringsenhetens totala värde eller till ett absolut belopp. Fördelen med att ha en absolut beloppsgräns är att undvika att justering sker med för låga belopp. Enligt utredningens mening bör justering därför ske när ett säreget förhållande föranleder höjning eller sänkning av riktvärdet med minst 25 000 kr. Fördelen med en sådan bestämmelse är att den är lätt att tillämpa. Alternativt kan bestämmelsen utformas så att en justering kan göras när värdeinverkan uppgår till tre procent av taxeringsenhetens värde, eller minst 25 000 kr. Därigenom har bestämmelsen anpassats bättre till fastigheter med höga basvärden. Å andra sidan innebär en sådan lösning att fastigheter med olika basvärden inte får samma nedsättning av värdet även om det förhållande som föranlett nedsättningen är exakt detsamma. Detta kan uppfattas som orättvist. Utredningen anser därför att det lägsta justeringsbeloppet bör utgöra ett bestämt belopp.

Det kan dock diskuteras om det skall vara samma beloppsgräns för samtliga taxeringsenheter. Beloppsgränsen för värdeinverkan om minst 25 000 kr bör enligt utredningens mening i vart fall omfatta

småhusenheter och lantbruksenheter. Även hyreshusenheter och industrienheter bör ha denna beloppsgräns med hänsyn till att det finns många små och lågt taxerade hyreshus och industrier. Elproduktionsenheter däremot har normalt sett mycket höga riktvärden och det kan då anses obefogat med en så låg beloppsgräns som 25 000 kr. Det är dock lämpligt att ha samma beloppsgräns för samtliga värderingsenheter och den nya lägre beloppsgränsen bör därför gälla generellt.

Avslutningsvis bör framhållas att det är de sammanlagda justeringsbeloppen som skall uppgå till det bestämda beloppet för att motivera en justering. Någon begränsning av minsta justeringsbelopp för en värderingsenhet finns således inte. Flera mindre justeringar kan därmed sammantaget innebära att en justering skall göras. För lantbruksenheter har emellertid RSV vid 1998 års allmänna fastighetstaxering rekommenderat ett minsta justeringsbelopp (RSV S 1997:12). Även vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 har RSV rekommenderat ett minsta justeringsbelopp för hyreshusenheter och industrienheter (RSV S 1999:25 resp. RSV S 1999:26).

#### 16.4.3 Ny beteckning på justering för säreget förhållande

Utredningens förslag syftar således till att förbättra värderingen genom att i ökad utsträckning fånga upp de fastigheter som inte får rätt basvärde bara genom att beräkna värdet med ledning av riktvärdeangivelserna för området. Förslagen innebär att justering bör kunna ske såväl i flera situationer som vid mindre avvikelser. Exempelvis när det gäller värdering av strand och strandnära fastigheter bör möjlighet finnas att justera i ökad utsträckning för att åstadkomma en förfinad värdering (se avsnitt 11.4). Det kan därför vara missledande att tala om justering för säregna förhållanden. I stället bör man beteckna justeringen som en *justering av riktvärdet* som det ju i själva verket är fråga om.



## 17 Den enskildes möjligheter att påverka

Utredningen föreslår att värdeområdesindelningen skall bli föremål för ett utställningsförfarande varigenom enskilda fastighetsägare ges möjlighet att framföra synpunkter till beslutsmyndigheten innan beslut fattas om indelningen.

### 17.1 Regler om överklagande

I detta kapitel kommer utredningen att behandla den enskildes möjligheter att överklaga ett taxeringsbeslut och få detta omprövat. Vidare behandlas den enskildes möjlighet till insyn under olika skeden av beslutsprocessen samt lekmannainflytandet under taxeringsförfarandet.

Den materiella rätten att överklaga regleras i 21 kap. FTL. I bestämmelserna i FTL regleras vad man får klaga över och vem som får klaga (1 och 2 §§). Reglerna kompletterar således den allmänna förvaltningsrättsliga regleringen.

Även formella regler om överklagandet finns i kapitlet. Det finns således dels regler som avser tid och plats för överklagande, dels regler om sammansättning m.m. av länsrätten.

Reglerna i FTL kompletteras med föreskrifter i 5 kap. FTF om förvaltningsdomstolarnas praktiska hantering av fastighetstaxeringsmålen.

Besvärreglerna liksom övriga regler om förfarandet var först intagna i 1928 års taxeringsförordning. Denna förordning ersattes av 1956 års taxeringsförordning. I 1956 års taxeringsförordning behandlades reglerna om inkomsttaxeringen och fastighetstaxeringen i skilda avdelningar. De reformer på inkomsttaxeringens område som gjordes i och med att 1956 års taxeringsförordning infördes fick inte samtidigt sin motsvarighet i fråga om fastighetstaxeringen. De processuella reglerna omarbetades sedermera efter förslag i departementspromemorian Stencil

Fi 1969:7 (prop. 1969:147, SFS 1969:709). Reglerna anpassades därvid efter motsvarande regler för inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Inledningsvis fanns inte några besvärregler i FTL. Genom SFS 1980:149 infördes 21 kap. ”Om besvär över fastighetstaxeringsnämnds beslut” med till att börja med endast en paragraf (prop.1979/80:86). Till grund för nya besvärregler låg en promemoria av Fastighetstaxeringskommittén (Ds B 1980:8). Förändringen innebar att 21 kap. kompletterades och att nya kapitel tillkom (22–24 kap.). Bestämmelserna om besvär vid allmän fastighetstaxering som ursprungligen infördes i FTL var i princip tämligen lika de tidigare reglerna i TL.

Besvärreglerna har därefter justerats väsentligt i samband med att den nya förvaltningslagen infördes och i anslutning till beslutet om ny taxeringsorganisation (prop. 1986/87:47). Vidare har genomgripande ändringar av taxeringsprocessen skett på förslag av Skatteförenklingkommittén (SOU 1988:21 och 22). Reformen innebar bl.a. att möjligheterna till omprövning och ändring av beslut ökades väsentligt i första instans (prop. 1986/87:47). Ändringen av taxeringsprocessen innebar även att denna skall vara en sakprocess i stället för beloppsprocess.

De nya taxerings- och processreglerna gäller numera även fastighetstaxeringen (prop.1993/94:1, SkU 1993/94:8, SFS 1993:1193). De nya reglerna om fastighetstaxeringsprocessen tillämpades första gången vid den allmänna och särskilda fastighetstaxeringen år 1994.

## 17.2 Beslut och beslutsfattare

Beslut om fastighetstaxering fattas av skattemyndigheten. Myndigheten skall i fastighetstaxeringsärenden fatta grundbeslut, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder. Ett beslut om taxeringsåtgärder kommer i fråga endast i de fall domstol ändrar ett taxeringsbeslut. Domstolen skall nämligen endast besluta i den fråga som är föremål för prövning. Det är således skattemyndigheten som skall besluta om de taxeringsåtgärder som blir följden av ställningstagandet i sak (prop. 1993/94:1 s. 112). Även detta beslut kan således överklagas. Vidare får omprövning ske genom eftertaxering.

Flertalet ärenden avgörs av tjänstemän vid skattemyndigheten. Beslut fattas normalt av skattemyndigheten i det län där fastigheten ligger. När det är fråga om omprövning av en tvistig fråga skall ärendet dock avgöras av skattenämnden. Samma sak gäller om ärendet rör en skälighets- eller bedömningsfråga som har väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren eller avser någon annan fråga som av särskild anledning bör prövas av nämnden.

Av 17 kap. 3 § FTL framgår att skattenämnd enligt taxeringslagen utgör skattenämnd vid tillämpning av FTL. Detta innebär att taxeringslagens regler om ordförande, vice ordförande och ledamöter i skattenämnd skall gälla även vid fastighetstaxering. Enligt taxeringslagen skall det vid varje skattekontor finnas en skattenämnd. I skattenämnden skall finnas en ordförande och ett antal vice ordförande samt förtroendevalda ledamöter. En skattenämnd kan bestå av flera avdelningar. En vice ordförande skall inte vara knuten till en viss avdelning. Det ankommer på RSV att fastställa hur många vice ordföranden som skall finnas vid varje skattekontor. Till ordförande och vice ordförande i skattenämnd skall enligt TL förordnas tjänstemän inom skattemyndigheterna. Som skäl till detta anfördes i förarbetena bl.a. att tjänstemännen inom skattemyndigheten har erforderliga sakkunskaper. Val av ledamot i skattenämnd förrättas av landstingsfullmäktige (17 kap. 3 § FTL jämförd med 7 kap. 5 § TL). Valbar är den som har rösträtt vid val av kommunfullmäktige. Nämnden är således politiskt tillsatt. För att vara valbar skall man vara folkbokförd i en kommun som ingår i skattemyndighetens verksamhetsområde (7 kap. 6 § TL). De förtroendevaldas medverkan vid inkomsttaxeringen avser att tillförsäkra lekmän såväl insyn som inflytande på taxeringsarbetet.

Betydelsen av lekmanainflytande vid fastighetstaxeringen berördes i prop. 1993/94:1 s.42. Där uttalades bl.a. följande:

Lekmannainsyn i taxeringsförfarandet är av stor betydelse för att upprätthålla allmänhetens förtroende för skattemyndighetens verksamhet. Det är därför angeläget att denna insyn bevaras även vid ett ändrat förfarande för fastighetstaxering. I taxeringslagen har lekmannainsynen bibehållits men koncentrerats till de beslut där lekmannens medverkan är av särskild betydelse. Deras medverkan har inriktats på omprövningsfrågor och beslut som innefattar viktigare skälighets- och bedömningsfrågor. Så bör bli fallet även beträffande fastighetstaxering.

I prop. 1993/94:1 berördes också frågan om kravet på särskild sakkunskap om fastighetsvärdering kunde tillgodoses beträffande skattenämnden. Därvid uttalades bl.a. följande:

Vid val av förtroendevalda ledamöter skall eftersträvas att kåren av valda får en allsidig sammansättning med hänsyn till ålder, kön och yrke. Det bör uppmärksammas att det är betydelsefullt för fastighetstaxeringen att det vid valet av ledamöter eftersträvas att de som tjänstgör vid skattemyndigheterna har lokalkännedom inom olika delar av länet.

Fastighetsägare kan inom fem år efter taxeringsårets utgång begära omprövning av skattemyndighetens beslut. En förutsättning är att frågan inte prövas eller har prövats av domstol. Även skattemyndigheten kan inom fem år efter utgången av taxeringsåret på eget initiativ meddela omprövningsbeslut till fastighetsägarens fördel.

Beslut till nackdel för fastighetsägaren kan meddelas inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Omprövningsbeslut till fastighetsägarens nackdel kan dock därefter och intill utgången av femte året efter taxeringsåret fattas i form av eftertaxeringsbeslut om vissa förutsättningar är uppfyllda. Eftertaxering får exempelvis ske om fastighetsägaren i fastighetsdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen (20 kap. 15 § FTL). Eftertaxering får också ske vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende (16 §).

Omprövningsbeslut och skattemyndighetens beslut om taxeringsåtgärder överklagas till länsrätt. Överklagandet får enligt huvudregeln ske inom fem år efter taxeringsårets utgång. Länsrättens beslut överklagas till kammarrätt och regeringsrätt. Ett överklagande av länsrättens eller kammarrättens beslut, skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Fastighetstaxeringsprocessen är som ovan nämnts utformad som en sakprocess. Processföremålet skall i stället för att omfatta hela beslutet om fastighetstaxering utgöras av de olika delfrågor som skall avgöras vid taxeringen.

En väckt talan får i princip inte ändras. Vidare har regler om deldom och mellandom införts i fastighetstaxeringsprocessen.

## 17.3 Möjligheterna att överklaga

### 17.3.1 Vem som får överklaga

I förvaltningslagen och i förvaltningsprocesslagen finns bestämmelser om vem som får överklaga ett beslut (22 § resp. 33 §). Enligt dessa regler får den överklaga som beslutet gått emot. För fastighetstaxeringens del finns en specialregel om vilka som är berättigade att överklaga hos länsrätten i 21 kap.1 § första stycket FTL. De klagoberättigade är fastighetsägarna och Riksskatteverket. Klagorätten är obegränsad och det krävs således inte att skattemyndigheten i något avseende frångått uppgifterna i deklarationen.

Det är således fastighetsägaren som har rätt att klaga över skattemyndighetens beslut. Enligt 1 kap. 6 § FTL är det ingången av taxeringsåret som är avgörande i fråga om en fastighets användning och

beskaffenhet. Detsamma gäller som huvudregel för vem som skall anses som fastighetsägare och som alltså är besvärsberättigad i fråga om taxeringen för det taxeringsåret. Om fastigheten överläts under löpande taxeringsperiod har både ny och gammal ägare klagorätt (24 kap. 1 § FTL).

I detta sammanhang uppkommer även olika frågeställningar om vem som är ägare till fastigheten. En fastighet kan ägas av flera fysiska och juridiska personer.

För vissa typer av gemensamt ägda fastigheter gäller att samtliga delägare i princip skall vara överens för att överklagande skall kunna ske. För andra slag av gemensamt fastighetsäggande – genom samäganderätt eller enskilt bolag – gäller att var och en av delägarna får föra sin talan i domstol och alltså var för sig överklaga den gemensamt ägda fastighetens taxering. En fastighet som ägs av en juridisk person, t.ex. ett handelsbolag, aktiebolag eller förening däremot har endast en ägare.

Av 1 kap. 4 § FTL framgår att byggnad med tillbehör som ägs av annan än den som äger fastigheten där byggnaden finns, dvs. byggnad på annans mark, skall betraktas som fastighet. Det innebär att ägaren av en sådan byggnad har klagorätt. Däremot torde inte ägaren av den mark på vilken en sådan byggnad står ha klagorätt i fråga om byggnad. Även de som enligt 1 kap. 5 § FTL är jämställda med ägare har klagorätt. Hit hör t.ex. tomträttshavare och samfällighetsföreningar. I de fall den som innehar fastighet på sådant sätt att han enligt 1 kap. 5 § jämställs med ägare kan det diskuteras om även fastighetsägaren har klagorätt i fråga om fastigheten ( se Björne m.fl. Fastighetstaxering 21:10 f).

### 17.3.2 Processföremålet

Enligt 21 kap. 1 § FTL får man vid fastighetstaxeringen överklaga skattemyndighetens beslut hos länsrätten. I förarbetena till ändring i FTL beträffande taxeringsförfarandet (prop. 1993/94:1 s. 112) anges att ett överklagande av ett beslut om fastighetstaxering inte skall avse det taxeringsvärde som beslutet mynnat ut i utan skattemyndighetens ställningstagande i någon eller några av de delfrågor som har betydelse för bestämmande av taxeringsvärdet. Men överklagandet prövas även om klaganden – vilket är det vanliga – utan närmare precisering anser att basvärdet är för högt.

Vad som avses med skattemyndighetens beslut definieras utförligt i 20 kap. 4 § FTL. I skattemyndighetens beslut om fastighetstaxering skall redovisas

1. fastighetens indelning i taxeringsenheter,
2. typ av taxeringsenhet och taxeringsenhetens skattepliktsförhållande,

3. skattepliktig enhets basvärde och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet
4. storleken av sådan värdefaktor som särskilt anges i 8–15 kap.
5. storleken av riktvärde
6. storlekskorrektioen enligt 7 kap. 4 a §, säreget förhållande enligt 7 kap. 5 § eller annat förhållande som har föranlett ändring av riktvärde.

Skattemyndighetens beslut är således indelat i två grupper. Under punkterna 1–3 anges vad som är själva taxeringsbeslutet och i punkterna 4–6 grunderna för detta.

När det gäller möjligheterna att överklaga taxeringsbeslutet föreligger skillnader mellan en beloppsprocess och en sakprocess. I beloppsprocessen är domstolen bunden av parternas yrkanden såvitt avser taxeringsvärdets totalbelopp men inte av de grunder som åberopats för att bestämma beloppen. Det innebär att framställda yrkanden om taxeringsvärdets storlek utgör en beloppsmässig ram för processen. Processföremålet är således inte någon enskild fråga och helt nya frågor kan komma upp under processen. Vid fastighetstaxeringen innebär detta besvärsmätt beträffande taxeringsbeslutet och – om taxeringsvärdet påverkas – i princip även beträffande grunderna.

Som tidigare nämnts infördes sakprocessen vid fastighetstaxeringen i samband med 1994 års allmänna fastighetstaxering. I sakprocessen är processföremålet en enskild fråga. Yrkanden och grunder som klaganden angett inom överklagandetiden utgör processens ram.

Enligt uttalande i doktrinen torde i de allra flesta fall processföremålet kunna fastställas utan större svårighet. Då talan förs mot ett taxeringsbeslut torde regelmässigt framgå vilken eller vilka omständigheter som yrkandet avser i värdefaktorer som storlek, standard, säregna förhållanden, hyra, fastighetsrättsliga förhållanden samt vad som ingår i fastigheten, vem som är fastighetsägare, skatteplikt för taxeringsenhetstypen, taxerings- och värderingsenhetens omfattning etc. (Björne m.fl. Fastighetstaxering 22:35).

Det innebär att domstolen kan pröva både det grundläggande taxeringsbeslutet men även grunderna som anges under punkterna 4–6. Domstolens beslut kan således innebära att någon av värdefaktorerna ändras, t.ex. att värdeytan räknas om eller att typkoden ändras. Effekten på basvärdet fastställs av skattemyndigheten som en ren konsekvensändring genom beslut om taxeringsåtgärder.

I förarbetena till FTL (prop. 1979/80:40 s. 116) har uttalats att riktvärdeangivelserna inte är bindande. Om en fastighetsägare kan visa att riktvärdeangivelserna som tagits fram är felaktiga skall taxeringen således ändras.

Däremot kan enligt bestämmelser i 7 kap. 7 § FTL exempelvis klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder, värdeserier och värdetabeller inte överklagas.

### 17.3.3 Utredningsskyldigheten och bevisbördan

Möjligheterna att påverka taxeringen hänger även samman med frågan om vem som har ansvaret för utredningen. Enligt bestämmelser i 20 kap. 3 a § FTL skall skattemyndigheten se till att ärendet blir tillräckligt utrett. Denna uppgift ankom tidigare på fastighetstaxeringsnämndens ordförande. Skattemyndighetens utredningsskyldighet har belysts i förarbetena till taxeringslagen. I prop. 1989/90:74 s. 283 uttalade departementschefen att en av grundprinciperna i det nya förfarandet är att utredning skall företas på skattemyndighetsnivå. Ett ärende skall innan det når domstol i princip vara färdigutrett. Han föreslår emellertid inte någon ändring i utredningsskyldigheten men påpekar att det ligger i sakens natur att det nya omprövningsförfarandet och skattemyndighetens utvidgade beslutsbehörighet kommer att ge utredningsskyldigheten delvis ett annat innehåll än hittills. Vad som är tillräcklig utredning kan inte avgöras generellt utan får avgöras ärende för ärende. Om den skattskyldige yrkar avdrag ligger ansvaret på honom. Däremot bör myndigheten ge anvisningar om hur utredningen bör kompletteras. I ärenden om omprövning till den skattskyldiges nackdel kan man däremot ställa höga krav på att skattemyndigheten utrett ärendet tillräckligt innan beslut fattas.

För domstolarnas del har utredningsskyldigheten lagfästs i 8 § förvaltningsprocesslagen, där det stadgas att ”rätten skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver”. Enligt den s.k. *officialprincipen* som är tillämplig i domstolen är det myndigheterna som ytterst har ansvaret för utredningen, då det gäller vidtagande av åtgärder i allmänt intresse. I de fall där det är en process mellan jämställda parter skall enligt *förhandlingsprincipen* i stället parterna sörja för utredningen i målet. Då det finns ett allmänt intresse av att få materiellt riktiga avgöranden till stånd i förvaltningsmål kan det beslutande organet emellertid inte förhålla sig helt passivt i utredningshänseende. Officialprincipen skall således tillämpas på ett försiktigt sätt och sträcker sig inte heller lika långt i alla mål utan varierar med hänsyn till dettas ”beskaffenhet” (Ragnemalm, Förvaltningsprocessrättens grunder, 1989 s. 54 f.).

När det gäller *bevisbördan* kan man säga att denna åvilar det allmänna om det är fråga om ett betungande beslut mot enskild part. Det är emellertid svårt att formulera lösningar i bevisbördefrågan för skilda

fall eftersom denna påverkas av det materiella innehållet i den författning som är tillämplig.

## 17.4 Överväganden

### 17.4.1 Allmänt om överklagande och bevisbörda

Till utredningen har framförts att regelverket vid fastighetstaxeringen är mycket detaljerat och styr värderingsförfarandet. Den hårda styrningen innebär enligt kritikerna att det i praktiken är mycket svårt om ens möjligt att få bifall till ett överklagande av en taxering som betraktas som felaktig. Detta har ansetts vara helt oacceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt.

Regelverket består av bestämmelser i FTL och värderingsföreskrifter som finns intagna i FTF. Vidare utfärdar RSV föreskrifter och rekommendationer för värderingen. Värdet på ett småhus bestäms med utgångspunkt i bl.a. läget, värdeytan, ålder och standard där värdet tas fram genom köpeskillingsstatistik, klassindelning, tabeller samt föreskrifter och rekommendationer för tillämpningen. Värderingen är således hårt knuten till de schablonmässigt framtagna värdena. Flera skäl talar för att en individuell bedömning skulle ge en mer rättvis taxering men en sådan värdering skulle samtidigt föra med sig mycket höga kostnader. Eftersom det är fråga om en så omfattande hantering kan man knappast klara den utan en ganska betydande schablonisering. I ett schabloniserat värderingsförfarande måste värderingen med nödvändighet vara väl reglerad för att få fram värden som är likformiga och rättvisa. Det kan därför vara svårt att med oförändrad ambitionsnivå vid värderingen ersätta regelverket med ett förfarande som inte är så detaljerat.

Däremot bör det även i ett detaljerat värderingsförfarande finnas möjligheter att göra bedömningar i det enskilda fallet. I stället för att förändra regelsystemet i grunden bör man därför vid tillämpningen vara betydligt mer lyhörd för de möjligheter som finns att inom ramen för nuvarande system ta fram ett basvärde för den enskilda fastigheten som bättre motsvarar 75 procent av marknadsvärdet. En infallsvinkel för utredningen bör därför vara att peka på dessa möjligheter. Mycket viktigt är också att undersöka möjligheterna att förändra regelsystemet så att den enskilde ges insyn i och ökade möjligheter att påverka besluten. Möjlighet härtill bör finnas på ett så tidigt stadium av beslutsprocessen som möjligt.

I detta sammanhang uppkommer frågan vilka beslut som är överklagbara och hur ansvaret för utredningen är fördelat. Om den



enskilde överklagar har han i princip bevisbördan för sitt påstående. Den enskilde måste således åberopa någon omständighet som stöd för sin talan. Skattemyndigheten kan därefter välja att försöka motbevisa den enskildes påstående. I annat fall riskerar skattemyndigheten att den enskilde får rätt. Om utredningen är ofullständig bör domstolen med hänvisning till officialprincipen överväga att ta in ytterligare utredning. Skattemyndigheten kan således föreläggas att komma in med den utredning som domstolen finner nödvändig för att kunna avgöra målet. Eftersom det är skattemyndigheten som har tillgång till en stor del av den utredning som behövs för att kunna fatta riktiga taxeringsbeslut, t.ex. den viktiga ortsprisutredningen, är detta mycket viktigt att framhålla. Däremot måste det givetvis ankomma på den enskilde att lägga fram bevisning om sådant som gäller den egna fastigheten. Att införa direkta regler om bevisbördans fördelning – vilket har framförts till utredningen – är dock enligt utredningens mening inte lämpligt eller ens möjligt.

Som tidigare nämnts kan exempelvis klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder, värdeserier och värdetabeller inte överklagas. Det förefaller inte heller rimligt att värderingsföreskrifter i form av värdetabeller m.m. skall vara överklagbara. En klagande skulle knappast med framgång kunna göra gällande att exempelvis värdetabellerna är felaktigt utformade.

#### 17.4.2 Värdeområdesindelningen

Värdeområdesindelningen har mycket stor betydelse för marknadsvärdet eftersom denna indelning fångar upp lägets betydelse för marknadsvärdets storlek. Denna indelning är enligt gällande rätt inte överklagbar (7 kap. 7 § FTL). Utredningen har i kap. 9 (Värdeområdesindelning och nivåläggning) efter överväganden kommit fram till att det inte heller framgent bör föreligga någon rätt att överklaga värdeområdesindelningen. Däremot bör förslag till värdeområdesindelningen bli föremål för ett utställningsförfarande med det syftet att enskilda fastighetsägare skall kunna framföra synpunkter till beslutsmyndigheten innan beslut fattas om indelningen. Även förslag till riktvärdekartor med riktvärdeangivelser bör ställas ut och den ortsprisstatistik som ligger till grund för värdeområdesindelningen bör finnas tillgänglig. I den mån tekniska möjligheter finns bör även förslaget till värdeområdesindelningen läggas ut på Internet. De kartor som kan tänkas bli möjliga att läggas ut på Internet kommer visserligen endast att vara översiktliga och det kan även vara svårt att för fastighetsägaren utläsa var den egna fastigheten befinner sig men det material som lätt

kan tas fram kan ändå ge en överblick över hur värdeområdesindelningen har skett i stort.

Även om den enskilde inte får någon möjlighet att överklaga värdeområdesindelningen bör ett sådant utställningsförfarande kunna leda till att den enskildes synpunkter beaktas vid indelningen. Det kan diskuteras var detta utställningsförfarande skall ske. Ett alternativ är självklart skattekontoren och andra alternativ kan vara de olika kommunkontoren eller de regionala lantmäterimyndigheterna. Utredningen anser att utställningsförfarandet bör ske på skattekontoren.

Att värdefaktorer och andra omständigheter som ligger till grund för taxeringsvärdet kan överklagas har redogjorts för ovan. För småhus kan det vara fråga om beräkning av standardpoäng alternativt storlek eller fastighetsrättsliga förhållanden.

### 17.4.3 Särskilt om värdenivåerna

En fastighetsägare kan i ett överklagande göra gällande att fastigheten åsatts fel basvärde och som stöd för sin talan åberopa att värdenivåerna eller andra riktvärdeangivelser i värdeområdet är felaktiga. Om fastighetsägaren kan visa att riktvärdet är felaktigt beräknat eller inte motsvarar det värde som anges i 7 kap. 4 § FTL skall taxeringen således ändras. Riktvärdeangivelserna är emellertid framtagna efter ett omfattande värderingstekniskt arbete. Det är därför svårt att ta fram underlag som kan ligga till grund för en ny beräkning av riktvärdeangivelserna. I förarbetena till FTL har även förutsatts att det kommer att finnas skäl att frångå riktvärdeangivelserna i endast mycket begränsad omfattning. För att en fastighetsägare skall kunna visa att ett riktvärde är felaktigt bör krävas att han visar detta genom en egen ortsprisutredning eller genom att peka på att t.ex. vissa köp som finns med i skattemyndighetens ortsprisutredning felaktigt räknats med när de i stället borde ha gallrats bort och att detta för med sig att värdenivån i värdeområdet blivit felaktig.

Ett sätt för klaganden att visa att riktvärdeangivelserna i området är felaktiga är således att lägga fram en ny statistik. Det är givetvis svårt att ange vilket statistiskt underlag som bör krävas för att klaganden skall ha framgång med sitt överklagande utan det måste avgöras från fall till fall. Avgörande för den bedömningen är enhetligheten i materialet. Att lägga fram statistik för ett helt värdeområde som leder fram till ett annat riktvärde är mycket svårt med hänsyn till den omfattande statistiska bearbetning som ligger till grund för värderingen. Vid en process är det möjligt och ibland nödvändigt att förelägga skattemyndigheten att ge in ortsprisutredningen och de ytterligare bedömningar som ligger till grund

för värderingen. Därmed skulle en noggrann prövning av riktvärdet kunna göras.

Förutom en fördjupad analys av ortsprisunderlaget bör till grund för denna omprövning även kunna ligga värdeintyg. Det är ganska vanligt att sådana åberopas i domstolarna. Det bör dock påpekas att det är i första hand när det är aktuellt med justering för säregna förhållanden som ett värdeintyg kan ha en avgörande inverkan på värderingen. När det gäller åberopande av värdeintyg är det dock inte tillfyllest med ett värdeintyg som rent allmänt uppskattar ett värde på en fastighet. För att intyget skall vara värdefullt i fastighetstaxeringssammanhang är det nödvändigt att värdeintyget knyter an till de enligt FTL riktvärdegrundande värdefaktorerna. Vidare bör krav ställas på att värdeintygen är av en viss kvalitet. Samfundet för fastighetsekonomi utfärdar auktorisation av fastighetsvärderare. Ett värdeintyg av en på detta sätt auktoriserad fastighetsvärderare torde uppfylla nämnda krav på kvalitet.

Vanligt är dock att en klagande gör gällande att det med ledning av riktvärdeangivelserna beräknade basvärdet för fastigheten är fel utan att närmare ange vari felaktigheten består. Om det inte föreligger speciella förhållanden på fastigheten kan det naturligtvis vara svårt att ha framgång med en sådan talan. Fastighetsägarna åberopar dock ofta i samband med ett överklagande att de har köpt fastigheten under taxeringsåret till ett visst pris och att basvärdet därför bör beräknas till 75 procent av köpeskillingen. Vid prövning i domstol motiveras ett avslag ofta med att marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före det år då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten sker (nivååret) samt att en enstaka köpeskillning inte utan vidare anses som ett exakt uttryck för marknadsvärdet.

Det är emellertid viktigt att peka på att skattemyndigheten och domstolarna inte är bundna av riktvärdeangivelserna utan att bedömningar huruvida dessa är korrekta verkligen görs i det enskilda fallet. Även om det vid lagens tillkomst förutsattes att det endast i undantagsfall skulle komma i fråga att justera riktvärdeangivelserna är det viktigt att framhålla att det i vissa fall ändå kan föreligga grund för en sådan justering. Det är viktigt för trovärdigheten i systemet att när det finns skäl att både riktvärdeangivelserna för området och riktvärdet för den enskilda fastigheten verkligen blir föremål för en mer ingående prövning.

Om man beslutar att ändra riktvärdeangivelserna för ett enskilt värdeområde innebär detta att taxeringsvärdet i princip bör ändras för alla fastigheter i området. Ett annat problem som uppkommer är svårigheterna för domstolen att ta fram nya riktvärdeangivelser. Detta kan i vissa fall kräva bedömningar som kräver kunskap som inte finns

inom domstolen. Även om sakkunniga ledamöter deltar när komplicerade mål avgörs kan det finnas skäl att inhämta yttrande från LMV eller något annat kunnigt organ.

#### 17.4.4 Några praktiska exempel som belyser ovan redovisade problem

Nedan kommer några aktuella avgöranden av Kammarrätten i Göteborg att kort refereras. I domarna behandlas frågan om den utredning klagandena åberopat är tillräcklig för att riktvärdeangivelserna skall kunna justeras, vilken betydelse ett värdeintyg tillmäts samt frågan om justering för säregna förhållanden är möjlig.

I det första exemplet åberopade klagandena värdeintyg som enligt deras uppfattning visade att den aktuella fastigheten hade åsatts för högt taxeringsvärde, nämligen 821 000 kr.

Fastighetsägaren yrkade i länsrätten att taxeringsvärdet skulle sättas ned till 435 000 kr. Till stöd för sin talan åberopade han två värdeintyg från olika fastighetsvärderare. Enligt ett av värdeintygen skulle fastigheten ha ett marknadsvärde som uppgick till 675 000 kr +/- 50 000 kr. Det andra värdeintyget angav ett marknadsvärde på 580 000 kr +/- 20 000 kr. Marknadsvärdena enligt värderingen understeg således i båda fallen åsatt taxeringsvärde. Fastighetsägaren gjorde gällande att det faktum att marknadsvärdet enligt värdeintygen och taxeringsvärdet refererade till olika värderingstidpunkter inte utgjorde någon komplikation eftersom priserna under den ifrågavarande perioden praktiskt taget stått stilla.

Skattemyndigheten anförde bl.a. följande i länsrätten. Värderingsförfarandet vid taxering av småhus och tomtmark för småhus regleras i 7 kap. fastighetstaxeringslagen. Det innebär att ett riktvärde skall bestämmas för varje värderingsenhet avseende sådan egendom. Riktvärdet beräknas enligt de olika värderingsmodeller som finns fastlagda i 8 och 12 kap. FTL. Där regleras bl.a. vilka värdefaktorer som särskilt skall beaktas vid värderingen, de riktvärdegrundande värdefaktorerna. Beräkningen görs på grundval av uppgifter i den riktvärdeangivelse som lämnats för egendomen i fråga på riktvärdekartan för värdeområdet. Det är således inte möjligt att bestämma värdet för en värderingsenhet utan att först bestämma de värdefaktorer som enligt FTL skall beaktas. Den bundenhet som enligt FTL föreligger för skilda slag av egendom till en viss värderingsmodell gör att möjligheterna att utnyttja värdeutlåtandena t.ex. sådana som fastighetsägarna åberopar begränsas såvida de inte utgår från de enligt FTL riktvärdegrundande värdefaktorerna.

Länsrätten avslag fastighetsägarens överklagande. Fastighetsägaren överklagade till kammarrätten. I kammarrätten var det även fråga om de för värdeområdet bestämda värdenivåerna var felaktiga. Kammarrätten avslag överklagandet och anförde att det inte var visat i målet att de för värdeområdet bestämda värdenivåerna var felaktiga. Eftersom det inte heller hade framkommit att det förelåg några säregna förhållanden som kunde medföra justering av det framräknade taxeringsvärdet avslogs överklagandet.

Det ovan refererade exemplet visar att när det gäller åberopande av värdeintyg är det, som ovan har anförts, inte tillfyllest med ett värdeintyg som rent allmänt uppskattar ett värde på en fastighet.

Som ett exempel där justering för säregna förhållanden medgavs kan nämnas några mål angående ett antal fastigheter inom ett grupphusområde i Simrishamns kommun (mål nr 5105-1998 m.fl.). I målet hade klagandena gjort gällande att fastigheterna på olika sätt skilde sig från de fastigheter som till skillnad från ifrågavarande fastigheter var belägna i Simrishamns gamla stad. I första hand ansåg klagandena att fastigheterna egentligen borde tillhöra ett annat värdeområde och att i vart fall markvärdet var för högt framför allt eftersom tomten var mycket liten.

Kammarrätten konstaterade att de markvärdenivåer som hade bestämts för värdeområdet inte kunde frångås eftersom fastighetsägaren inte hade kunnat lägga fram en bättre prisstatistik än den som legat till grund för att bestämma områdets värdenivå. Fråga var då om det för fastigheten förelåg värdefaktorer som inte särskilt hade beaktats vid bestämmandet av riktvärdet och som påtagligt inverkat på marknadsvärdet, dvs. om det fanns grund för justering för säregna förhållanden. Av det ortsprismaterial som låg till grund för taxeringen framgick att de två fastigheter inom området som ingick i materialet sålts till ett väsentligt lägre pris än flertalet övriga fastigheter. Enligt kammarrätten gav försäljningspriset för enbart två fastigheter dock inte någon entydig bild av marknadsvärdet. Området där ifrågavarande fastigheter låg hade emellertid en helt annan karaktär än den gamla staden med dess särpräglade bebyggelse. Avståndet till centrum var 500 meter. Kammarrätten gjorde en sammantagen bedömning och kom fram till att med hänsyn till främst områdets annorlunda karaktär och avståndet till centrum borde en justering för säregna förhållanden ske. Justering skedde med ett skäligt belopp på 100 000 kr.

I ett annat mål (mål nr 1739-1998) avslogs överklagandet eftersom det inte befanns möjligt att ändra riktvärdena och eftersom inte heller justering för säregna förhållanden kunde ske. I målet yrkade fastighetsägarna nedsättning av taxeringsvärdet och åberopade i samband härmed en sammanställning över priserna för ett antal

fastighetsförsäljningar i värdeområdet. Fastighetsägarna anförde att köpeskillningarna enligt lagfartsuppgifterna för dessa fastigheter borde innebära att åsatta taxeringsvärden skulle sättas ned.

Länsrätten avslog överklagandet och anförde att basvärdena hade beräknats i enlighet med deklarerade uppgifter och de riktvärdeangivelser som var gällande för värdeområdet. Med hänsyn härtill och eftersom det inte förelåg något säreget förhållande kunde taxeringen inte ändras.

I kammarrätten framkom att klaganden hade tio köp av radhusfastigheter i värdeområdet som underlag för sina beräkningar. Beräkningen antydde en viss övertaxerig. Vid den kontrollvärdering som Lantmäteriverket hade företagit fanns dock ett underlag på 30 godkända radhusköp. Det framräknade medeltalet uppgick till 0,77. Enligt kammarrätten var skillnaden mot det ideala medelvärdet 0,75 inte större än att den fick anses godtagbar. Mot bakgrund härav och eftersom det inte förelåg några säregna förhållanden avslog kammarrätten överklagandet.

#### 17.4.5 Säregna förhållanden

Ovan har diskuterats de möjligheter som den enskilda fastighetsägaren har att påverka sin taxering, bl.a. den möjlighet som finns att presentera en ny ortsprisutredning. En fastighetsägare torde dock ha störst möjlighet att påverka sin taxering genom att peka på förhållanden på den egna fastigheten som avviker från vad som är normalt inom värdeområdet och således få till stånd en justering för säregna förhållanden.

I kap. 16 behandlas möjligheten till justering för säregna förhållanden. Där framhålls att det är viktigt att justering av det riktvärde som räknats fram verkligen sker för förhållanden som kan antas sätta ned värdet på fastigheten. Eftersom den enskildes möjligheter att påverka taxeringen är i viss mån begränsad på grund av det schabloniserade förfarande som fastighetstaxeringen utgör är det mycket angeläget att det schabloniserade förfarandet kompletteras med en individuell bedömning. Det bör således finnas förutsättningar för att utnyttja detta instrument i högre utsträckning än vad som sker för närvarande.

## 17.4.6 Sammansättningen i skattenämnden

Utredningen har enligt sina direktiv till uppgift att undersöka om ett förstärkt lekmannainflytande kan leda till ett förbättrat taxeringsarbete samt lämna förslag till hur ett sådant inflytande kan utformas. Utredningen har med anledning av detta uppdrag diskuterat sammansättningen i skattenämnden vid avgörande av fastighetstaxeringsmål och därmed även sammansättningen i den från skattenämnden uttagna referensgruppen som medverkar vid förberedelsearbetet. Det har diskuterats om lekmannainflytandet bör stärkas genom att fler ledamöter skall ingå i skattenämnden vid beslutsfattandet.

Skattenämndens sammansättning har emellertid ändrats genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari år 2000. Enligt 7 § i taxeringslagen är skattenämnden efter sistnämnda datum beslutsför när ordföranden eller vice ordföranden och *tre* övriga ledamöter är närvarande. Nämnden skall vidare vara beslutsför med tre ledamöter, bland dem ordföranden eller vice ordföranden, om de är ense om utgången i ärendet. Fler än ordföranden eller vice ordföranden och fem övriga ledamöter får inte delta i behandlingen av ett ärende.

Före den 1 januari år 2000 var skattenämnden beslutsför om förutom ordföranden eller vice ordföranden *fyra* ledamöter var närvarande.

I prop.1999/2000:6 anförts bl.a. följande som skäl för lagändringen:

Som tidigare har konstaterats uppkommer olägenheter när sammanträden med skattenämnden måste ställas in på grund av att inte tillräckligt antal ledamöter infinner sig till sammanträdet.

Sammanträden som måste ställas in på grund av att skattenämnden inte är beslutsför innebär ökade kostnader för ersättning till de lekmannaledamöter som inställt sig men också kostnadsökningar för handläggning och administration hos skattekontoret. Det har även framkommit att problemen medför andra inte önskvärda effekter. När ledamöter efter återbud kallas in med kort varsel ökar t.ex. risken för att nämnden inte får den allsidiga sammansättning som lekmannaledamöterna skall representera. Det är enligt regeringens uppfattning angeläget att minska dessa olägenheter utan att kraven på rättssäkerhet och kvalitet i beslutsprocessen åsidosätts.

Förslaget till huvudregeln innebär att antalet lekmän i skattenämnd kommer att överensstämma med det antal nämndemän som deltar vid handläggning av bl.a. skattemål i länsrätt.

Lekmannamedverkan vid beslutsfattandet är av stort värde från flera synpunkter. De mest betydelsefulla skälen för lekmannamedverkan i beslutsprocessen är allmänhetens intresse av insyn i skattemyndighetens verksamhet och att denna ligger i linje med de allmänna värderingar som präglar samhället. För att ärenden skall avgöras effektivt och rationellt saknas

dock skäl att ha större sammansättning i nämnden än vad som krävs för att behovet av medborgerlig insyn och inflytande i beslutsprocessen skall tillgodoses.

Med det nu redovisade förslaget kommer det enligt regeringens mening även fortsättningsvis att delta så många lekmanaledamöter i beslutsfattandet i skattenämnden, att de krav som kan uppställas på insyn i beslutsprocessen tillgodoses.

När det gäller ärenden om fastighetstaxering är lokalkännedom av stor vikt. Det finns därför anledning att överväga att inrätta särskilda lokala fastighetstaxeringsnämnder. Vid varje skattekontor finns för närvarande en skattenämnd som handlägger både allmänna skatteärenden och ärenden om fastighetstaxering. Till varje skattenämndssammanträde kallas in fem ledamöter. Det förekommer att ett skattekontor handlägger ärenden från flera kommuner. Ett skattekontor som utredningen har varit i kontakt med har redovisat att tre kommuners fastigheter handläggs av en skattenämnd. Vid varje sammanträde kallas ledamöter in från samtliga tre kommuner. Vid ärenden om fastighetstaxering deltar i de flesta fall en ledamot som är bosatt i den kommun där fastigheten är belägen. Därigenom föreligger viss lokalkännedom vid avgöranden av fastighetstaxeringsärenden.

Med hänsyn framför allt till att man nyligen nedbringat antalet ledamöter i skattenämnd finns det enligt utredningens mening inte tillräckliga skäl att nu föreslå en ökning av detta antal för en speciell grupp av ärenden i syfte att allmänt öka lekmannainflytandet. Det finns i och för sig goda skäl för att öka lokalkännedomen när ärenden om fastighetstaxering skall behandlas. Med hänsyn till att skattekontoren omfattar ganska stora områden är det dock svårt att uppnå en verklig lokalkännedom utan att inrätta fastighetstaxeringsnämnder med ett stort antal ledamöter. Mot bakgrund av de problem som redovisats i den nyligen citerade propositionen och de stora kostnader som dessa skulle medföra anser utredningen att tillräckliga skäl inte heller finns för att inrätta särskilda fastighetstaxeringsnämnder. Utredningen vill dock betona vikten av att de politiker som medverkar i skattenämnden så långt det är möjligt har lokalkännedom om det område som är uppe till bedömning. Man bör således sträva efter att skattenämnden, om detta är praktiskt möjligt, samlar samtliga överklaganden beträffande fastighetstaxeringsärenden i ett särskilt område till ett sammanträde och att då de ledamöter som besitter sakkunskap om just detta område verkligen deltar i detta sammanträde.

Även när ledamöter utses i de referensgrupper som deltar i förberedelsearbetet är det viktigt att lokalkännedom så långt möjligt tas



till vara. Det finns dock enligt utredningen inte skäl att föreslå någon lagändring.

## 18 Taxeringsorganisationen

### Utredningen föreslår

- att LMV:s roll under förberedelsearbetet skall regleras
- att organisationen vid förberedelsearbetet skall bli föremål för en översyn som bör omfatta framför allt arbetsfördelningen mellan RSV och LMV.

### 18.1 Inledning

De administrativa reglerna i FTL om den allmänna fastighetstaxeringen byggde ursprungligen på de förslag Fastighetstaxeringskommittén lade fram i SOU 1979:32 (s. 721 f.). Förslagen biträdades i allt väsentligt av departementschefen. De regler som då antogs om administrationen vid den allmänna fastighetstaxeringen tillämpades fram t.o.m. 1993 års taxering.

Besluten om fastighetstaxering fattades tidigare av fastighetstaxeringsnämnderna, som verkade inom de distrikt som länet delades in i. Nämndernas beslut vid allmän fastighetstaxering gällde, om inte ny taxering skedde vid särskild fastighetstaxering, från ingången av det taxeringsår då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten skedde, till ingången av det år allmän fastighetstaxering skedde nästa gång (den löpande taxeringsperioden). Fastighetstaxeringsnämnden var emellertid inte verksam under hela den löpande taxeringsperioden och den hade dessutom endast möjlighet att ompröva sitt beslut under en begränsad tid det år taxeringsbeslutet fattades. Skattemyndigheten hade vissa begränsade rättelsemöjligheter. I övrigt kunde ändring endast ske vid överklagande till domstol. Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1981 fanns ca 2 500 fastighetstaxeringsnämnder. Därefter skedde en successiv minskning och vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1990 hade efter införandet av tjänstemannagranskning antalet nämnder reducerats till ca 350.

Fr.o.m. 1994 års allmänna och särskilda fastighetstaxering har det skett omfattande ändringar i fråga om organisationen för att anpassa den

till vad som då redan genomförts för inkomsttaxeringen. Genom beslut av riksdagen under maj 1990 (prop. 1989/90:74) hade nämligen taxeringsförfarandet och skatteprocessen reformerats. Till grund för nyss nämnda proposition låg dels Skatteförenklingskommitténs (SFK) slutbetänkande Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess, dels riksdagens principbeslut på grundval av prop.1986/87:47. Till grund för sistnämnda proposition låg i sin tur SFK:s betänkande Förenklad taxering (SOU 1985:42). Reglerna om den s.k. förenklade taxeringen omfattade emellertid inte förfarandet vid fastighetstaxering. Detta ingick inte i SFK:s uppdrag. Den ansåg emellertid att det på sikt vore naturligt att avveckla även fastighetstaxeringsnämnderna och inordna fastighetstaxeringsbesluten i skattemyndighetsorganisationen. Ett förslag om att inordna fastighetstaxeringsbesluten i skattemyndighetsorganisationen hade dessutom tidigare lämnats av Fastighetstaxeringskommittén i betänkandet Rullande fastighetstaxering m.m. (SOU 1984:37, 38).

Efter att reformeringen av taxeringsförfarandet och skatteprocessen vid inkomsttaxeringen genomförts ansågs det således finnas starka skäl för att införa det nya förfarandet inom inkomstskatteområdet även inom fastighetstaxeringen. I prop. 1993/94:1 anförde föredraganden att på samma sätt som skett för inkomsttaxeringen borde enligt hans mening en ny beslutsorganisation och ett nytt taxeringsförfarande kunna medföra ett enklare och smidigare taxeringsförfarande med en mer enhetlig regeltillämpning. En förskjutning av taxeringsarbetet till första instans skulle ske. I den tidigare nämnda propositionen föreslogs att de tidigare fastighetstaxeringsnämnderna skulle slopas och att beslut om fastighetstaxering i stället skulle fattas av skattemyndigheten. Förslagen i propositionen har lett fram till nu gällande FTL.

## 18.2 Nuvarande förhållanden

### 18.2.1 Allmänt

Den allmänna fastighetstaxeringen består av två huvudsakliga moment nämligen förberedande åtgärder inför taxeringen och det därpå följande arbetet med att taxera fastigheterna. Regler om förberedande åtgärder vid fastighetstaxeringen finns i 19 kap. FTL och i 3 kap. FTF. Därutöver lämnar RSV med stöd av 19 kap. 1 § FTL och 6 kap. 1 § FTF verkställighetsföreskrifter. RSV meddelar även med stöd av 3 kap. 5 § FTF rekommendationer inför det förberedande arbetet.

I förfarandet vid fastighetstaxeringen medverkar en rad olika myndigheter främst inom taxeringsorganisationen. RSV och skatte-

myndigheterna med de lokala skattekontoren har omfattande uppgifter under både förberedelsearbetet och taxeringen. Förberedelsearbetet består av två moment, nämligen att utarbeta föreskrifter och att undersöka om förslagen till bl.a. föreskrifter och riktvärdekartor leder fram till riktiga marknadsvärden på fastigheterna. Under förberedelsearbetet läggs grunden till fastighetstaxeringen och stor vikt har således lagts vid förberedelsearbetet. Vid förberedelsearbetet medverkar förutom RSV och skattemyndigheterna även LMV och Skogsstyrelsen m.fl. Vidare sammankallar RSV en referensgrupp bestående av representanter för RSV och organisationer som företräder fastighetsägare samt värderingsteknisk expertis. LMV medverkar i förberedelsearbetet genom att administrera fastighetsprisregistret och ortsprisregistret. Vidare medverkar LMV vid provvärderingen och LMV utarbetar även riktvärdekartorna. I övrigt deltar LMV i varierande grad vid de olika fastighetstaxeringarna enligt särskilda överenskommelser.

### 18.2.2 RSV:s och skattemyndighetens arbete vid fastighetstaxeringen

RSV är enligt förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen chefsmyndighet inom skatteförvaltningen och central förvaltningsmyndighet i fråga om beskattning. Verket leder och ansvarar enligt 17 kap. 1 § FTL för skatteförvaltningens verksamhet vid fastighetstaxeringen. RSV skall vidare genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. RSV skall också enligt 6 kap. 1 § FTF meddela de ytterligare verkställighetsföreskrifter som behövs till bestämmelserna i FTL. Föreskrifter om indelning i värdeområden för småhus-, hyreshus- och avkastningsvärderade industrienheter samt tomtmark inom ett län skall dock meddelas av skattemyndigheten.

RSV leder och ansvarar för förberedelsearbetet. Av detta följer att RSV beslutar om bl.a. föreskrifter för förberedelsearbetet och förslag till värderingstekniska föreskrifter. Vidare lämnar RSV förslag till anvisningar av värderingsteknisk och organisatorisk natur.

Skattemyndigheten leder och ansvarar enligt 17 kap. 1 § andra stycket FTL för skatteförvaltningens verksamhet i länet. Myndigheten fattar bl.a. besluten i taxeringsärendena och medverkar i förberedelsearbetet vid främst de allmänna fastighetstaxeringarna. Den fastställer också värdeområden för småhus, hyreshus och avkastningsvärderad industri samt tomtmark m.m.

Skattemyndigheten skall beträffande fastighetstaxeringsärenden fatta grundbeslut, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder. Av 20 kap. 2 § FTL följer att skattemyndigheten senast den 15 juni under taxeringsåret skall meddela grundläggande beslut om taxering av fastighet som är belägen i länet.

I 17 kap. 2 § första stycket FTL föreskrivs att beslut i taxeringsärende fattas av skattemyndigheten i det län där fastigheten är belägen. Inom varje skattemyndighet finns för fastighetstaxeringen en fastighetsgrupp som handlägger frågor rörande fastighetstaxeringen. Arbetet med att granska fastighetsdeklarationer och i övrigt bereda taxeringsärenden utförs i huvudsak inom skattekontoren. Taxeringsbesluten fattas som regel av enskilda tjänstemän vid de lokala skattekontoren.

I 17 kap. 2 § tredje stycket FTL föreskrivs att vissa taxeringsärenden skall avgöras i skattenämnd, vilket närmare framgår av 20 kap. 3 § FTL. Skattenämnderna, som har funnits sedan 1994 års taxering, är förtroendeorgan som för myndighetens räkning fattar beslut i ärenden där ett behov av inflytande och insyn av lekmän gör sig gällande.

Enligt 20 kap. 3 § FTL avgörs taxeringsärende i skattenämnd, om ärendet

1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis fastighetsägaren åberopar
2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren eller
3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

Som skäl för gällande beslutsordning anges i förarbetena till taxeringslagen och FTL att kravet på insyn och inflytande genom förtroendemän bör koncentreras till de ärenden där kravet på myndighetens objektivitet behöver stärkas. Skattemyndighetens beslut om fastighetstaxering fattas således normalt av en tjänsteman medan omprövning rörande tvistiga frågor normalt prövas av skattenämnden. En tjänsteman kan dock fatta omprövningsbeslut när den skattskyldiges yrkanden skall bifallas om inte andra omständigheter föranleder att ärendet prövas av skattenämnden.

Av 17 kap. 3 § FTL framgår att skattenämnd enligt taxeringslagen utgör skattenämnd vid tillämpning av FTL. Detta innebär att taxeringslagens regler om ordförande, vice ordförande och ledamöter i skattenämnd skall gälla även vid fastighetstaxering. Frågan om skattenämnd och dess sammansättning behandlas närmare i kap. 17.

Enligt 17 kap. 4 § FTL får skattemyndigheten förordna det antal personer med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering (konsulenter för fastighetstaxering) som behövs för att biträda skattemyndigheten vid den allmänna fastighetstaxeringen. *Konsulenterna* är sakkunniga i fråga om

fastighetsvärdering. Exempelvis har delar av granskningsarbetet avseende vissa industrienheter och större skogsarealer ingående i lantbruksenheter utförts av konsulenter. Konsulent får inte vara ledamot av skattenämnd vid den skattemyndighet som han biträder.

Konsulenter är sakkunniga beträffande fastighetsvärdering. Enligt den äldre ordningen biträdde de FTN (fastighetstaxeringsnämnden) och var förordnade för särskilt slag av värderingsobjekt. Sålunda har taxeringsarbetet avseende industrienheter och större skogsarealer ingående i lantbruksenheter utförts av konsulenter. Enligt den ”nya” ordningen sedan FTL trädde i kraft har konsulenternas medverkan behållits i huvudsak oförändrad.

Konsulent för fastighetstaxering skall enligt skattemyndighetens bestämmande medverka vid förberedelsearbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen (17 kap. 5 § FTL). Han skall vid taxeringen granska de deklarationer och andra handlingar som skattemyndigheten för sådant ändamål överlämnar till honom samt vid behov biträda skattemyndigheten vid utredning av taxeringsfrågor som kräver särskild sakkunskap. Konsulenterna är personligt förordnade av skattemyndigheterna och de hämtas som regel från olika myndigheter, såsom t.ex. Skogsstyrelsen.

Vid förberedelsearbetet upphandlar RSV *konsulter* (värderingstekniker) som arbetar med värdeområdesindelning, nivåläggning och provvärdering. Konsulenternas uppdrag är inte av personlig karaktär och de är som regel inte myndighetspersoner utan RSV upphandlar i stället sådana tjänster från privata värderingsföretag. Att uppdrag kan ges åt värderingstekniska konsulter för genomförandet av förberedelsearbetet regleras för närvarande varken i FTL eller FTF.

### 18.2.3 LMV:s arbete vid fastighetstaxeringen

Det statliga lantmäteriet omfattar Lantmäteriverket (LMV) och en lantmäterimyndighet i varje län. LMV är enligt förordning (1995:1418) med instruktion för det statliga lantmäteriet central förvaltningsmyndighet för frågor om fastighetsindelning och för grundläggande landskaps- och fastighetsinformation. LMV skall även enligt 4 § p. 10 nyss nämnda förordning fullgöra de uppgifter som följer av annan författning.

LMV:s uppgifter vid fastighetstaxering regleras i 19 kap. 3 och 5 §§ FTL samt i 3 kap. 3 § FTF. I 19 kap. 3 § FTL anges att LMV och skattemyndigheten skall undersöka vilka riktvärde-tabeller för småhus som inte ingår i lantbruksenhet, som med hänsyn till rådande prisläge bör användas inom olika delar av länet. Enligt andra stycket samma paragraf skall LMV och skattemyndigheten pröva att en tillämpning av

de förslag till föreskrifter som RSV har lämnat med stöd av 19 kap. 1 § FTL leder till basvärden som svarar mot 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Detta innebär att LMV skall medverka vid provvärdering beträffande alla värderingsenheter.

Skattemyndigheten skall i samråd med LMV senast den 1 juni året före det år då allmän fastighetstaxering därom äger rum upprätta förslag till riktvärdekartor för tomtmark som inte ingår i lantbruksenhet och riktvärdetabeller för småhus som inte ingår i lantbruksenhet (19 kap. 5 § FTL). I 3 kap. 3 § FTF föreskrivs att LMV på sätt som RSV föreskriver skall lämna biträde vid undersökning som skall företas enligt 19 kap. 3 och 5 §§ FTL.

För tiden före den 1 januari 1996 utfördes det värderingstekniska förberedelsearbetet till övervägande del förutom av RSV även av LMV. Den 1 januari 1995 skedde emellertid en förändring som innebar att huvuddelen av den lokala och regionala fastighetsekonomiska uppdragsverksamheten vid LMV bröts ut till ett statligt helägt bolag, Svensk Fastighetsvärdering, Svefa AB. Bolaget har senare privatiserats och ägs i dag av personalen. Medan förberedelsearbetet vid AFT 96 och tidigare allmänna fastighetstaxeringar således skedde med LMV:s personal i det lokala och regionala arbetet har de därefter genomförda förberedelseomgångarna skett med lokala och regionala insatser från, vad gäller arbetet inför AFT 98, av Svefa AB och, vad gäller arbetet inför AFT 2000, av ett antal olika konsultföretag. Dessa konsulter kallas för värderingstekniker. Upphandlingen av nämnda konsulter har skett direkt av RSV.

Den arbetsgrupp som finns vid LMV i Gävle svarar för bl.a. administrationen av förberedelsearbetet samt uppbyggnaden av det relativt omfattande datorstöd som erfordras för de olika arbetsuppgifterna, särskilt ADB-stödet till provvärderingen inkl. kart- och GIS-stöd. De tidigare omnämnda värderingsteknikerna, skattemyndigheterna och LMV svarar för provvärderingen. Medan riktvärdekartorna tidigare producerades i varje enskilt län och på traditionellt sätt (ritning av analoga kartor) har produktionen av riktvärdekartor från AFT 96 centraliserats till LMV och sker numera helt med modern, digital teknik. LMV skall även utarbeta dokumentation och redovisning av resultatet av provvärderingarna och kontrollvärderingen. Vidare ansvarar myndigheten för digitalisering av värdeområden samt påför värdeområdes-tillhörighet på varje enskild taxeringsenhet, s.k. ”doppning”.

LMV:s uppgifter vid förberedelsearbetet styrs förutom av de tidigare nämnda lagreglerna i FTL och FTF numera av tvåårsavtal vilka upprättas mellan LMV och RSV. Dessa avtal reglerar relativt detaljerat samarbetet mellan myndigheterna och vad som skall utföras av LMV. Det senast upprättade avtalet avser perioden 1998–1999 och reglerar

förberedelsearbetet inför AFT 00 samt omräkningsförfarandet (OMR 99).

Ny teknik har under de senaste allmänna fastighetstaxeringarna kommit att förändra och effektivisera förberedelsearbetet. När det gäller riktvärdekartorna har det således skett en övergång från analoga till digitala riktvärdekartor. Arbetet med förändringar av värdeområdesindelningen underlättas avsevärt då värdeområdesindelningen är digitalt lagrad. Det är också enklare att byta till uppdaterade bakgrundskartor. Vidare är det möjligt att finna fastigheternas områdestillhörighet maskinellt vilket nu sker regelmässigt i förberedelsearbetet för de köp som ingår i ortsprismaterialet men också för beståndet av taxeringsenheter. Uppgifter om den enskilda taxeringsenhetens värdeområdestillhörighet levereras således på datamedium till RSV för det fortsatta arbetet med taxeringen. Det IT-stöd som används i förberedelsearbetet har också i övriga delar utvecklats vilket innebär att tidsåtgången för själva provvärderingen har kunnat reduceras. Utvecklingen av ett GIS har också gett ökade analysmöjligheter i provvärderingen. Inom RSV har påbörjats ett arbete i syfte att förbättra ADB-stödet för fastighetstaxeringen – Fasitprojektet. LMV ingår i detta projekt. Ytterligare effektiviseringar kan ske genom ökat ianspråktagande av successivt förbättrad teknik och genom översyn av hela processen.

#### 18.2.4 Särskilt om organisationen vid förberedelsearbetet

Som ovan nämnts leder RSV arbetet vid fastighetstaxeringen och detta arbete omfattar förutom själva taxeringsarbetet även förberedelsearbetet.

Det underlag som utarbetas under förberedelsearbetet ligger till grund för RSV:s rekommendationer och föreskrifter.

Skattemyndigheterna ansvarar för förberedelsearbetet på länsnivå. Särskilda arbetsgrupper i länen som är knutna till skattemyndigheterna utför bl.a. den regionala granskningen och gallringen samt arbetar med värdeområdesindelningen inför en allmän fastighetstaxering. Vidare finns på varje skattemyndighet en kontaktperson för skatteförvaltningen (KSK). Kontaktpersonen på skattemyndigheten handlägger i första hand, i den ordning som skattemyndigheten bestämmer, samordningsfrågor och andra frågor som avser fastighetstaxeringen i länet. Under förberedelsearbetet skall det i övrigt vid varje skattemyndighet finnas en eller flera referensgrupper bestående av förtroendevalda ledamöter i skattenämnden (19 kap. 2 § FTL). Förberedelsearbetet skall förankras hos skattenämndens referensgrupp.



Förberedelsearbetet kan indelas i sju olika arbetsmoment enligt följande:

- 1) arbetet med ortsprisregistret
- 2) utarbetande av föreskrifter och rekommendationer
- 3) metodfrågor
- 4) riktvärdeangivelser och värdeområdesindelning
- 5) digitalisering
- 6) prov- och kontrollvärdering
- 7) utbildning och dokumentation

Till ledning vid bestämning av värdenivåer vid allmän fastighetstaxering och vid omräkning skall RSV upprätta ett ortsprisregister (1A kap. 1 § FTF). *Arbetet med ortsprisregistret* består av gransknings- och gallringsuppgifter. Enligt den uppdragsbeskrivning som hör till avtalet mellan RSV och LMV inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 skall LMV svara för uppbyggnad och drift av *ortsprisregistret*. Vidare skall LMV svara för utlistning, bearbetning och registrering av ortsprismaterial samt biträda vid utformningen av rutinbeskrivning för och genomförandet av den förtida uppgiftsinsamlingen. LMV skall stämna av innehållet i ortsprisregistret med RSV.

Arbetet med utformningen av föreskrifter och rekommendationer utförs huvudsakligen av RSV (19 kap. 1 och 6 §§ FTL, 3 kap. 6 § och 6 kap. 1 § FTF). LMV skall dock enligt uppdragsavtalet lämna förslag till sådana föreskrifter och rekommendationer.

RSV leder *metodarbetet* via referensgrupper. När det gäller *metodfrågor* består LMV:s uppgifter enligt det tidigare nämnda avtalet av viss uppföljning och utvärdering av värderingsmodellerna. Vidare skall LMV biträda vid översyn, analys och utveckling av värderingsmodellerna, utföra vissa beräkningar och svara för uppbyggnad av IT-stöd för analysarbetet.

Förslag till *värdeområdesindelning och riktvärdeangivelser* lämnas till arbetsgrupperna på skattemyndigheterna av de sakkunniga värderingsteknikerna (de inhyrda konsulterna). Förslagen utarbetas på regional och lokal nivå. LMV och RSV medverkar på en övergripande nivå i detta arbete. Skattemyndigheterna tar ställning till förslagen och dessa läggs slutligen till grund för provvärderingen.

*Prov- och kontrollvärdering* sker av värderingsteknikerna samt med biträde av LMV. LMV:s uppgifter vid *provvärderingen* består i att utföra central provvärdering i samarbete med värderingsteknikerna samt slutlig kontrollvärdering och dokumentation av resultatet. Efter genomförd provvärdering överlämnas förslag till riktvärdekartor till skattemyndigheten. Sedan RSV, skattemyndigheten och externa remiss-

instanser yttrat sig över förslaget till värdeområdesindelning och motsvarande förslag till riktvärdeangivelser uppdaterar LMV indelningen i värdeområden med tillhörande riktvärdeangivelser och gör en ny beräkning, en s.k. kontrollvärdering, till följd av ändringarna. Efter slutfört arbete fattar skattemyndigheterna de slutliga besluten om värdeområdesindelning och riktvärdeangivelser (6 kap. 1 § FTF).

När det gäller skogstaxeringen fastställs skogstaxeringsområden (motsvarande värdeområdesindelning). Därefter utarbetar Skogsstyrelsen förslag till tabeller för värdering av skogsmark. Förslaget bygger på statistik över skogens avkastning och övriga uppgifter om beståndet. Sedan sker en marknadsanpassning av relativa avkastningsvärden genom LMV:s försorg. När det gäller *värdeområdesindelning och riktvärdeangivelser* består LMV:s uppgifter enligt uppdragsavtalet mellan denna myndighet och RSV förutom av vad som redan nämnts även av konstruktion av värdetabeller och översyn av riktvärdekartor. LMV svarar vidare för att digitalisera värdeområden, påföra värdeområdestillhörighet på varje fastighet, s.k. doppling, samt avisera uppgifterna till fastighetstaxeringsregistren. Till LMV:s uppgifter hör vidare att producera och kvalitetssäkra riktvärdekartorna. Redovisning av värdeområdesindelningen på karta sker genom GIS-teknik. Som avslutning på förberedelsearbetet sker *vissa utbildningsinsatser och förberedelsearbetet dokumenteras*.

## 18.2.5 Överväganden och förslag

Det kan konstateras att nuvarande taxeringsorganisation i stort sett fungerar bra. Detta innebär dock inte att det inte finns områden som kan förbättras organisatoriskt. Utredningen har i kap. 19 föreslagit att ett tätare taxeringsförfarande skall införas och att omräkningsförfarandet skall slopas. Ett tätare taxeringsförfarande kan förväntas att ställa ökade krav på effektiviteten och funktionen inom taxeringsorganisationen. Det ökade arbete och de kostnader som ett tätare taxeringsförfarande kommer att föra med sig måste dock ställas mot förslaget att omräkningen skall slopas, varigenom resurser frigörs.

En fråga som har diskuterats av utredningen är sammansättningen i skattenämnden och därmed även sammansättningen i den från skattenämnden uttagna referensgruppen som medverkar vid förberedelsearbetet. Denna fråga behandlas i kap. 17, vartill hänvisas.

En annan fråga som bör diskuteras av utredningen är om det finns oklarheter när det gäller ansvarsfördelningen vid den allmänna fastighetstaxeringen mellan RSV och skattemyndigheterna å ena sidan

och LMV å andra sidan samt om den rådande ansvarsfördelningen är lämplig eller om någon omfördelning av arbetsuppgifterna behövs.

De lagbestämmelser som reglerar LMV:s roll (19 kap. 3 och 5 §§ FTL) innehåller vissa ottydligheter. Som tidigare har nämnts skedde en stor förändring av LMV:s funktion i samband med att den fastighets-ekonomiska uppdragsverksamheten bröts ut ur LMV och bildade ett eget bolag, Svefa AB. Vidare har LMV:s regionala enheter förändrats. Författningsregleringen har emellertid inte ändrats efter nämnda förändring av LMV:s funktion. Lagstiftningen är dessutom oklar beträffande omfattningen av LMV:s arbetsuppgifter vid förberedelsearbetet. Det bör därför övervägas om en redigering av lagtexten måste ske för att anpassa denna till situationen efter att den fastighets-ekonomiska uppdragsverksamheten brutits ut från LMV.

LMV:s medverkan har varit av varierande omfattning under de senaste allmänna fastighetstaxeringarna och det är svårt att få ett grepp om hur arbetsfördelningen i praktiken är mellan RSV, LMV och skattemyndigheterna.

RSV är chefsmyndighet inom skatteförvaltningen och central förvaltningsmyndighet i fråga om beskattning. LMV är central förvaltningsmyndighet för frågor om fastighetsindelning och för grundläggande landskaps- och fastighetsinformation. Båda myndigheterna har en naturlig anknytning till fastighetstaxeringen, RSV beroende på att taxeringsvärdena är underlag för olika skatter och LMV på grund av sina kunskaper om fastigheter. Detta speglar den dubbla roll som taxeringsvärdena har, nämligen dels som underlag för olika skatter, dels som ett även i andra sammanhang användbart offentligt värde på fastigheter. Det är därför naturligt att båda myndigheterna med sina regionala enheter fullgör uppgifter inom fastighetstaxeringen och att myndigheternas kompetens på olika områden tas till vara. Fråga är då hur detta bäst skall ske.

Avgörande för var ansvaret bör ligga bör bestämmas bl.a. med utgångspunkt från vilken myndighet som besitter den största kompetensen och vilken myndighet som kan anses var mest lämpad och bäst rustad för det framtida fastighetstaxeringsarbetet.

Som tidigare nämnts består den allmänna fastighetstaxeringen av två huvudsakliga moment, nämligen förberedande åtgärder inför taxeringen och det därpå följande arbetet med att taxera fastigheterna. Under förberedelsearbetet görs bl.a. en analys av ortsprismaterialet och nivåfaktorer bestäms för de olika värdeområdena. Den s.k. provvärderingen äger också rum under förberedelsearbetet. Detta arbete består således huvudsakligen av värderingsfrågor. Arbetet med taxering av fastigheter är av delvis annan karaktär. Taxeringsbesluten omfattar viktiga ställningstaganden i indelningsfrågor, t.ex. om en taxeringsenhet

skall hänföras till småhus eller hyreshus och därmed vilken uppsättning av värdefaktorer som skall användas. Ofta är det dock bara fråga om att avläsa värdet i de olika tabellerna. Värderingsmoment kommer dock in i bilden framför allt när det gäller att ta ställning till frågan om riktvärdet bör justeras för säregna förhållanden.

Det råder ingen tvekan om att taxeringsvärdenas viktigaste funktion är att utgöra underlag för en skatt, nämligen fastighetskatten. Med hänsyn härtill talar starka skäl för att RSV och skattemyndigheterna även framledes skall ha huvudansvaret och beslutanderätten beträffande såväl förberedelsearbetet som taxeringsarbetet. Det har inte heller ifrågasatts att taxeringsbesluten alltjämt skall fattas av skattemyndigheterna. När det gäller de förberedande åtgärderna finns det dock anledning att diskutera olika alternativ för ansvarsfördelningen.

Ett alternativ är att RSV och skatteförvaltningarna självständigt ansvarar för hela förberedelsearbetet och fattar de beslut som behövs. Författningsregleringen omfattar endast en bestämmelse härom och övriga myndigheters eller privata aktörers medverkan bestäms av RSV. Förutom att detta alternativ innebär en klar och tydlig arbetsfördelning har alternativet den fördelen att RSV:s väl utbyggda regionala organisationer kan utnyttjas på ett effektivt sätt. Genom att taxeringsvärdenas viktigaste funktion är att utgöra underlag för olika skatter, kan det vidare anses naturligt att RSV och skattemyndigheterna har det fulla ansvaret för alla åtgärder som leder fram till själva beslutet att fastställa ett taxeringsvärde. Å andra sidan kan taxeringsvärdenas betydelse för annat än som underlag för olika skatter glömmas bort. Den största nackdelen är dock att LMV, som har stor kompetens när det gäller fastigheter, kan komma att helt kopplas bort från fastighetstaxeringen. Noteras bör att nämnda alternativ inte skiljer sig särskilt mycket från dagens situation, eftersom det samråd som förekommer i stor utsträckning sker på RSV:s villkor.

En annan modell är att LMV har motsvarande funktion som RSV och skattemyndigheterna har enligt det ovan nämnda alternativet. Även detta alternativ innebär en klar och tydlig arbetsfördelning i fråga om beslutsfunktionerna. Besluten kommer vidare att fattas av en myndighet som har stor kunskap om fastigheter, kartmaterial och annat material som har med fastigheter att göra. LMV har vidare hand om ortsprisregistret, ett register som utgör en del av grunden för förberedelsearbetet. En annan klar fördel är att förberedelsearbetet kommer att bedrivas av en myndighet som inte har någon koppling till beskattningsområdet och som därför i allmänhetens ögon kan betraktas som mera neutral i detta hänseende. Över huvud taget kan det anses positivt att två olika myndigheter med olika inriktning och olika

kompetens får fatta beslut inom olika delar av arbetet med fastighets-taxeringen.

En nackdel med detta alternativ är att LMV:s regionala organisation har förlorat en stor del av sin värderingstekniska kompetens sedan Svefa AB brutits ut. Det kan också anses som en nackdel att en myndighet som inte har med skatteuttaget att göra fattar beslut som har stor betydelse för detta, eftersom taxeringsvärdena utgör underlag för olika skatter. Fråga uppkommer därför om och hur RSV skall kunna påverka LMV:s beslut. I vart fall bör ett samrådsförfarande äga rum. Man kan också tänka sig att RSV skall kunna överklaga LMV:s beslut om värdenivån antingen separat eller i samband med taxeringsbeslutet. En fråga som uppkommer är också om det är LMV eller RSV (eller båda) som skall vara den enskildes motpart när denne överklagar ett taxeringsbeslut. Över huvud taget är det ganska många frågor som måste lösas om detta alternativ väljs och alternativet kräver också en ganska omfattande förändring av författningsregleringen.

De ovan nämnda alternativen har den klara fördelen att arbetsfördelningen är klar och tydlig, åtminstone på det formella planet.

Man kan vidare tänka sig att behålla nuvarande situation med RSV som beslutsmyndighet men med en författningsreglerad samråds-skyldighet i förhållande till LMV. Detta alternativ, som alltså i princip motsvarar nuläget, förutsätter endast att RSV samråder med LMV under förberedelsearbetet. Författningsregleringen behöver dock göras tydligare.

Detta alternativ kräver endast små formella förändringar i förhållande till nuläget. Alternativet förutsätter ett ganska omfattande arbete med avtalsskrivning före varje allmän fastighetstaxering. I samband därmed kan problem beträffande arbetsfördelningen uppkomma. En stor nackdel är att LMV inte får någon författningsreglerad självständig roll utan hänvisas till vad man kan uppnå i förhandlingar med RSV.

En annan lösning är att LMV får ett självständigt uppdrag att föreslå värdeområdesindelning, värdenivåer och värdetabeller men att RSV och skattemyndigheterna fortfarande är beslutsmyndigheter. Denna modell innebär att RSV och skattemyndigheterna fortfarande fattar alla beslut även under förberedelsearbetet men att LMV får ett självständigt och författningsreglerat uppdrag att föreslå hur värdeområdesindelningen skall vara utformad, värdenivåer för byggnader och mark inom de olika värdeområdena samt olika tabeller och värdeserier. Alternativet förutsätter en reglering beträffande vad varje myndighet skall göra och när olika arbetsuppgifter skall utföras. En klar fördel med detta alternativ är att LMV får en mer självständig funktion och att två myndigheter med olika inriktning och kompetens kommer att kunna påverka taxeringsvärdena. Med detta alternativ undviker man de

problem av bl.a. processuell karaktär som blir följden om man skulle välja alternativet med LMV som beslutsfattare under förberedelsearbetet samtidigt som man vinner de fördelar som det sistnämnda alternativet har.

Samtliga här nämnda alternativ förutsätter att huvuddelen av det praktiska arbetet med värdeområdesindelning, nivåläggning och provvärdering liksom för närvarande utförs av fristående konsultföretag. Samtliga alternativ förutsätter också att t.ex. metodutvecklingsfrågor diskuteras i arbetsgrupper där företrädare för såväl skattesidan som lantmätersidan ingår. Referensgrupper med företrädare för utöver RSV och LMV och andra berörda myndigheter och organisationer bör också finnas med oavsett vilket alternativ man väljer.

Med hänsyn till att det praktiska arbetet med hithörande frågor huvudsakligen utförs av fristående konsultföretag är det svårt att författningsreglera vad den ena eller andra myndigheten skall göra när det gäller att lägga förslag. Därtill kommer att mycket av det arbete som tidigare gjordes manuellt numera utförs maskinellt med IT-stöd. Vidare ligger det underlag som utarbetas under förberedelsearbetet till grund för RSV:s föreskrifter och rekommendationer, något som försvårar en strikt uppdelning mellan myndigheterna. Det är emellertid av stor vikt att båda myndigheternas kompetens används på bästa sätt och att LMV:s arbetsuppgifter på ett tydligare sätt än som nu sker författningsregleras. LMV har hittills haft en viktig funktion när det gäller metodutvecklingsfrågor. Vidare har verket haft samordnande uppgifter när det gäller indelning i värdeområden och nivåläggning samt medverkat vid utarbetande av riktvärdekartor och värdetabeller. Så bör vara fallet även i fortsättningen.

Med hänsyn till de stora förändringar som på senare år skett samt till de oklarheter och olika uppfattningar om hur arbetsfördelningen skall vara som har framförts till utredningen är utredningens bedömning att denna fråga måste genomgå en grundlig översyn, vilket dels ligger något vid sidan av denna utrednings uppdrag samt dels inte låter sig göras inom den tidsram som utredningen har till sitt förfogande. Utredningen föreslår att organisationen vid förberedelsearbetet skall bli föremål för en översyn som bör omfatta arbetsfördelningen mellan RSV och LMV.

## 19 Taxeringsintervall

### Utredningen föreslår

- att omräkningsförfarandet skall slopas och att förenklade fastighetstaxeringar för småhusenheter, lantbruksenheter och hyreshusenheter skall ske under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna som liksom hittills skall äga rum vart sjätte år. Det innebär att antingen förenklad eller allmän fastighetstaxering äger rum vart tredje år
- att utökade möjligheter till särskild fastighetstaxering skall införas.

### 19.1 Inledning

Allmänna fastighetstaxeringar i egentlig mening har genomförts sedan år 1810 med en viss regelbundenhet. Intervallerna har under 1900-talet oftast varit fem år men ibland betydligt längre. Fastighetstaxeringarna har oftast inneburit betydande språngvisa uppjusteringar av taxeringsvärdena. Som exempel kan nämnas att den genomsnittliga taxeringsvärdehöjningen för villor vid 1975 års AFT uppgick till ca 44 procent sedan AFT år 1970. Vid AFT år 1981 uppgick höjningen till ca 110 procent. Som jämförelse kan nämnas att taxeringsvärdehöjningen för småhus vid AFT år 1990 uppgick till endast 56 procent trots att tidsintervallet sedan föregående allmänna fastighetstaxering var nio år. Slutligen uppgick taxeringsvärdehöjningen till 23 procent vid AFT år 1996.

De långa tidsintervallerna mellan de allmänna fastighetstaxeringarna har givetvis medfört många nackdelar både för enskilda fastighetsägare och för det allmänna. De ekonomiska konsekvenserna för boende i olika boendeformer har varit avsevärda.

Tidigare har höjningarna av taxeringsvärdena i viss utsträckning neutraliserats genom justeringar som påverkar skatteuttaget. Vid AFT år 1996 skedde dock inte någon sådan justering. I stället kom fastighetsskatteuttaget att höjas beroende på flera händelser som inträffade ungefär samtidigt, nämligen höjningen av taxeringsvärdena i

samband med den allmänna fastighetstaxeringen år 1996 och omräkningen år 1996 samt höjningen av fastighetsskatten från 1,5 procent av taxeringsvärdet till 1,7 procent av detta värde. Dessutom skedde ungefär vid samma tid andra skatte- och avgiftshöjningar, vilka utgjorde ett led i de åtgärder som vidtogs för att sanera de offentliga finanserna under åren 1995–1998. De ekonomiska konsekvenserna blev kännbara för många hushåll och ledde bl.a. till en stark kritik mot fastighetsskatten.

## 19.2 Bakgrund

Frågan om att få till stånd en mer successiv anpassning av taxeringsvärdena till prisutvecklingen har länge varit föremål för diskussion och har behandlats av flera utredningar under senare år. I tilläggsdirektiv till fastighetstaxeringskommittén i februari 1978 påtalade departementschefen bl.a. att det under perioder av snabb prisstegring på fastigheter innebar särskilda problem att taxeringsvärdena och därmed underlaget för inkomstberäkning ändrades med så långa intervaller som fem år. Fastighetstaxeringskommittén lade i sitt slutbetänkande Rullande fastighetstaxering m.m. (SOU 1984:37 och 38) fram ett förslag till ett system med ett omräkningsförfarande. Förslaget innebar i korthet ett rullande fastighetstaxeringssystem som byggde på tre parallellt löpande årliga förfaranden, nämligen avstämning, omtaxering och omräkning.

*Avstämningen* innebar enligt kommittén periodiska kontroller av fastigheternas användning, beskaffenhet och ägandeförhållanden samt av de relativa värdeförhållandena mellan likartade fastigheter. Varje taxeringsenhet skulle stämmas av vart åttonde år enligt ett tidsschema med avstämning vartannat år av de fyra grupper som fastighetsbeståndet delas upp på, nämligen hyreshus- och industrienheter, småhusenheter, lantbruksenheter samt exploateringsenheter och specialenheter.

*Omtaxeringen* skulle innebära en kontinuerlig justering av faktaunderlaget för taxeringarna. Omtaxering skulle också kunna ske vid tidigare åsatt feltaxering.

*Omräkningen* innebar enligt kommittéförslaget en successiv anpassning av taxeringsvärdena till en aktuell marknadsvärdenivå. Ett vid avstämning för en taxeringsenhet bestämt basvärde skulle multipliceras med ett index, som bestämts utifrån prinsnivån under ett på visst sätt fastställt nivåår.

Fastighetstaxeringskommitténs förslag tillstyrktes i princip eller lämnades utan erinran av det övervägande antalet remissinstanser. Många instanser påpekade fördelarna med en fastighetstaxering som sprids över tiden och att språngvisa förändringar av taxeringsvärdena undviks.



Riksdagen beslutade år 1985 med Fastighetstaxeringskommitténs förslag som grund att den allmänna fastighetstaxeringen skulle delas upp på skilda år för olika kategorier fastigheter (prop. 1984/85:222). Däremot föreslogs inget omräkningsförfarande. Departementschefen ansåg nämligen att frågan om omräkning av taxeringsvärdena med index till en aktuell marknadsvärdenivå krävde ytterligare överväganden innan ställning kunde tas. Vidare ansåg departementschefen att detta ställningstagande borde anstå tills vidare i avvaktan på vad den år 1982 tillsatta Bostadskommittén skulle föreslå.

Bostadskommittén avgav sitt slutbetänkande år 1986 (SOU 1986:4-6). Kommittén fann att det var principiellt mest riktigt om taxeringsvärdet anpassades efter prisutvecklingen men stannade i sitt förslag för att schablonintäkten skulle anpassas, eftersom detta ansågs mindre komplicerat. Förslaget i denna del ledde inte till lagstiftning.

Utredningen om reformerad inkomstbeskattning, RINK, som år 1989 avlämnade sitt betänkande Reformerad inkomstbeskattning (SOU 1989:33), gjorde bedömningen att en övergång till successiva justeringar av taxeringsvärdena genom rullande fastighetstaxering skulle stabilisera skatteuttagets reala nivå.

Frågan togs också upp av fastighetsskatteutredningen, som hade till uppgift att se över underlaget för fastighetsbeskattningen. I utredningens betänkande Fastighetsskatt (SOU 1992:11) konstaterades att taxeringsvärdet normalt fungerade bra som mått på marknadsvärdet. Utredningen konstaterade emellertid också att taxeringsvärdet fungerar mindre tillfredsställande som mått på marknadsvärdet ju längre tid som förflyter från den tidpunkt då det fastställs och att det därför var önskvärt att ett omräkningsförfarande infördes.

I december 1992 tillkallades en särskild utredare med uppgift att utreda de principiella utgångspunkter och syften som bör ligga till grund för beskattning av fastigheter. I utredningens uppdrag ingick att göra en bedömning av lämpligheten av ett system med omräkning av taxeringsvärdena och när ett sådant system i så fall kunde införas. Utredningen ansåg i sitt slutbetänkande Beskattning av fastigheter del 2 – Principiella utgångspunkter för beskattning av fastigheter m.m. (SOU 1994:57) att rullande fastighetstaxering borde införas fr.o.m. år 1996 så att taxeringsvärdena och därmed underlaget för den föreslagna schablonintäkten justeras årligen i förhållande till förändringar av marknadsvärdena. Utredningen behövde inte gå in på de tekniska aspekterna av ett omräkningsförfarande utan detta behandlades senare i en våren 1994 inom Finansdepartementet uppräknad promemoria, Omräkningsförfarande vid fastighetstaxeringen (Ds 1994:62).

## 19.3 Gällande bestämmelser

### 19.3.1 Allmän fastighetstaxering

Enligt 1 kap. 1 § FTL sker fastighetstaxering vid allmän och särskild fastighetstaxering samt genom omräkning. Enligt 1 kap. 7 § FTL skall allmän fastighetstaxering ske vartannat år. De olika taxeringsenheterna indelas i tre grupper och för varje grupp sker taxering vart sjätte år. Således taxerades hyreshusenheter, industrienheter inkl. elproduktionsenheter och specialenheter år 1988 och därefter vart sjätte år. Småhusenheter taxerades år 1990 och därefter vart sjätte år samt lantbruksenheter år 1992 och därefter vart sjätte år. Hyreshusenheter och industrifastigheter inkl. elproduktionsenheter taxerades senast år 1994 och arbetet med den allmänna fastighetstaxeringen av dessa enheter år 2000 pågår för närvarande. Senaste taxering för småhusenheter var år 1996 och nästa taxering skall ske år 2002. Lantbrukstaxering ägde rum år 1998 och nästa gång blir år 2004.

Den uppdelade allmänna fastighetstaxeringen förutsätter att fastigheterna är indelade i taxeringsenheter, dvs. den egendom som enligt regler i 4 kap. FTL skall taxeras för sig.

Bestämmelser om förfarandet vid allmän fastighetstaxering finns i 17–24 kap. FTL. I 18 kap. 1 § FTL anges att till ledning för allmän fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklaration för varje fastighet. Detta gäller inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering. Allmän fastighetsdeklaration skall lämnas senast den 1 november året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum.

Enligt 20 kap. 1 § FTL är beslut om fastighetstaxering grundläggande beslut om fastighetstaxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. Skattemyndigheten skall senast den 15 juni under taxeringsåret meddela grundläggande beslut om taxering av fastighet som är belägen i länet (20 kap. 2 § FTL). Skattemyndigheten skall därvid se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

### 19.3.2 Särskild fastighetstaxering

Enligt 1 kap. 8 § FTL skall särskild fastighetstaxering verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. FTL. Sådan taxering skall dock inte ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän fastighetstaxering samma år. För fastigheter som inte skall nytaxeras fastställs det föregående årets taxering oförändrad, s.k. formell fastighetstaxering (16 kap. 1 § FTL). I 16 kap. 2–5 §§ FTL anges under vilka förutsättningar som ny taxering skall ske. Enligt dessa bestämmelser skall någon av följande tio nytaxeringsgrunder föreligga:

1. Ny- eller ombildning av fastigheten
2. Ändrad taxeringsenhetstyp
3. Ändrade skattepliktsförhållanden
4. Ändrad byggnadstyp och ändrat ägoslag
5. Ändrad beskaffenhet av byggnader, mark m.m.
6. Ändrade bebyggelseförhållanden
7. Ändrad plansituation och annat ändrat myndighetsbeslut
8. Erlagda anslutningsavgifter och gatukostnader
9. Rörelsenedläggning
10. Felaktig taxeringstyp i vissa fall

Nytaxeringsgrunderna kan indelas i tre huvudgrupper nämligen

- nytaxeringsgrund med syfte att möjliggöra rättelse av vissa typer av feltaxeringar

- nytaxeringsgrunder vilkas syfte är att möjliggöra att en ny taxeringsenhet bildas eller att en taxeringsenhet ombildas då vissa förändringar har inträffat

- nytaxeringsgrunder vilkas syfte är att möjliggöra en ny taxering av en taxeringsenhet då vissa förändringar har inträffat, t.ex. att egendomens fysiska beskaffenhet har ändrats eller att taxeringsenhetens värde har förändrats genom myndighetsbeslut av olika slag.

Flertalet av nytaxeringsgrunderna medför obligatoriskt ny taxering. Initiativet till en sådan taxering kommer då genom rapportering från olika myndigheter. Den som vid årets ingång var ägare till fastighet får dock enligt 26 kap. 1 § FTL lämna särskild fastighetsdeklaration rörande fastigheten. En fastighetsägare kan också efter föreläggande bli skyldig att lämna särskild fastighetsdeklaration. Sådant föreläggande utfärdas om det kan antas att det vid årets ingång funnits något sådant förhållande som enligt 16 kap. FTL skall medföra ny taxering.

I vissa fall förutsätter nytaxering att ett föreskrivet spärrbelopp är uppnått, dvs. att förändringen på fastigheten skall ha medfört en viss minsta värdeförändring eller inneburit en minsta kostnad för investering. Sålunda anges t.ex. i 16 kap. 3 § FTL att ny taxering av taxeringsenhet

skall ske endast om taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom en sådan förändring i enhetens fysiska beskaffenhet att åsatt basvärde på grund av förändringen bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kr.

### 19.3.3 Omräkningen

Enligt 1 kap. 9 § FTL skall omräkning årligen ske för olika typer av skattepliktiga taxeringsenheter utom industrienheter. Ett beslut om omräkning skall gälla från ingången av det taxeringsår då sådant beslut fattas till ingången av det taxeringsår då sådant beslut fattas nästa gång. Vid omräkning skall taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet, som inte enligt 3 kap. FTL skall undantas från skatteplikt. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1995 och tillämpades första gången vid fastighetstaxeringen år 1996. Samtidigt med att ett omräkningsförfarande infördes skedde en övergång till ett registerbaserat taxeringsförfarande och vissa förändringar i de materiella reglerna infördes också.

Huvudregeln för hur omräkning skall ske återfinns i 16 A kap. 1 § FTL. Denna regel innebär att de värden som bestäms vid allmän och särskild fastighetstaxering skall multipliceras med fastställda omräkningstal. Dessa tal skall återspegla skillnaden mellan 75 procent av den genomsnittliga marknadsvärdenivån under den nivåperiod som omräkningen avser och den värdenivå som taxeringsvärdena representerar. Omräkningstalen bestäms med ledning av statistik beträffande fastighetspriser. Om prisutvecklingen inte leder till ett omräkningstal som förändrar sig från ett år till ett annat med mer än en procentenhet skall taxeringsvärdet inte ändras. Detsamma gäller om omräkningstal inte kan bestämmas.

Nivåperioden, dvs. den tidsperiod vars marknadsvärdenivå skall ligga till grund för omräkningstalen, är enligt 16 A kap. 3 § FTL den tolv månadersperiod som börjar den 1 juli andra året före taxeringsåret och upphör den 30 juni året före detta år.

För beräkningen av omräkningstal skall riket delas in i prisutvecklingsområden för de olika typer av taxeringsenheter som är föremål för omräkning. Omräkningstal skall bestämmas för varje prisutvecklingsområde. Enligt en kompletterande regel kan omräkningstal också bestämmas för skilda slag av värderingsenheter inom prisutvecklingsområdet. Indelningen i prisutvecklingsområden skall ske så att prisutvecklingen har varit likartad för den typ av egendom som ingår i prisutvecklingsområdet. För att prisutvecklingen skall kunna bestämmas med tillfredsställande grad av säkerhet fordras att ett tillräckligt antal

köp finns att tillgå inom ett prisutvecklingsområde. I prop. 1994/95:53 anges att det bör eftersträvas att endast större och entydiga prisnivåförändringar skall beaktas vid omräkningsförfarandet. Ett prisutvecklingsområde bör kunna sammanfalla med ett eller flera värdeområden men prisutvecklingsområdena skall dock inte behöva vara geografiskt sammanhängande. I propositionen hänvisas till att man vid indelningen i prisutvecklingsområden bör kunna ha som utgångspunkt att dessa områden normalt skall vara så stora att antalet köp av berörda fastighetstyper uppgår till minst 200 st. I 16 A kap. 6 § FTL finns regler om att omräkningstalet får bestämmas efter skälighet när det utan belägg i prisstatistik kan antas att marknadsvärdenivån för en typ av taxeringsenheter har minskat väsentligt efter föregående allmänna fastighetstaxering. I sådana fall får omräkningstalet för ett prisutvecklingsområde bestämmas med hänsyn till prisbildningen inom områden med likartade förhållanden.

Omräkningen skall beslutas av skattemyndigheten. Senaste tidpunkterna för beslut och för utsändande av underrättelse om omräkning har samordnats med motsvarande förfarande vid den allmänna fastighetstaxeringen. Skattemyndigheten skall således fatta beslut om omräkning senast den 15 juni under taxeringsåret och sända ut underrättelser härom senast den 30 juni samma år. Omräkningsbeslut kan begäras omprövade och överklagas enligt samma regler som gäller vid allmän och särskild fastighetstaxering.

Enligt 16 A kap. 7 § FTL skall regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer besluta närmare föreskrifter om indelningen i prisutvecklingsområden och om omräkningstal. Ett sådant beslut får inte överklagas. Regeringen har genom särskilda bestämmelser i FTF bemyndigat RSV att besluta i nu nämnda frågor.

I RSFS 1995:14 har RSV meddelat föreskrifter om indelningen i prisutvecklingsområden och omräkningstal vid 1996 års omräkning. För småhusenheter indelades landet i omkring 140 prisutvecklingsområden. Stockholms län indelades i flest prisutvecklingsområden, nämligen 21 st, medan Gotlands län utgjorde ett enda sådant område. För många prisutvecklingsområden fastställdes omräkningstalet till 1,0. De högsta omräkningstalen fastställdes till 1,07 och 1,08 och det lägsta till 0,96. Omräkningstalen 1,07 och 1,08 har fastställts för prisutvecklingsområden som består av kommuner i Halland, Bohuslän och Värmland. Det lägsta omräkningstalet har fastställts för vissa prisutvecklingsområden i Mellansverige.

För hyreshusenheter fastställdes att hela riket skulle utgöra ett prisutvecklingsområde. Omräkningstalet fastställdes till 0,96 för värderingsenheter avseende bostäder, bostäder under uppförande och tomtmark för bostäder och till 0,84 för värderingsenheter avseende

lokaler, lokaler under uppförande och tomtmark för lokaler. När det gäller lantbruk fastställdes för småhus och tomtmark ett prisutvecklingsområde som omfattade hela riket med ett omräkningstal på 1,04. För skogsmark och skogsimpediment indelades riket i tre prisutvecklingsområden med omräkningstal mellan 1,26 och 1,37. För ekonomibyggnader, åkermark och betesmark blev M-län ett särskilt prisutvecklingsområde med omräkningstalet 0,95, medan riket i övrigt blev ett enda område med omräkningstalet 1,12.

Genom RSFS 1996:28 fastställdes indelningen i prisutvecklingsområden för småhusenheter avseende 1997 års omräkning efter endast smärre förändringar i förhållande till föregående års omräkning. Variationen i omräkningstal var dock större än föregående år och varierade mellan 0,89 (vissa kommuner i Mellansverige och Norrland) och 1,14 (kustkommuner i Bohuslän). Även för lantbruksenheter var indelningen i huvudsak densamma som föregående år. För hyreshusenheter fastställdes fem prisutvecklingsområden. Emellertid beslutade riksdagen under hösten 1996 om en begränsning av omräkningstalen för 1997 års taxeringsvärden i vissa fall. Således bestämdes att omräkningstalet för hyreshusenheter med bostäder skulle vara högst 0,96 om värdeåret var 1988 eller senare. Vidare bestämdes att för småhusenheter skulle omräkningstalet vara högst 1,07.

RSV har också utarbetat föreskrifter om förberedelsearbetet inför omräkningsförfarandet. Av RSFS 1997:4 som avser 1998 års fastighetstaxering framgår bl.a. följande. Med ledning av representativa köp och fastighetsregleringar under nivåperioden den 1 juli 1996–den 30 juni 1997 skall basvärdenivån analyseras och beräknas för olika slag av egendom och på skilda områden. På grundval härav skall förslag upprättas till prisutvecklingsområden. För att det skall vara möjligt att med tillfredsställande noggrannhet bestämma basvärdenivån inom ett område skall som regel antalet köp under nivåperioden av det slag av egendom, för vilken bestämningen skall göras, uppgå till minst 200. I ett prisutvecklingsområde skall normalt endast ingå värdeområden eller grupper av värdeområden med basvärdenivåer som avviker inbördes med högst 5 procent. Om det kan antas att marknadsvärdet efter den senaste allmänna fastighetstaxeringen minskat med mer än 20 procent inom ett eller flera värdeområden till skillnad mot vad som skett i angränsande områden, skall värdeområdena utgöra ett särskilt prisutvecklingsområde, även om den avvikande prisutvecklingen inte kan styrkas genom erlagda köpeskillingar. För varje prisutvecklingsområde skall en kontrollvärdering visa vilken taxeringsvärdenivå år 1998 som uppnås om basvärdena för de försålda taxeringsenheterna omräknas med föreslagna omräkningstal.

## 19.4 Kritiken mot gällande regler

Under hösten 1996 framfördes en stark kritik mot omräkningsförfarandet. Kritiken riktades framför allt mot omräkningen vad gäller hyreshusen men kritik framfördes också vad gäller småhus och lantbruk. Kritik framfördes från såväl fastighetsägare som hyresgäster. I en skrivelse till Finansdepartementet i december 1996 anförde RSV att verket mot bakgrund av erfarenheterna från förberedelsearbetet inför 1997 års omräkning hade konstaterat att en tillämpning av gällande lagstiftning medförde tveksamma värderingstekniska konsekvenser för hyreshusen. RSV ville därför uppmärksamma regeringen på behovet av en omedelbar översyn av omräkningsförfarandet vad avser hyreshus. I prop. 1996/97:150 som innehöll förslag till en frysning av omräkningstalen för vissa typer av fastigheter till 1997 års nivå sammanfattades kritiken på följande sätt.

Reglerna har en utformning som innebär att det inte är möjligt att vid omräkningen beakta andra värdefaktorer än prisutvecklingen för samtliga fastigheter av visst slag. I vissa områden grundades den redovisade prisutvecklingen för den 1 juli 1995–30 juni 1996 avseende hyreshus med värderingsenheter för bostäder, uteslutande på försäljningar av äldre fastigheter medan yngre fastigheter från de s.k. krisåren – 1988 och senare – inte har avyttrats. Lagstiftningen medger dock inte att man tillämpar olika omräkningstal för äldre och yngre hus. Samma omräkningstal skall därför tillämpas på de olika kategorierna av hyreshus trots att en återhämtning av prisnivån som har konstaterats i storstadsområden begränsat sig till det äldre fastighetsbeståndet.

När det gäller småhus innebar RSV:s beslut om omräkning år 1996 att de redan höga taxeringsvärdenivåerna för fastigheter i vissa attraktiva områden skulle höjas ytterligare. Fastigheter i sådana områden har av många skäl genomgått kraftiga värdeökningar under en följd av år.

Från Sveriges Fastighetsägareförbund påpekades i ett remissyttrande till RSV bl.a. att prisutvecklingen för lokaler i hyreshus skiljer sig markant från prisutvecklingen för bostäder, vilket avsevärt försvårar möjligheterna att inom samma prisutvecklingsområden finna relevanta omräkningstal för både bostäder och lokaler. Från såväl fastighetsägare som hyresgästhushåll påtalades särskilt att indelningen i prisutvecklingsområden för Stockholmsområdet var felaktig. Förbundet har vidare framhållit att enligt deras mening saknas helt förutsättningar att kunna mäta årliga värdeförändringar av hyreshus på ett objektivet godtagbart sätt. Antalet köp är för litet och kommer troligen att bli än mindre i framtiden eftersom allt fler hyreshus torde komma att ägas av aktiebolag och att framtida överlåtelser företrädesvis kan förutsättas ske genom

aktieförsäljningar. Hyreshusenheter bör därför i likhet med industrienheter inte omfattas av omräkningsförfarandet. Skulle likväl ett omräkningsförfarande bibehållas för hyreshus bör omräkning ske bara vartannat år och inte det år då allmän fastighetstaxering äger rum.

När det gäller småhusenheter kritiserade Villaägarna i ett remissyttrande till RSV att nya högre omräkningstal föreslogs för flera prisutvecklingsområden trots att antalet köp understeg 200. Detta stred enligt Villaägarna mot RSV:s egna föreskrifter och det saknades därför förutsättningar för att fastställa ett nytt omräkningstal i sådana fall. Slutsatsen måste därför enligt Villaägarna bli att omräkningsförfarandet inte fungerar som det är avsett och att man inte åsätter fastigheterna taxeringsvärden som motsvarar 75 procent av gällande marknadsvärde.

När det gäller lantbruksenheter ansåg även LRF att omräkningstalen för år 1997 skulle fastställas till föregående års omräkningstal. Bakgrunden var att det fanns ett mycket tunnt underlag för att bedöma prisutvecklingen i vissa områden. Förbundet konstaterade att av 340 jordbruksdominerade försäljningar under nivåperioden har antalet i 18 län varit under 10 och i 13 län under 5.

Vidare har Sveriges jordägareförbund i skrivelse till utredningen sammanfattningsvis konstaterat att de omräkningstal som används vid omräkningen är alltför osäkra mått på den faktiska prisutvecklingen och att det omräkningsförfarande som nu tillämpas strider mot grunderna för fastighetstaxeringslagen.

Den framförda kritiken har lett fram till särskilda riksdagsbeslut. Beträffande 1998 års fastighetstaxering har riksdagen således beslutat att omräkningstalen för hyreshus i vad avser värderingsenheter för bostäder samt för småhusenheter skall vara desamma som de som gäller för år 1997 (prop. 1996/97:150).

Även beträffande 1999 och 2000 års taxeringar har föreskrivits att omräkningstalen för nu nämnda typer av fastigheter för år 1999 och år 2000 skall vara desamma som de som gäller för år 1997 och år 1998 (se lagen 1998:525 om omräkningstal för 1999 års taxeringsvärden och lagen 1999:637 om omräkningstal för 2000 års taxering). Vid beräkning av fastighetsskatt vid 2001 års taxering för värderingsenhet som avses i 3 § första stycket b lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt (hyreshusenheter m.fl. värderingsenheter) skall, i stället för det taxeringsvärde som avses i nämnda punkt, underlaget för skatten vara det närmast föregående beskattningsårets taxeringsvärde för värderingsenheten, om det är lägre. Gäller olika värden för skilda delar av ett beskattningsår skall jämförelsen göras utifrån det genomsnittliga taxeringsvärdet under beskattningsåret (lag 1999:994 om underlag för fastighetsskatt i vissa fall vid 2001 års taxering).



## 19.5 Överväganden och förslag

### 19.5.1 Omräkningsförfarande eller tätare fastighetstaxeringar

Som framgår av den tidigare redogörelsen diskuterades under åtskilliga år hur man skulle komma till rätta med de språngvisa ökningarna av taxeringsvärdena. Frågan om hur ett omräkningsförfarande skulle kunna konstrueras analyserades av olika utredningar under 1980-talet och i början av 1990-talet. När sedan ett omräkningsförfarande genomfördes fr.o.m. år 1996 framfördes ganska snart allvarlig kritik mot förfarandet. Kritiken kulminerade under hösten 1996 och ledde till att systemet genom olika politiska beslut mer eller mindre har satts ur spel.

Det är framför allt när det gäller taxering av hyreshusen som omräkningsinstitutet har fungerat dåligt, men även när det gäller andra taxeringsenheter har kritik framförts. Den kritik som gäller omräkning av småhusenheter torde dock till stor del bero på att omräkningen har medfört en höjning av taxeringsvärdena och därmed en ökning av fastighetsskatten.

Den statistiska undersökning som finns med som bilaga till betänkandet innefattar en undersökning av om omräkningsförfarandet för småhusen leder till att precisionen i taxeringsvärdena blir bättre än vad de hade varit utan omräkning. Resultaten av en mycket begränsad statistisk utvärdering är att i 3 kommuner av 4 blir precisionen bättre med ett omräkningsförfarande och i 1 fall av 4 blir precisionen sämre. Orsaken till att det i några fall blir sämre precision är förmodligen att det finns kommuner eller kommundelar där prisutvecklingen har varit annorlunda än i det prisutvecklingsområde som kommundelarna har ansetts tillhöra. I den statistiska utvärderingen framhålls att för de kommuner där precisionen blivit sämre är det fråga om en marginell försämring och orsaken är troligen att omräkningstalen för år 1997 över lag är ganska låga.

Det kan finnas flera anledningar till att omräkningsförfarandet har inneburit problem särskilt såvitt avser hyreshus. En viktig anledning är att betydelsefulla värdefaktorer, t.ex. fastighetens ålder, inte kan beaktas. Det har vidare inte funnits tillgång till färsk uppgifter om hyror. Även förändringar inom bostadssektorn, såsom avvecklingen av räntebidragen, kan ha bidragit. För lantbrukens del är det framför allt det dåliga underlaget för att bedöma prisutvecklingen som har kritiserats.

Kritiken mot omräkningsförfarandet samt de politiska beslut som redan fattats innebär att starka skäl talar för att omräkningsförfarandet inte kan behållas i nuvarande utformning. Samtidigt torde det vara omöjligt att återgå till det tidigare systemet med långa intervall mellan

fastighetstaxeringarna utan möjlighet att göra ändringar under dessa intervall. Om prisutvecklingen på fastigheter är långsam minskar dock behovet av att kunna justera taxeringsvärdena med korta intervall. Det system man väljer bör dock vara användbart oavsett vilken den ekonomiska utvecklingen blir. Man kan tänka sig olika sätt för att komma till rätta med problemet nämligen

- förändringar inom det nuvarande omräkningsförfarandet
- tätare allmänna fastighetstaxeringar
- ökade möjligheter till särskild fastighetstaxering

Eftersom omräkningsförfarandet fungerat mycket dåligt för hyreshusen står det klart att detta förfarande måste tas bort eller i vart fall förändras när det gäller dessa enheter. Även när det gäller lantbruksenheter har kritiken varit av den karaktären att det är svårt att tänka sig att behålla omräkningsförfarandet. För småhusens del har kritiken inte varit lika stark. Det kan därför finnas skäl att överväga om man i stället för att helt slopa omräkningsförfarandet kan ha det kvar i förbättrad och utvidgad form för i vart fall småhusen.

Utredningen anser emellertid att det är tveksamt om det är lämpligt att göra en ändring av nuvarande regler som går ut på att omräkningsförfarandet tas bort för vissa taxeringsenheter, nämligen för hyreshusen och lantbruksenheterna men behålls för taxeringsenheten småhus. Det måste anses ligga ett stort värde i att ha motsvarande taxeringssystem för flertalet taxeringsenheter. Därtill kommer att ett förfarande som skulle innebära att småhusenheter är föremål för omräkning och att andra taxeringsenheter inte omräknas för med sig nya problemställningar och orättvisor mellan olika ägarkategorier. Systemet skulle leda till att för ”vanliga” småhusenheter skulle omräkning ske men för de småhus som ingår i en lantbruksenhet skulle omräkning inte äga rum. Vidare skulle orättvisor uppstå för grupphusområden som ägs av bostadsrättsföreningar beroende på om dessa taxeras som småhusenheter eller som hyreshus. Mot bakgrund av det anförda anser utredningen att övervägande skäl talar för att samma förfarande bör gälla för hyreshusen, lantbruksenheter och småhusenheter.

Vid bedömningen av om det för att komma till rätta med rådande problem är tillfyllest med en förändring av omräkningsförfarandet bör påpekas att detta förfarande i och för sig klarar successiva värdeförändringar. Det förtjänar vidare att nämnas att den frysning av omräkningstalen som kritiken mot omräkningsförfarandet har lett till även har inneburit negativa konsekvenser. Som exempel på ett sådant fall kan nämnas konsekvenserna av miljöförstörelsen vid Hallandsåsen för några år sedan. Där sjönk priserna för fastigheterna markant. Detta påverkade inte taxeringsvärdena eftersom det skedde under ett år då allmän fastighetstaxering inte var aktuell och eftersom omständigheterna inte

var sådana att rekvisiten för särskild fastighetstaxering var för handen. Eftersom omräkningstalen dessutom hade frusits genom särskilt riksdagsbeslut gick det inte heller att få rättelse genom ett omräkningsförfarande.

Det nuvarande omräkningssystemet är starkt schabloniserat. Det har ansetts vara ett alltför trubbigt instrument för att åstadkomma en successiv anpassning av fastigheternas värden till den fortlöpande prisutvecklingen. Det bygger på att RSV av värdeområden skall bilda prisutvecklingsområden inom vilka prisutvecklingen kan antas ha varit likartad. Andra faktorer, som t.ex. fastighetens ålder, får inte beaktas. En stor del av kritiken går ut på att andra faktorer än prisutvecklingen inte får beaktas och att det visat sig vara svårt att bilda prisutvecklingsområden med en likartad värdeutveckling. Det är i och för sig teoretiskt möjligt att inom ramen för ett omräkningsförfarande beakta även andra faktorer än prisutvecklingen och att göra prisutvecklingsområdena så små att det blir lättare att uppnå en likartad prisutveckling inom området. Ju fler faktorer som skall beaktas vid omräkningen desto mer närmar man sig de regler som gäller för den allmänna fastighetstaxeringen.

Flera skäl talar enligt utredningens mening för att slopa omräkningssystemet och att i stället införa ett förfarande som innebär att allmän fastighetstaxering av varje taxeringsenhet sker med kortare intervall än för närvarande. Tätare allmänna fastighetstaxeringar innebär en bättre anpassning av taxeringsvärdena till de ändringar som sker i prisnivån på fastighetsmarknaden. Ett önskvärt mål vore om allmänna fastighetstaxeringar kunde genomföras varje år.

Mot ett system med en årlig taxering talar dock de erfarenheter som utredningen har fått ta del av från Told og Skattestyrelsen i Köpenhamn. I Danmark har man nämligen ett system med årliga taxeringar. Detta har visat sig innebära problem vid genomförandet av taxeringen. Ett skäl till problemen är visserligen att man även har flyttat nivååret till att ligga endast ett år före taxeringsåret, men även bortsett från detta faktum innebär den årliga taxeringen problem bl.a. eftersom de årliga värderingarna ställer mycket höga krav på administrationen av systemet. Till grund för värderingarna ligger löpande prisundersökningar. Systemet innebär att fastigheterna måste värderas ett halvår före den dag som är värdetidpunkt, dvs. även om värdetidpunkten är satt till den 1 januari ett visst år måste den faktiska värderingen avse värdet ett halvår dessförinnan för att arbetet skall hinnas med. De problem som förekommer är således till stor del resursproblem men systemet innebär också att tiden för metodutveckling är knapp.

Mot ett system med årliga allmänna fastighetstaxeringar talar även det faktum att en allmän fastighetstaxering är resurskrävande och det

torde därför inte för närvarande vara möjligt att med rimliga insatser och kostnader genomföra en sådan fastighetstaxering varje år. En viktig utgångspunkt får emellertid anses vara att en allmän fastighetstaxering med jämna mellanrum skall genomföras för varje slag av taxeringsenhet.

För närvarande genomförs en allmän fastighetstaxering för varje slag av taxeringsenhet vart sjätte år. Taxeringsenheterna är indelade i tre huvudgrupper och detta innebär att en allmän fastighetstaxering äger rum vartannat år. Ett förslag till förändring av systemet med taxeringsintervallen kan vara att den årliga omräkningen ersätts av någon form av förenklat taxeringsförfarande. Man skulle således kunna tänka sig ett förfarande som på samma sätt som enligt nuvarande regler bygger på en noggrann allmän fastighetstaxering vart sjätte år. Däremellan skulle en årlig uppjustering av taxeringsvärdena ske genom någon form av datoriserad modell – en förenklad fastighetstaxering.

Det arbete som en förenklad fastighetstaxering kommer att innebära och de resurser som finns att tillgå medför, som nämnts, att det troligen inte är realistiskt att tänka sig att den årliga omräkningen för närvarande skulle kunna ersättas fullt ut av ett förenklat taxeringsförfarande som sker årligen med undantag av de år då en allmän fastighetstaxering äger rum. Målsättningen bör dock vara att årliga taxeringar bör kunna genomföras inom en inte alltför avlägsen tid. I avvaktan på ett sådant system bör någon form av förenklade fastighetstaxeringar ske vart tredje år. Det förenklade taxeringsförfarandet bör föregås av ett i förhållande till de allmänna fastighetstaxeringarna begränsat förberedelsearbete.

Någon omräkning sker för närvarande inte beträffande industrienheter och elproduktionsenheter. Som skäl till varför omräkning inte infördes för industrienheter anförs bl.a. (se prop. 1994/95:53 s.62 f.) att dessa fastigheter inte omsätts i någon större omfattning, vilket innebär att det i vissa fall kan uppkomma stora problem med att få fram ett tillfredsställande prisunderlag.

Det kan diskuteras om det finns behov av att industrienheter och elproduktionsenheter skall omfattas av det förenklade taxeringsförfarandet. I och för sig måste det anses vara en fördel om samma regler beträffande en så viktig fråga som hur ofta taxering skall ske gäller för samtliga taxeringsenheter. Å andra sidan är det här fråga om komplicerade taxeringar som kräver mycket arbete både av fastighetsägaren och beslutande myndigheter. Därtill kommer att de förändringar av t.ex. byggnader som medför ändringar av fastighetens värde i allmänhet bör kunna fångas upp inom ramen för den särskilda fastighetstaxeringen. Utredningen föreslår därför inte något förenklat taxeringsförfarande för industri- och elproduktionsenheter. För specialenheter som inte skall åsättas något taxeringsvärde behövs inte heller något förenklat taxeringsförfarande.

Ett system med förenklade fastighetstaxeringar innebär att en taxering av fastigheter kommer att genomföras varje år. Om man utgår från småhus kommer således en allmän fastighetstaxering att genomföras år 2002 och en förenklad år 2005. Hyreshus och industrier taxeras år 2000. Den förenklade taxeringen för hyreshus skulle därmed äga rum år 2003. En förenklad fastighetstaxering för lantbruk skulle i princip kunna genomföras år 2001, men detta torde inte vara praktiskt möjligt med hänsyn till den tid som återstår. Nästa allmänna fastighetstaxering för lantbruksenheter äger rum år 2004.

Sammanfattningsvis och mot bakgrund av vad som ovan anförts anser utredningen att omräkningsförfarandet skall slopas för samtliga taxeringsenheter. Som ett steg på vägen mot årliga taxeringar av samtliga taxeringsenheter föreslår utredningen att allmänna fastighetstaxeringar, på samma sätt som sker för närvarande, skall äga rum vart sjätte år och att förenklade fastighetstaxeringar skall ske tre år efter den allmänna fastighetstaxeringen, dvs. den förenklade fastighetstaxeringen skall ske mitt emellan perioderna för allmän fastighetstaxering.

### 19.5.2 Nivåperioden

En annan fråga som bör diskuteras i detta sammanhang är om nivååret kan förskjutas närmare taxeringsåret.

Enligt 5 kap. 4 § FTL skall marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året före det år då allmän fastighetstaxering av taxeringsenheten sker. Detta innebär att det s.k. nivååret ligger två år tillbaka i tiden när under rättelse till fastighetsägaren om fastighetens taxeringsvärde sänds ut. Inför småhustaxeringen vid AFT 96 var således nivååret den 1 januari – den 31 december 1994. När det gäller omräkningsförfarandet ligger nivåperioden under tolv månadersperioden som börjar den 1 juli andra året före taxeringsåret och upphör den 30 juni året före detta år.

Enligt 20 kap. 2 § FTL skall skattemyndigheten senast den 15 juni under taxeringsåret meddela grundläggande beslut om taxering av fastighet som är belägen i länet. Vidare föreskrivs i 20 kap. 5 a § samma lag att skattemyndigheten senast den 30 juni under taxeringsåret skall underrätta fastighetsägaren om bl.a. innehållet i skattemyndighetens grundläggande beslut om fastighetstaxering. Detta innebär att underrättelsen om taxeringsvärdet kommer drygt två år efter nivååret. På dessa två år kan värdet på fastigheten ha förändrats i inte oväsentlig omfattning. Detta kan vara ett problem under perioder då det varit stora förändringar av priset på fastigheter. Även om fastighetspriserna i princip som regel går uppåt förekommer det dock att priserna sjunker.

Så skedde bl.a. i mitten av 1990-talet. Situationen kan då vara sådan att fastighetspriserna under nivååret är högre än vad de är under taxeringsåret. En vanlig invändning mot åsatt taxeringsvärde på en fastighet är att fastighetsägaren åberopar att han har köpt fastigheten under taxeringsåret för ett lägre pris än taxeringsvärdet. Att fastighetens taxeringsvärde är högre än erlagd köpeskilling för fastigheten upplevs som mycket svårförståeligt för den enskilde fastighetsägaren. Bl.a. för att förbättra denna situation bör man överväga om det finns någon möjlighet att flytta nivååret närmare i tiden i förhållande till taxeringsåret.

Det optimala vore att flytta nivååret till ett år före taxeringsåret i stället för som enligt nuvarande regler att det ligger två år före taxeringsåret. Ett annat alternativ är att flytta fram nivååret ett halvt år så att det löper mellan den 1 juli två år före taxeringsåret – den 30 juni året före taxeringsåret i likhet med vad som gäller för omräkningen. När vi diskuterar att införa en ny form av taxering, nämligen en förenklad sådan, bör man även beakta att det är mest ändamålsenligt att nivåperiodens läge i förhållande till taxeringsåret är densamma vid båda taxeringarna.

Vid prövningen om nivååret bör flyttas närmare taxeringsåret bör dock till en början ställas frågan om det föreligger tillräckliga skäl för att flytta nivååret fram i tiden. Som ovan har sagts är det i princip endast vid de tidsperioder som fastighetspriserna har sjunkit som nivåårets placering i tiden har ifrågasatts. Att fastighetspriserna går ned har förekommit men historiskt sett så går fastighetspriserna uppåt under de flesta tidsperioder. Nästa fråga att ta ställning till vid bedömningen om nivååret bör flyttas är om detta är möjligt ur resurssynpunkt och av praktiska skäl för de myndigheter som utför förberedelsearbetet och taxeringsarbetet. Om det inte bedöms som genomförbart att flytta nivåperioden ett helt år framåt i tiden är det tveksamt om man skall föreslå någon förändring av nivåperioden. De vinster man uppnår med ett framflyttande av nivåperioden måste nämligen ställas mot andra nackdelar. Även om ett slopande av den årliga omräkningen innebär att resurser frigörs innebär självklart ett framflyttande av nivåperioden svårigheter för taxeringspersonalen att hinna med sitt arbete. Därtill kommer de ovan nämnda danska negativa erfarenheterna av att flytta fram nivååret. Vid en samlad bedömning av de skäl som har framförts för en förflyttning av nivååret talar övervägande skäl mot en sådan förflyttning.

### 19.5.3 Särskilt om den förenklade fastighetstaxeringen

Förenklad fastighetstaxering bör i enlighet med vad som ovan anförts ske vart sjätte år för resp. taxeringsenhet vilket innebär att det kommer att ske en förenklad fastighetstaxering för någon typ av taxeringsenhet vartannat år.

När det gäller de materiella reglerna för att komma fram till ett taxeringsvärde bör dessa i princip vara desamma som de som gäller vid en allmän fastighetstaxering. Vad gäller reglerna om förfarandet bör även detta ha den allmänna fastighetstaxeringen som utgångspunkt. Den förenklade fastighetstaxeringen skall leda fram till ett taxeringsbeslut för den enskilda fastigheten som skall vara överklagbart.

Den stora skillnaden mellan en allmän fastighetstaxering och en förenklad fastighetstaxering är att förberedelsearbetet vid den förenklade fastighetstaxeringen skall vara mindre ingående. Vidare skall huvudregeln vara att deklareringsförfarande i allmänhet inte skall behöva ske.

Vid förenklad fastighetstaxering skall på samma sätt som sker vid allmän fastighetstaxering beslut fattas om hur fastigheterna skall indelas i taxeringsenheter och om deras taxeringsvärde. Med taxeringsår skall avses det år för vilket fastighetstaxering bestäms. Taxeringsperioden skall avse tiden från ingången av det taxeringsår då förenklad fastighetstaxering sker av taxeringsenheten till ingången av det år då allmän fastighetstaxering sker nästa gång. Den förenklade fastighetstaxeringen skall ske på grundval av fastighets användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång.

Som ovan nämnts skall huvudregeln vara att deklARATION inte skall behöva lämnas vid den förenklade fastighetstaxeringen. När det gäller hyreshustaxeringen är emellertid den viktigaste värdefaktorn hyra. Eftersom denna värdefaktor är föränderlig över tiden måste man vid denna taxering ställa krav på att fastighetsägaren skall lämna en deklARATION.

Förfarandet bör utom när det gäller hyreshusenheter utformas så att det på samma sätt som sker vid en allmän fastighetstaxering beträffande småhus, nämligen att det skickas ut ett taxeringsförslag senast i mitten av oktober året före taxeringsåret. Härefter kan man tänka sig alternativa tillvägagångssätt. Det enklaste är att låta taxeringsförslaget gälla som beslut efter en viss tid om fastighetsägaren inte har några erinringar. Något nytt meddelande skulle då inte behöva skickas ut. Fråga är dock om ett sådant förfaringsätt kan anses tillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt. En annan lösning är att ge fastighetsägaren möjlighet att godkänna taxeringsförslaget som då efter godkännandet

skulle gälla som taxeringsbeslut. Om fastighetsägaren anser att uppgifterna i detta förslag inte är riktiga eller om någon förändring sker av fastigheten vid ingången av taxeringsåret (beskaffenhetstidpunkten) eller om han anser att någon annan ändring bör ske av taxeringsförslaget bör han vid båda alternativen ha möjlighet att yrka omprövning av detta inom en viss tid. Ett tredje alternativ är att det lämnade taxeringsförslaget på samma sätt som gäller vid en allmän fastighetstaxering fastställs genom ett särskilt beslut av skattemyndigheten som meddelas den 15 juni taxeringsåret.

Vid en sammanvägning av för- och nackdelar med de olika tillvägagångssätten anser utredningen att ett system där förslaget till beslut gäller som taxeringsbeslut om erinringar inte framförs har klara fördelar. En förutsättning är dock att det är möjligt att ge fastighetsägaren sådan information att förslaget blir godtagbart ur rättssäkerhetssynpunkt. I princip samma information som skickas ut inför en allmän fastighetstaxering bör bifogas det taxeringsförslag som tillställs fastighetsägaren vid den förenklade taxeringen. Det måste således klargöras mycket tydligt att förslaget omvandlas till ett beslut som gäller från taxeringsårets ingång om inga erinringar kommit in mot förslaget. Utredningen anser att det bör vara möjligt att ge sådan information att det redovisade förfarings sättet blir fullt acceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt och föreslår därför att något särskilt beslut om taxeringen inte skall skickas ut vid den förenklade fastighetstaxeringen om fastighetsägaren inte inkommit med invändningar. Fastighetsägaren skall dock ha rätt att inkomma med en deklaration om han ser att en sådan är behövlig. Detta kan t.ex. aktualiseras om det är aktuellt med justering för säregna förhållanden.

Fråga uppkommer då om det finns anledning att vid den allmänna fastighetstaxeringen på det sätt som sker för närvarande skicka meddelande till fastighetsägaren i de fall då förslag till fastighetstaxering skickats ut och fastighetsägaren inte inkommit med invändningar. En anledning till att så sker för närvarande är att det samtidigt med beslutet om allmän fastighetstaxering också skickas ut ett beslut om omräkning. Då detta inte längre behövs finns det knappast anledning att i detta hänseende ha ett annat förfarande än det som nyss föreslagits beträffande den förenklade fastighetstaxeringen.

Även om fastighetsägaren inte inkommer med några invändningar mot taxeringsförslaget och detta därigenom omvandlas till ett taxeringsbeslut har fastighetsägaren möjlighet att yrka omprövning av och överklaga beslutet. Att denna möjlighet finns måste anges tydligt i den information som skickas ut i samband med taxeringsförslaget. Det sagda kommer att innebära att det parallellt och samtidigt kan föras processer i domstolarna om dels en allmän fastighetstaxering, dels en



förenklad fastighetstaxering. Detta kan kanske innebära en del praktiska problem men sådana problem förekommer redan för närvarande inom olika områden. Det kan t.ex. i domstol samtidigt förekomma överklagande av beslut om allmän fastighetstaxering resp. omräkning. Vidare kan det samtidigt finnas flera mål i domstol som avser olika inkomsttaxeringsår eller flera frågor som rör ett och samma taxeringsår.

Vid en förenklad fastighetstaxering skall bestämmelserna om överklagande av beslut vid en allmän fastighetstaxering i 21 och 22 kap. FTL äga motsvarande tillämpning.

### **Förberedelsearbetet**

Inför varje allmän fastighetstaxering upprättas ett särskilt ortsprisregister för fastighetstaxeringen vars innehåll läggs till grund för tabellkonstruktioner och nivåläggning. Underlaget hämtas från LMV:s fastighetsprisregister. Upprättandet av ortsprisregistret samt granskning och gallring är en väsentlig del av förberedelsearbetet.

Tillkomsten av omräkningsförfarandet har lett till ett behov av en mera kontinuerligt pågående gransknings- och gallringsprocess. Detta innebär att förutsättningar för att uppdatera ortsprisregistret inför en förenklad fastighetstaxering redan finns. Det gäller även de analyser av detta arbete som måste göras.

Ett annat viktigt moment av förberedelsearbetet är utarbetande av föreskrifter och rekommendationer. När det gäller detta arbete bör det vara möjligt att använda sig av de föreskrifter m.m. som har beslutats inför den allmänna fastighetstaxeringen.

Värdeområdesindelningen är så pass noggrant genomgången inför en allmän fastighetstaxering att även denna bör kunna kvarstå oförändrad vid en förenklad taxering. Det bör dock finnas möjlighet att göra ändringar om detta visar sig vara påkallat. Provvärdering bör ske även vid den förenklade fastighetstaxeringen.

Det bör inte vara nödvändigt att ändra klassindelningsgrunderna vid en förenklad fastighetstaxering. Förenklad fastighetstaxering bör däremot omfatta både nivåförändringar liksom relativa värdeförändringar (värden i tabeller). Nivåläggning bör således ske för att fastställa nya nivåfaktorer för resp. värdeområde. Vidare bör en viss översyn av de olika tabellverken ske. Vid en förenklad fastighetstaxering är det framför allt åldersfaktorn som behöver justeras och denna faktor bör således justeras för samtliga taxeringsenheter som omfattas av den förenklade fastighetstaxeringen.

I övrigt anser utredningen att RSV genom föreskrifter bör besluta om vilka tabeller som behöver justeras vid en förenklad fastighetstaxering.

#### 19.5.4 Ändrade regler om särskild fastighetstaxering

De ovan diskuterade förslagen innebär att de flesta taxeringsenheterna taxeras vart tredje år antingen genom allmän fastighetstaxering eller med förenklad fastighetstaxering. Enligt 1 kap. 8 § FTL skall vidare särskild fastighetstaxering verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. FTL. För att ett nytt taxeringsvärde skall åsättas vid den särskilda fastighetstaxeringen krävs emellertid att någon av de särskilt angivna nytaxeringsgrunderna föreligger t.ex. ändrad beskaffenhet av byggnader och mark.

Det förekommer dock att förändringar som kan ha betydelse för den enskilda fastighetens värde och som inte faller in under förutsättningarna för särskild fastighetstaxering sker under perioden mellan en allmän fastighetstaxering och en förenklad fastighetstaxering. Det kan vara fråga om yttre faktorer som t.ex. att en kommun drabbas av miljöförstöring. Ett aktuellt exempel är situationen vid Hallandsåsen för något år sedan, där bygden påverkades på ett påtagligt sätt av miljöförstöring. Detta fick rimligen även genomslag på marknadsvärdet på fastigheterna i detta område. Ett annat exempel är att en mindre kommun eller stad drabbas hårt i samband med att ett stort företag läggs ned. Detta kan innebära att en stor utflyttning blir aktuell och detta i sin tur kan leda till kraftigt sänkta fastighetspriser.

Det kan diskuteras om ovan nämnda situationer skall kunna leda till en justering av taxeringsvärdet och om det bör finnas en utökad möjlighet till särskild fastighetstaxering som täcker upp bl.a. de beskrivna situationerna. Eftersom nyss nämnda faktorer kan påverka marknadsvärdet i minst lika hög grad som t.ex. en tillbyggnad eller en förändring av planförhållandena är det rimligt att även en fastighets taxeringsvärde kan få påverkas av en sådan faktor. En möjlighet är att alla ändringar i marknadsförhållandena som medfört en väsentlig förändring av marknadsvärdet skall kunna utgöra grund för ny taxering under löpande taxeringsperiod. Utredningen anser emellertid att det måste krävas att det är fråga om en alldeles speciell händelse av mycket stor betydelse för en fastighets värde för att en möjlighet till ny taxering genom särskild fastighetstaxering skall finnas.

När det gäller påverkan på marknadssituationen av en industrinedläggelse uppstår problem med inom vilket område fastighetsvärdena skall anses ha påverkats och vid vilken tidpunkt som en sådan påverkan skall anses ha skett. Det kan också vara svårt att avgöra till vilken del prisförändringarna hänför sig till en allmän prisnedgång och till vilken del nedgången hänför sig till industrinedläggelsen. När det gäller följer av en industrinedläggelse är det enligt utredningens mening tveksamt om tillräckliga skäl för en ny grund för särskild fastighetstaxering skall

anses föreligga. Genom införandet av en förenklad fastighetstaxering mellan perioderna för allmän fastighetstaxering kan dessutom den eventuella värdeförändringen fångas upp inom en period av några år.

När det däremot gäller påverkan på fastighetsvärdet av en negativ miljöhändelse är genomslaget av denna händelse mer direkt. Det är tveklöst på det sättet att om någon form av giftpåverkan skett i miljön kring en fastighet leder detta till ett sänkt fastighetsvärde.

Utredningen anser därför att det finns skäl att införa en ny bestämmelse i 16 kap. FTL som föreskriver att ny taxering av fastighet skall ske under löpande taxeringsperiod om det skett sådana stora förändringar i den fysiska miljön att den aktuella fastighetens värde påverkats. Det kan naturligtvis inte vara fråga om en obetydlig påverkan på fastighetens värde utan ny taxering skall bara kunna bli aktuell om fastighetens värde påverkats väsentligt. Vidare bör krävas att det beräknas vara en påverkan på en fastighets värde som inte är snabbt övergående. I enlighet med de bestämmelser som gäller beträffande övriga nytaxeringsgrunder bör ny taxering ske endast om taxeringsenhetens värde bör ändras med minst en femtedel, dock minst 25 000 kr.

En annan fråga som bör diskuteras är om ny taxering endast skall kunna ske efter framställning av taxeringsenhetens ägare. Om flera fastigheter berörs kan det övervägas om en ändring på talan av en fastighetsägare bör medföra skyldighet för skattemyndigheten att föranstalta om ändring beträffande samtliga berörda fastigheter. Vad som talar emot ett sådant förfaringssätt är dock att det kan vara svårt att dra gränsen mellan de fastigheter som skall få justerat taxeringsvärde och de fastigheter som inte har påverkats på ett sådant sätt att justering kan bli aktuell. Med hänsyn till det anförda talar flera skäl för att ny taxering endast skall kunna ske efter framställan från den enskilda fastighetsägaren.

## 20 Taxering av hyreshus som ägs av bostadsrättsföreningar

Utredningen lägger inte fram något förslag som särskilt avser taxeringen av hyreshus som ägs av bostadsrättsförening.

I utredningens direktiv hänvisas till tidigare utredningsförslag som innebär att taxeringsvärdena på hyreshus som ägs av bostadsrättsföreningar skall bestämmas utifrån marknadsvärdet på de bostadsrättslägenheter som finns i huset. Enligt direktiven bör utredningen på nytt pröva hur en på detta sätt ändrad taxering av hyreshus ägda av bostadsrättsföreningar kan genomföras och hur regler om detta skall anpassas till de förslag utredaren i övrigt lägger fram. Vi tolkar detta uttalande på så sätt att det inte är utredningens uppgift att ta ställning till om taxeringsvärdet skall bestämmas utifrån marknadsvärdet på bostadsrättslägenheterna eller enligt samma grund som för närvarande. Däremot är det vår uppgift att anpassa de redan framlagda förslagen till de förslag som vi lägger fram. Det torde framför allt innebära att en lagteknisk anpassning måste göras.

### 20.1 Bostadsrättsvärderingskommittén

Det första förslaget till ändrad taxering av hyreshus med bostadsrätter finns i Bostadsrättsvärderingskommitténs betänkande (SOU 1992:8) Fastighetstaxering m.m. – bostadsrätter m.m. Utredningen skulle enligt sina direktiv utreda hur ett system för värdering av fastigheter som ägs av bostadsrättsföreningar kan utformas som underlag för taxering. I utredningsuppdraget ingick även att behandla den löpande beskattningen av bostadsrättsföreningar. Värderingen skulle enligt direktiven ske med utgångspunkt i de enskilda bostadsrätternas värde. Reglerna skulle så långt möjligt hålla sig inom vad som hittills ansetts som grundläggande för fastighetstaxeringen.

Utredningen angav bl.a. följande som utgångspunkt för sina resonemang.

Ur rättslig synpunkt består bostadsrätten dels av en tidsobegränsad nyttjanderätt till bostadsrättslägenheten, dels av en andelsrätt i bostadsrättsföreningen. Bostadsrätten kan överlåtas eller på annat sätt övergå till en ny innehavare.

Den fysiska enhet som utgörs av bostadsrättslägenheten ägs av bostadsrättsföreningen och kan som sådan inte överlåtas. Bostadsrättslägenheten saknar i sig alltså ett marknadsvärde. För att åstadkomma likformighet med förhållandena för taxering av småhus är det enligt vår mening emellertid själva bostadsrättslägenheten – och inte bostadsrätten – som är av intresse för en värdering. Lägenheten måste alltså åsättas ett fiktivt värde. Bostadsrättslägenheternas sammanlagda värden får anses utgöra det värde som skall vara det taxeringsgrundande marknadsvärdet på bostadsrättsfastigheter.

Utredningen diskuterade olika alternativ för att bestämma bostadsrätternas marknadsvärde. Det förslag som man slutligen stannade för innebär i korthet följande. Bostadsrättsfastigheter skall värderas med utgångspunkt i de köpeskillingar som erläggs för de enskilda bostadsrätterna. Förslaget ansluter sig till eljest tillämpade principer och regler för fastighetstaxering. Således skall på sedvanligt sätt uppgifter insamlas inför fastighetstaxeringen rörande representativa överlåtelsepriser m.m. De köpeskillingar som erlagts för bostadsrätter måste dock justeras så att de nya taxeringsvärdena enbart kommer att avse fastigheterna. Detta innebär att köpeskillingarna måste räknas ned med värdet av sådana tillgångar som föreningen kan ha utöver fastigheten. På motsvarande sätt får en justering uppåt ske med hänsyn till föreningens skulder. Föreningarna och inte de enskilda medlemmarna skall lämna de uppgifter som behövs för fastighetstaxeringen.

Värderingen skall ske med utgångspunkt i fastigheternas geografiska läge, ålder och bostadsrättslägenheternas storlek. Utredningen föreslår att följande tillägg skall göras till 5 kap. 5 § AFL.

Med marknadsvärde för bostadsrättslägenhet i flerlägenhetshus avses det pris som bostadsrätten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden ökat med det nominella värdet av säljarens andel av föreningens skulder eller om föreningen har tillgångar utöver skulder minskat med säljarens andel av dessa tillgångar.

Remissopinionen var splittrad. De remissinstanser som var positiva till utredningens förslag ansåg att den föreslagna värderingsmetoden skapade lämplig likhet i beskattningshänseende mellan bostadsrätt och egendom. Kritik riktades dock mot att metoden var krånglig. Det ansågs

också att det var fel att taxera identiska fastigheter på olika sätt av den anledningen att upplåtelseformerna skiljer sig åt.

## 20.2 Fastighetsbeskattningsutredningen

Härefter fick Fastighetsbeskattningsutredningen i uppdrag att på nytt se över frågan. Enligt direktiven skulle utredningen föreslå lämpliga åtgärder för att neutralisera den olikformighet som föreligger mellan bostadsrätt i småhus jämfört med bostadsrätt i hyreshus.

I Fastighetsbeskattningsutredningens delbetänkande (SOU 1993:57) Beskattning av fastigheter, del 1 – Schablonintäkt eller fastighetsskatt? redovisades en modell som byggde på att taxeringsvärdena skulle baseras på överlåtelsepriserna för bostadsrätter och fånga upp den värdeskillnad som fanns mellan upplåtelseformerna hyresrätt och bostadsrätt. Många remissinstanser riktade kritik mot förslaget och ansåg bl.a. att värderingsmetoderna behövde analyseras vidare och att det kunde uppstå svårigheter att få ett tillförlitligt underlag på grund av för få överlåtelser.

Fastighetsbeskattningsutredningen tog inte i delbetänkandet ställning till hur föreningens nettoskuld skulle påverka taxeringen av hyreshus upplåtna med bostadsrätt. Denna fråga togs däremot upp i utredningens slutbetänkande (SOU 1994:57) Beskattning av fastigheter m.m., Del 2 – Principiell utgångspunkt för beskattning av fastigheter m.m. Utredningen ansåg att det principiellt riktiga taxeringsvärdet för bostadsrättslägenheter kan sägas bestå av bostadsrättens pris plus föreningens skulder minus andra tillgångar. Emellertid ansåg utredningen att det förelåg betydande svårigheter att kunna bestämma dessa värden. Svårigheterna bestod enligt utredningen framför allt i att man inte rimligen kunde veta i vilken utsträckning som nettoskulden beaktas vid överlåtelser. Utredningen ansåg att hänsyn i och för sig måste tas till föreningens ekonomiska situation när marknadsvärdet bestämdes men föreslog en annan modell än att enbart ta hänsyn till nettoskuldens storlek.

Utredningens förslag gick ut på att marknadsvärdet för bostäder i hyreshus upplåtna med bostadsrätt skulle motsvara det värde som en motsvarande enhet upplåten med hyresrätt har, korregerat med hänsyn till de skillnader som föreligger i boendekostnad. Boendekostnaden för en bostadsrätt utgör den fiktiva hyran. Genom den fiktiva hyran beaktas boendekostnaden för bostadsrätten genom att avgiften till föreningen och kapitalkostnaden för det genomsnittliga överlåtelsepriset för bostadsrätten läggs samman. Den fiktiva hyran beaktar därmed indirekt nettoskulden då avgiften till föreningen till stor del är föreningens

kapitalkostnad. Utredningen föreslog ett tillägg till 5 kap. 5 § AFL av följande lydelse.

Marknadsvärdet för hyreshusenhet med bostäder upplåtna med bostadsrätt skall motsvara det värde som motsvarande enhet upplåten med hyresrätt skall ha, korrigerat med de skillnader som föreligger i boendekostnad. Boendekostnaden utgörs därvid av en fiktiv hyra beräknad enligt 9 kap. 3 §. Värdet får därvid vid beräkningen inte sättas lägre än överlåtelsepriserna för bostadsrätterna.

Utredningen konstaterade att den föreslagna ordningen i huvuddrag kunde grundas på nuvarande förfarande vid fastighetstaxering av hyreshus. Riktvärdena skulle således baseras på insamlat ortsprismaterial bestående av försäljningar av bostadsrätter. I samband med förberedelsearbetet skulle sådana köp som inte är representativa gallras bort.

Bostäder upplåtna med hyresrätt skall vidare enligt förslaget utgöra särskilda värderingsenheter. Samma värdefaktorer som för hyreshus i allmänhet skall bestämmas, nämligen lägenhetstyp, hyra och ålder. Vissa skillnader föreslås dock. Sålunda föreslås att lägenhetstyp skall bestämmas inte bara med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad för bostäder eller lokaler utan i fråga om bostäder dessutom med hänsyn till upplåtelseform. Även definitionen av hyran blir en annan. För bostäder upplåtna med bostadsrätt avses enligt förslaget en fiktiv hyra som grundar sig på årsavgiften och räntekostnaden på genomsnittliga överlåtelsepriser för bostadsrätter, dock lägst bruksvärdehyra. Räntekostnaden vid beräkningen av den fiktiva hyran skall utgå från den genomsnittliga in- och utlåningsräntan under värdeåret.

Utredningen föreslår ingen förändring när det gäller att bestämma taxeringsvärdet för småhus upplåtna med bostadsrätt. Utredningen hänvisar till värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden och konstaterar att de flesta fastigheter med småhus upplåtna med bostadsrätt taxeras enligt klass 3 och att taxeringsvärdena därför i vart fall inte blir för höga.

Utredningen sammanfattar sitt förslag på följande sätt:

Baserat på uppgifter från bostadsrättsföreningar om avgifter och överlåtelsepriser erhålls en bild av hur taxeringsvärden baserade på den fiktiva hyran, uttryckt i kr/m<sup>2</sup>, varierar mellan bostadsrättsfastigheters värdeår och läge, dvs. de två värdefaktorer som är avgörande för skillnader mellan fastigheters taxeringsvärden. Detta underlag läggs till grund för RSV:s bestämmningar av de tabeller och den indelning i värdeområden som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

För varje värdeområde anges ett riktvärde, uttryckt i kr/m<sup>2</sup>, för bostadsrättslägenheter. Taxeringsvärdet för en enskild bostadsrättsförenings fastighet bestäms med utgångspunkt från detta riktvärde, varvid skillnader i värdeår i förhållande till riktvärdet beaktas. Fastighetens totala taxeringsvärde bestäms därefter av ytan av bostadsrättslägenheternas multiplicerat med taxeringsvärdet i kr/m<sup>2</sup> plus det på vedertaget sätt beräknade taxeringsvärdet dels för lokaler, dels för bostäder som upplåts med hyresrätt.

### 20.3 Övriga utredningar

Även Bostadspolitiska utredningen berörde frågan i sitt slutbetänkande (SOU 1996:156) Bostadspolitik 2000 – från produktions- till boendepolitik. Utredningen föreslog att reglerna för beskattning och taxering av fastigheter ägda av bostadsrättsföreningar skulle ses över i enlighet med förslagen från Fastighetsbeskattningsutredningen och Bostadsrättsvärderingskommittén. Utredningen tog inte ställning för något av förslagen.

För att de nämnda utredningarnas förslag skall kunna genomföras torde krävas någon form av bostadsrättsregister. Därför finns det anledning att nämna Bostadsrättsutredningens delbetänkande (SOU 1998:80) Bostadsrättsregister. Utredningen föreslår att ett offentligt bostadsrättsregister skall införas i syfte att tillhandahålla uppgifter för omsättnings-, kredit- och förvaltningsändamål. Registret skall också kunna användas vid exekutiva förfaranden och för historiska, vetenskapliga eller statistiska ändamål. Bostadsrättsregistret skall få innehålla uppgifter som avser identifiering av bostadsrättsföreningen och bostadsrätten, bostadsrättshavaren och dennes förvärv, bostadsrättsinteckningar och inteckningshavare samt åtgärder vilka påverkar möjligheterna att förfoga över en bostadsrätt.

### 20.4 Synpunkter

Frågan om hur hus som ägs av bostadsrättsföreningar skall taxeras har således varit föremål för utredning i olika sammanhang. Frågan har också varit ett hett debattämne i media under senare år och de föreliggande förslagen har mött stark kritik från framför allt företrädare för bostadsrättsföreningar. Som nämndes inledningsvis är det inte denna utrednings uppgift att ta ställning för eller emot ett sådant system utan endast hur systemet tekniskt skall kunna genomföras och anpassas till utredningens förslag. Det är ganska självklart att utredningens uppgift är begränsad på detta sätt eftersom ett genomförande förutsätter ställnings-



taganden inom olika skatteområden som inte ingår i utredningens uppgifter. Nämnas kan att frågan också ingår i den nu sittande Fastighetsbeskattningskommitténs uppgifter.

Inledningsvis kan konstateras att de föreliggande förslagen även tekniskt i viss mån skiljer sig från nuvarande regler inom fastighetstaxeringen. Således innebär förslagen att taxeringsvärdet skall bestämmas för ett visst objekt med ledning av hur prisbildningen är för delar av objektet i fråga, nämligen för de olika bostadsrätterna. Normalt brukar ju taxeringsvärdet bestämmas efter marknadsvärdet för det objekt som skall taxeras. Vidare innebär förslagen att hänsyn skall tas till upplåtelseform, vilket för närvarande inte tas hänsyn till när det gäller hyreshus. Det kan således konstateras att förslagen inte överensstämmer med grundläggande principer för den nuvarande fastighetstaxeringen och inte heller med denna utrednings direktiv när det gäller uttalandet att basvärdet skall utgöra 75 procent av *fastighetens* marknadsvärde.

Såväl Bostadsrättsföreningskommittén som Fastighetsbeskattningsutredningen har utarbetat lagförslag beträffande de föreslagna förändringarna vad gäller taxering av bostadsrätter. Lagförslagen gäller framför allt 9 kap. FTL, dvs. det kapitel som handlar om riktvärde för hyreshus, men ändringar föreslås även i andra kapitel t.ex. i 5 kap. Den anpassning som skulle kunna bli aktuell för utredningens del är att inarbeta de tidigare utredningarnas förslag till lagtext i våra egna lagförslag i den mån detta bedöms erforderligt. Utredningen föreslår emellertid inga ändringar i hyreshuskapitlet. De ändringar som vi föreslår i 5 kap. är inte av den karaktären att de påverkar möjligheten att införa en särskild regel beträffande marknadsvärdet för hyreshusenhet, om något av de tidigare utredningarnas förslag skulle genomföras. Slutsatsen blir således att utredningen inte behöver lägga fram något förslag som innebär en anpassning till de tidigare utredningarnas förslag avseende taxeringen av hyreshus som ägs av bostadsrättsföreningar.

## 21 Ekonomiska konsekvenser för den offentliga sektorn

### 21.1 Inledning

När utredningen tillträdde sitt uppdrag gällde vissa generella direktiv som varje utredning skulle beakta. Dessa omnämns i utredningens direktiv. Den 1 januari 1999 trädde emellertid en ny kommittéförordning (1998:1474) i kraft, genom vilken de generella direktiven upphävdes. Enligt 14 § kommittéförordningen skall ekonomiska konsekvenser av förslagen i ett betänkande redovisas och finansieringsförslag skall anges. Innebär några förslag ökade kostnader eller minskade inkomster skall utredningen föreslå en finansiering.

Utredningens arbete har lett fram till vissa förslag som innebär ökade kostnader för taxeringsarbetet. När det gäller själva taxeringsarbetet kan några direkta besparingar inte pekas ut.

En särskild fråga är om utfallet när det gäller skatteintäkter skall vägas in i bedömningen av de ekonomiska konsekvenserna. Eftersom utredningens uppgift är att utvärdera regelsystemet för fastighetstaxering kan detta ifrågasättas. Enligt direktiven skall emellertid de förslag som utredningen lägger fram vara kostnadsmässigt neutrala för den offentliga sektorn och detta leder till att även skatteeffekter måste beaktas.

Nedan redovisas de finansiella konsekvenserna för det allmänna av utredningens förslag. Kostnader för ökad administration och skatteeffekter redovisas separat.

### 21.2 Konsekvenser till följd av förändrad administration

Utredningen föreslår i kap. 10 att färre byggnader skall indelas som specialenheter. De administrativa kostnaderna kan förväntas öka härigenom, om än marginellt, eftersom förslaget leder till att fler

fastigheter, nämligen de som inte längre skall klassificeras som specialenheter, skall åsättas ett taxeringsvärde.

I kap. 11 behandlas småhustaxeringen. När det gäller standardbedömningen lägger utredningen ett alternativt förslag beträffande klassindelning av kök. Utredningen föreslår vidare att värdeinverkan av ålder skall bestämmas med utgångspunkt från enbart nybyggnadsåret. Vad gäller standardbedömningen föreslår utredningen att de olika faktorer som skall beaktas vid klassindelning av kök bör bli föremål för översyn. En sådan översyn kan komma att innebära att det blir nödvändigt med en förändring av de frågor angående kökets standard som klassificeringen av kök bygger på. Detta i sin tur för med sig att taxeringsförslag inte kan skickas ut till fastighetsägarna utan att ett regelrätt deklarationsförfarande måste ske. Förslaget kommer vidare att innebära att det krävs en förtida uppgiftsinsamling i syfte att inhämta uppgifter om standard. Ett sådant förfarande innebär administrativa kostnadsökningar

Utredningen föreslår en ändrad definition av strand och strandnära fastigheter. Utredningen lägger dessutom ett förslag som innebär att den värdepåverkan som havs- eller sjöutsikt innebär fångas upp. Omklassificeringen innebär ökade administrativa kostnader. Kostnadsökningen kommer att bestå i att ett deklarationsförfarande i stor utsträckning måste ske i stället för att taxeringsförslag skickas ut.

I kap. 14 diskuterar utredningen olika sätt att lösa de problem som finns när det gäller taxering av grupphusområden som ägs av bostadsrättsföreningar m.m. Utredningen förordar att värdefaktorn fastighetsrättsliga förhållanden för taxeringsenheter med karaktär av grupphusområden endast skall indelas i två klasser, nämligen en klass för småhus på självständiga fastigheter och en klass för övriga småhus. Förslaget kommer att innebära en viss förenkling administrativt och därmed leda till en minskning av dessa kostnader.

Sammantaget beräknas den ökade utgiften för förtida uppgiftsinsamling, beredning, registrering och granskning uppgå till 50 miljoner kr eller till 100 årsarbetskrafter. Denna utgift är en engångsutgift.<sup>1</sup>

Utredningen föreslår i kap. 17 att värdeområdesindelningen skall bli föremål för ett utställningsförfarande med syfte att tillgängligheten beträffande denna indelning och riktvärdeangivelserna skall vara god för den enskilde fastighetsägaren.

<sup>1</sup> Den ökade kostnaden för beredning och registrering av deklARATIONER vid AFT 02 skulle kunna reduceras om fastighetsägarna hade möjlighet att lämna deklARATIONER via internet. För preliminär självdeklARATION och skattedeklARATION samt självdeklARATION finns redan lagstöd för att lämna uppgifterna i form av ett elektroniskt dokument, jfr 10 kap. 26 § skattebetalningslagen (1997:483) och 2 kap. 2 § lagen (1990:325) om självdeklARATION och kontrolluppgifter.

Utställningsförfarandet kommer att leda till ökade personalkostnader för särskilt öppethållande på skattekontoren. Kostnaderna för utställningsförfarandet och den ökade ambitionsnivån vid indelningen i värdeområden har beräknats till 20 miljoner kr per år.

### 21.2.1 Särskilt om konsekvenserna av förslaget om tätare taxeringar

Utredningen föreslår i kap. 19 att omräkningsförfarandet slopas och att det i stället skall ske tätare fastighetstaxeringar. Förslagen i detta kapitel innebär att det varje år kommer att ske ett taxeringsarbete för någon av de olika taxeringsenheterna, antingen en allmän fastighetstaxering eller en förenklad fastighetstaxering.

För att beräkna kostnaderna av förslagen när det gäller tätare taxeringar och slopad omräkning måste till en början kostnaderna för en allmän fastighetstaxering utredas. Kostnaderna för AFT 96 uppgick till följande belopp:

*Kostnader för förberedelsearbetet (tkr i 1994/95 års kostnadsnivå)*

LMV	41 000 (fr.o.m. 1996 ersattes LMV:s regionala arbete med extern konsultmedverkan)
RSV	3 600
Blanketter	4 600
Information	1 500
SKM	9 500
Porto	18 000
<b>Summa:</b>	<b>88 200</b>

*Kostnader för beredning och granskning på SKM vid AFT 96 (tkr i 1994/95 års kostnadsnivå)*

Grundhantering	65 000 kr
Kontroll	48 000 kr
<b>Summa:</b>	<b>113 000 kr</b>

*Kostnader för IT-stöd, drift och utveckling inom skatteförvaltningen inför AFT 96 (tkr i 1994/95 års kostnadsnivå)*

Underhåll	23 000 kr
Utveckling/kon- vertering	4 500 kr
Drift/teknik	31 000 kr
<b>Summa:</b>	<b>58 000 kr</b>

Total kostnad för genomförandet av AFT 96 uppgick till 259,2 miljoner kr.

Den totala kostnaden för omräkningen uppgår till 20 miljoner kr per år. Utredningens förslag att det skall ske antingen en allmän fastighetstaxering eller en förenklad fastighetstaxering vart tredje år samt att den årliga omräkningen skall slopas innebär att kostnaderna för fem och en halv mellankommande omräkningar kommer att sparas in om man utgår från en sexårsperiod. Slopandet av omräkningen innebär således en inbesparing på 5,5 x 20 miljoner kr, dvs. 110 miljoner kr över en sexårsperiod. Kostnaderna för förenklad fastighetstaxering tillkommer dock under sexårsperioden.

Kostnaderna för det förenklade förfarandet kan uppskattas till ett betydligt lägre belopp än kostnaderna för en AFT. När det gäller kostnaderna för förberedelsearbetet som för AFT 96 uppgick till 88,2 miljoner kr kommer dessa kostnader vid en förenklad fastighetstaxering att uppgå till ett avsevärt lägre belopp. Detta är en följd av att värdeområdesindelningen i princip inte skall göras om vid det förenklade förfarandet. Även kostnaderna för beredning och granskning på skattemyndigheten vid en förenklad fastighetstaxering kan uppskattas att uppgå till ett avsevärt lägre belopp än de 113 miljoner kr som kostnaderna uppgick till vid AFT 96.

Sammantaget uppskattas förslaget om förenklade fastighetstaxeringar för småhus-, lantbruk- och hyreshusenheter leda till en merkostnad på 33 miljoner kronor per år.<sup>2</sup> Till detta kommer kostnaden för utställningsförfarandet på 20 miljoner kronor per år. Den slojade omräkningen leder till en årlig besparing på 18 miljoner kronor ( $110/6=18$ ). Till detta kommer den ovan nämnda engångsutgiften på 50 miljoner kronor. Kostnaden för denna engångsutgift beräknas som statslåneräntan multiplicerad med engångsutgiften. Om det antas att

<sup>2</sup> Den totala merkostnaden antas uppgå till 196 miljoner kronor över en sexårs-period, dvs. perioden mellan två förenklade allmänna fastighetstaxeringar. Utslaget per år blir merkostnaden 33 miljoner kronor per år ( $196/6=33$ ).

statslåneräntan uppgår till 6 procent är den årliga kostnaden för denna engångsutgift 3 miljoner kronor ( $0,06 \cdot 50 = 0,03$ ).

Den sammanlagda administrativa merkostnaden beräknas således uppgå till ca 38 miljoner kronor per år ( $33 + 20 + 3 - 18 = 38$ ).

## 21.3 Skatteeffekter

### 21.3.1 Allmänt

Utredningens uppdrag är att undersöka om nuvarande regler leder fram till att taxeringsvärdena återspeglar marknadsvärdena samt föreslå de åtgärder som anses nödvändiga. Utredningen har vid genomförandet av sitt uppdrag testat om taxeringsmodellen i genomsnitt träffar rätt genom att undersöka om basvärdena i genomsnitt utgör 75 procent av köpeskillingarna i ett visst område. Förslag som har till syfte att förbättra taxeringsvärdenas precision innebär i princip att vissa fastigheter kommer att få ett sänkt taxeringsvärde vilket leder till lägre skatteintäkter medan andra förslag leder till ett förhöjt taxeringsvärde och därmed högre skatteintäkter. Bortsett från konsekvenser av slopat omräkningsförfarande, ökad möjlighet att medge justering för säregna förhållanden och förslagen när det gäller indelning i specialenheter skulle, med resonemanget ovan, i princip inga skatteeffekter uppstå till följd av utredningens förslag. Det torde dock vara svårt även framgent att uppnå en sådan exakt precision och utredningen finner därför skäl att föra ett resonemang om de skatteeffekter som kan uppstå.

Som redan nämnts föreslår utredningen att färre byggnader skall indelas som specialenheter och eftersom indelningen i specialenheter har en direkt koppling till skatteuttaget kommer förslagen i detta kapitel att innebära ökade skatteintäkter.

När det gäller förslagen beträffande standardbedömningen och åldersinverkan vid småhustaxeringen kan förslagen i vissa fall leda till ett sänkt taxeringsvärde och i vissa fall ett förhöjt taxeringsvärde. Skatteeffekterna av dessa förslag torde därför inte vara betydande.

Utredningen föreslår en ändrad definition av strand och strandnära fastigheter och utredningen lägger vidare ett förslag som innebär att den värdepåverkan som havs- eller sjöutsikt innebär fångas upp. Förslagen när det gäller vilka fastigheter som utgör strandfastigheter kan möjligen innebära att fler fastigheter klassificeras som strandfastigheter, vilket leder till ökade skatteintäkter. Detsamma gäller förslaget om att havs- och sjöutsikt skall beaktas.

De skattemässiga effekterna av förslagen i kap. 14 beträffande taxeringen av gruphusområden som ägs av bostadsrättsföreningar m.m.

kommer att innebära vissa förändringar när det gäller skatteuttaget som dock är svåra att beräkna.

I kap. 16 föreslår utredningen att beloppsgränsen för justering av riktvärdet sätts ned till 25 000 kr för samtliga taxeringsenheter. Förslaget kommer att innebära att fler fastigheter kan medges justering för säregna förhållanden, vilket i sin tur leder till minskade skatteintäkter.

### 21.3.2 Särskilt om finansiella konsekvenser för det allmänna av slopad omräkning

När det gäller slopandet av omräkningsförfarandet kommer detta att leda till en minskning av skatteintäkterna under de år ingen förenklad fastighetstaxering sker – detta under förutsättning att fastigheterna stiger i värde. Enligt utredningens förslag skall omräkningsförfarandet ersättas med förenklade fastighetstaxeringar. För småhusenheter och tomtmark sker en allmän fastighetstaxering år 2002. Utredningens förslag innebär att taxeringsvärdena för småhusenheter därefter ligger fast till den första förenklade fastighetstaxeringen för nämnda taxeringsenheter år 2005. Därefter kommer taxeringsvärdena för småhusenheter ligga fast till den allmänna fastighetstaxeringen år 2008, osv.

För hyreshusenheterna innebär utredningens förslag att en förenklad fastighetstaxering kommer att ske år 2003. Därefter kommer taxeringsvärdena att ligga fast till den allmänna fastighetstaxeringen år 2006, osv. Omräkningsförfarandet förutsätts dock slopas fr.o.m. år 2002.

För småhus och tomtmark på lantbruk är nästa allmänna fastighetstaxering år 2004. Utredningens förslag innebär att en förenklad fastighetstaxering kommer att ske först år 2007. Omräkningsförfarandet förutsätts dock slopas fr.o.m. år 2002.

Eftersom riksdagen inte har fattat något beslut om att frysa taxeringsvärdena för hyreshusenheter år 2001 och 2002 måste utredningen utgå från att taxeringsvärdena för år 2001 och 2002 speglar prisutvecklingen t.o.m. den 30 juni år 2000 respektive t.o.m. den 30 juni år 2001. För småhusenheter och tomtmark antas resultatet av den allmänna fastighetstaxeringen år 2002 slå igenom fullt ut på skatteunderlaget år 2002.

I förhållande till gällande lagstiftning ger förslaget upphov till en varaktig budgetsaldoförsvagning då förskjutningen av skatteunderlaget får återverkningar på framför allt fastighetsskatte- och förmögenhetskatteintäkterna. Förslaget kan också påverka intäkterna från arvs- och gåvoskatten men dessa effekter bedöms vara ringa.

För att beräkna de ekonomiska konsekvenserna av utredningens förslag krävs till att börja med ett antagande om de olika taxeringsenheternas prisutveckling. Om taxeringsenheternas prisutveckling för riket i genomsnitt årligen följer den allmänna prisutvecklingen fr.o.m. år 2002 och framåt och inflationen antas följa riksbankens inflationsmål på 2 procent kommer fastighetsskatte- och förmögenhetsskatteunderlaget med utredningens förslag att bli mindre än vid gällande regler åren mellan de allmänna eller förenklade fastighetstaxeringarna för all framtid. Det bör dock påpekas att ovan angivna förutsättningar enbart är antaganden och att såväl prisutvecklingen som inflationen kan bli en annan än vad som ovan angivits.<sup>3</sup>

#### *Effekter på fastighetsskatten*

Finansdepartementets skatteprognosenhet har uppskattat det totala skatteunderlaget för småhus och tomtmark (inkl. småhus och tomtmark på lantbruk) år 2002 till 1 142 miljarder kronor och för hyreshusenheter exkl. lokaler till 540 miljarder kronor. Skatteunderlaget för hyreshuslokalerna beräknas uppgå till 365 miljarder kronor.

Tabell 21:1 illustrerar effekterna av utredningens förslag. Den visar fastighetsskattebasernas uppskattade utveckling fr.o.m. år 2002 och sju år framåt samt de årliga bruttoskattebortfallen som utredningens förslag ger upphov till åren mellan de allmänna eller förenklade fastighetstaxeringarna.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Empiriska studier ger dock stöd för antagandet att fastighetspriserna i genomsnitt följer inflationen på lång sikt.

<sup>4</sup> Vid beräkningen av skatteunderlagen för år 2002 har hänsyn tagits till den skatterabatt nya fastigheter erhåller. För åren därefter ignoreras av förenklings skull denna effekt. Vad avser småhus och tomtmark bortses från att fastighetstaxeringen av småhus och tomtmark på lantbruk inte sker samtidigt som för övriga småhus och övrig tomtmark. Dessa förenklingar torde leda till ett i sammanhanget obetydligt fel. För bostadshyreshusen har – i frånvaro av andra beslut – antagits att fastighetsskattesatsen återställs till 1,5 procent av taxeringsvärdet.



**Tabell 21:1 Skattebaser och periodiserat bruttoskattebortfall för småhus (inkl. tomtmark) och hyreshus (exkl. lokaler), mdkr**

<b>Skattebas med gällande regler</b>								
År	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Småhus	1142	1165	1188	1212	1236	1261	1286	1312
Hyreshus	540	551	562	573	585	596	608	620
Totalt	1682	1716	1750	1785	1821	1857	1894	1932
<b>Skattebas med utredningens förslag</b>								
År	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Småhus	1142	1142	1142	1212	1212	1212	1286	1286
Hyreshus	540	551	551	551	585	585	585	620
Totalt	1682	1693	1693	1763	1796	1796	1871	1906
<b>Periodiserat bruttoskattebortfall med utredningens förslag</b>								
År	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Småhus	0	0,34	0,69	0	0,36	0,73	0	0,39
Hyreshus	0	0	0,17	0,33	0	0,18	0,35	0
Totalt	0	0,34	0,86	0,33	0,36	0,91	0,35	0,39

Den offentligfinansiella effekten av den temporära förskjutningen av skatteuttaget beräknas på följande sätt: Om det antas att de temporära budgetsaldoförsvagningarna resulterar i offentlig upplåning uppstår en varaktig budgeteffekt trots att budgetsaldoförändringen i sig är temporär. Den varaktiga budgeteffekten erhålls i detta fall genom att summan av de nuvärdesberäknade årliga saldoförändringarna multipliceras med statslåneräntan.

Med denna metod uppskattas den varaktiga budgeteffekten av utredningens förslag om slopad omräkning till 0,70 miljarder kronor. En detaljerad redovisning av beräkningarna ges i bilaga 3.

#### *Effekter på förmögenhetsskatten*

Taxeringsvärdena påverkar också förmögenhetsskatteunderlaget. Om man bortser från att ökningarna av taxeringsvärdena kan innebära att fler personer kommer att få betala förmögenhetsskatt, allt annat lika, kan den varaktiga nettoeffekten beräknas på i princip samma sätt som för fastighetsskatten. Den del av förmögenhetsskatteunderlaget som härrör från fastigheter uppskattas grovt till 200 miljarder kronor. Givet dessa förutsättningar beräknas den varaktiga effekten av utredningens förslag om slopad omräkning uppgå till 0,09 miljarder kronor.

## 21.4 Utredningens bedömning av de finansiella konsekvenserna

Utredningens uppgift är att undersöka om de nuvarande reglerna på ett tillfredsställande sätt leder fram till att taxeringsvärdena för enskilda fastigheter återspeglar marknadsvärdena och föreslå de ändringar som bedöms nödvändiga. Det torde vara ofrånkomligt att de åtgärder som utredningen föreslår för att nå detta mål leder till ökade administrativa kostnader, även om de föreslagna förbättringarna bör minska antalet överklaganden och därmed medföra en viss minskning av kostnaderna. Sammantaget kommer dock utredningens förslag att innebära ökade administrativa kostnader med ett beräknat belopp om ca 0,04 miljarder kronor.

Vidare leder förslaget att slopa omräkningsförfarandet till ett skattebortfall under förutsättning att fastighetspriserna fortsätter att stiga, eftersom den nuvarande omräkningen sker varje år och utredningens förslag innebär att en taxering skall ske vart tredje år. Det bör dock påpekas att utredningen har anfört att målsättningen bör vara årliga taxeringar, vilket innebär att det endast är under en övergångsperiod som det blir fråga om skattebortfall.

Det kan vidare ifrågasättas om utredningen skall ta hänsyn till de indirekta effekter på skatteuttaget som förslag beträffande taxeringsvärdena som underlag för olika skatter kan medföra. Enligt den bestämmelse i kommittéförordningen som gäller för alla utredningar skall dock de förslag som läggs fram vara kostnadsmässigt neutrala för den offentliga sektorn, vilket torde innebära att även skatteeffekter måste beaktas. När det gäller förslaget att slopa omräkningsförfarandet finns det dock anledning att påpeka att detta egentligen redan satts ur spel genom de politiska beslut att frysa omräkningstalen som fattats vid olika tillfällen och lett till betydande skattebortfall.

Sammanlagt med de administrativa merkostnaderna på 0,04 miljarder kronor per år beräknades den totala varaktiga budgeteffekten uppgå till 0,83 miljarder kronor ( $0,04+0,70+0,09=0,83$ ) per år.

Det finns naturligtvis olika sätt att finansiera det skattebortfall som kan uppkomma. Det är dock naturligt att det i första hand finansieras inom fastighetssektorn. Ett sätt att finansiera budgetförsvagningen är att besluta om att basvärdet skall motsvara ett något högre procenttal än 75 procent av marknadsvärdet. För att finansiera budgetförsvagningen på 0,83 miljarder kronor skulle taxeringsvärdet i sådant fall behöva höjas från 75 procent till 77 procent av marknadsvärdet [ $0,75*(1,54/1,5)=0,77$ ]. Detta förslag kan dock anses strida mot

direktiven som förutsätter att basvärdena skall motsvara 75 procent av marknadsvärdena.

Ett annat sätt att finansiera denna budgetförsvagning är att höja fastighetsskattesatsen. Då i princip hela budgetförsvagningen härrör från slopandet av omräkningsförfarandet kan det vara naturligt att låta de taxeringsenheter som tjänar på slopandet av omräkningsförfarandet stå för finansieringen. Fastighetsskattesatsen för småhus och tomtmark, småhus och tomtmark på lantbruksenheter och på hyreshusenheter skulle i detta fall behöva höjas med 0,04 procentenheter ( $0,83/2047=0,0004$ , där siffran 2047 miljarder kronor avser det totala uppskattade skatteunderlaget för alla dessa taxeringsenheter år 2002). Efter denna höjning skulle således fastighetsskattesatsen för småhus och tomtmark, småhus och tomtmark på lantbruksenheter samt för bostadshyreshus uppgå till 1,54 procent och för hyreshuslokaler till 1,04 procent. Utredningen föreslår att budgetbortfallet finansieras med en höjning av fastighetsskattesatsen på det sätt som nyss har redovisats.

## 22 Författningskommentar

### 22.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Utredningen vill inledningsvis påpeka att det enligt utredningens mening finns behov av att göra en total översyn och modernisering av FTL och hela det regelverk som i dag styr fastighetstaxeringen. Detta gäller inte minst frågan om uppdelningen i lag, förordning, föreskrifter och rekommendationer från RSV är utformad på ett lämpligt sätt. Framför allt är det enligt utredningens mening olyckligt att det först i FTF finns en fullständig beskrivning av hur riktvärdet för olika värderingsenheter skall beräknas. Bl.a. framgår det endast av olika bestämmelser i FTF beträffande vilka värderingsenheter som en särskild nivåfaktor skall bestämmas. När det gäller frågan om att överföra vissa bestämmelser från FTF till FTL ansluter sig utredningen i huvudsak till de förslag som Utredningen om förenklad fastighetstaxering lagt fram i sitt betänkande (SOU 1995:148) Rationaliserad fastighetstaxering, m.m.

Utredningen har vidare observerat att begreppet riktvärde används i olika betydelser på skilda ställen i FTL och FTF. Begreppet används således dels som en beteckning på en värderingsenhet före justering för säregna förhållanden, dels i en mera ursprunglig betydelse, nämligen som en beteckning på normalvärden eller normalförhållanden i ett värdeområde. Numera används oftast riktvärdeangivelser i stället för riktvärden i den ursprungliga betydelsen. Som exempel kan nämnas 8 kap. 2 § FTL där begreppet riktvärde används men där det hade varit riktigare att använda riktvärdeangivelser. Ett annat exempel är 7 kap. 2 § där det är tveksamt om man avser riktvärdet för värderingsenheten eller riktvärdeangivelserna för värdeområdet. Lagstiftningen har således inte anpassats till den förändring av begreppet riktvärde som har skett. Det är enligt utredningens mening något oegentligt att använda begreppet riktvärde som en beteckning på värdet av en enskild värderingsenhet. Å andra sidan kan det ses som en markering av att det med ledning av

riktvärdeangivelserna framräknade riktvärdet inte är det slutliga taxeringsvärdet utan ett värde som kan justeras om taxeringsenheten avviker från vad som gäller i värdeområdet.

Utredningens huvuduppgift är emellertid att undersöka om de nuvarande reglerna för fastighetstaxering leder fram till ett resultat som på ett tillfredsställande sätt återspeglar marknadsvärdena. Tiden har inte heller medgett att utredningen gör den fullständiga författningsöversyn som är behövlig. Utredningen har därför stannat för att utarbeta författningsändringar endast på sådana områden där utredningen föreslår materiella förändringar och endast om förslagen kräver ändringar i FTL.

## **Avd. 1. Bestämmelser om taxering av fastighet**

### **1 kap. Inledande bestämmelser**

#### **1 §**

Ändringarna i denna paragraf har framför allt att göra med utredningens förslag att omräkningsförfarandet skall avskaffas och att en förenklad fastighetstaxering skall äga rum mellan de allmänna fastighetstaxeringarna. Det nuvarande tredje stycket, som handlar om omräkningsförfarandet, utgår därför och i första stycket har begreppet förenklad fastighetstaxering förts in.

Ändringarna i andra stycket har att göra med att fastigheternas skattepliktsförhållanden inte längre skall anges i FTL. I stället skall, som närmare framgår av 3 kap., beslutas för vilka fastigheter som taxeringsvärde skall bestämmas. En annan ändring är att de viktiga förberedande åtgärderna nämns redan i den inledande paragrafen i FTL. Någon ändring i sak är inte avsedd vad gäller andra stycket.

#### **3 §**

Även ändringarna i denna paragraf beror på utredningens förslag att slopa omräkningsförfarandet och införa en förenklad fastighetstaxering. Ändringen i andra stycket innebär i praktiken att ett beslut om allmän fastighetstaxering gäller till dess att ett beslut om förenklad fastighetstaxering fattas, dvs. i tre år under förutsättning att ny taxering inte sker under perioden. Ett beslut om förenklad fastighetstaxering gäller under samma förutsättning till dess att nästa beslut om allmän fastighetstaxering fattas efter ytterligare tre år.

Det nuvarande tredje stycket, som handlar om omräkning, bortfaller. Ändringen i det nya tredje stycket innebär att med löpande taxeringsperiod avses tiden mellan en allmän och en förenklad fastighetstaxering

eller mellan en förenklad och en allmän sådan taxering, dvs. under tre års tid.

#### 6 §

Paragrafen handlar om beskaffenhetstidpunkten. Ändringen är en följd av de ändrade taxeringsintervallen och är endast av redaktionell karaktär.

#### 7 §

Ändringen innebär endast att tredje stycket utgår. I stället införs en ny paragraf, 7 b §, med samma innehåll som dock omfattar både allmän och förenklad fastighetstaxering.

#### 7 a §

Paragrafen är ny och handlar om förenklad fastighetstaxering, som skall äga rum vart sjätte år för varje taxeringsenhet och omfatta hyreshusenheter, småhusenheter och lantbruksenheter. De bestämmelser i FTL som gäller för den allmänna fastighetstaxeringen skall i fråga om nu nämnda taxeringsenheter också gälla för den förenklade taxeringen.

#### 7 b §

Paragrafen motsvarar 7 § tredje stycket och avser både förenklad och allmän fastighetstaxering.

#### 8 §

I paragrafen har gjorts ett tillägg som innebär att s.k. formell särskild fastighetstaxering inte skall äga rum det år förenklad fastighetstaxering sker.

## **2 kap. Indelning av byggnader och mark**

#### 2 §

Ändringarna avser vissa av de byggnader som indelas som specialbyggnad.

När det gäller kommunikationsbyggnad slopas uppräkningsen i andra stycket av vissa statliga verk och bolag. I första stycket görs tillägget att endast kommunikationsbyggnader som används för sådana allmänna kommunikationsändamål som innebär befordran av personer, gods eller post hänförs till specialbyggnad. Elektronisk post bör inte i detta sammanhang hänföras till post utan endast traditionell post, dvs. brev och paket, avses. Ändringen innebär i praktiken att byggnader som används i de statliga radio- och televisionsbolagens verksamhet inte

längre hänförs till specialbyggnad. Härigenom jämföras dessa bolag med de icke statliga radio- och televisionsbolagen. Byggnader som används för sådant ändamål som avses i första stycket hänförs däremot till specialbyggnad oavsett vem som är ägare till byggnaden i fråga.

Beträffande reningsanläggning görs ett tillägg som innebär att i princip endast kommunala reningsanläggningar hänförs till specialbyggnader. Bakgrunden härtill är att industriella reningsanläggningar ibland finns i separata byggnader men i andra fall i samma byggnad som den industriella verksamheten i övrigt. Det skulle då vara otillfredsställande om den ena anläggningen kunde hänföras till specialbyggnad men den andra inte.

När det gäller vårdbyggnad har ordalydelsen anpassats till ett modernare språkbruk. Ingen ändring i sak är avsedd utom när det gäller byggnader där arbetsvård bedrivs. Sådana byggnader skall inte längre hänföras till vårdbyggnader.

Beträffande ecklesiastikbyggnad har den ändringen gjorts att endast krematorium och annan byggnad som används för begravningsverksamhet hänförs till ecklesiastikbyggnad men inte t.ex. sådana bårhus som finns på sjukhusen.

I övrigt har begreppet allmän byggnad utmönstrats och vissa allmänna byggnader, nämligen Riksdagshuset, Kungliga slottet och Drottningholms slott hänförs till kulturbyggnad. Detta förslag överensstämmer med det förslag som lades fram av Utredningen om förenklad fastighetstaxering i sitt betänkande Rationaliserad fastighetstaxering, del 2 (SOU 1995:148).

#### 4 §

Eftersom utredningen föreslår att omräkningsförfarandet skall avskaffas finns det ingen anledning att behålla termen basvärde som är den term som används innan omräkning har skett. Ändringen innebär endast att termen basvärde byts ut mot taxeringsvärde.

### **3 kap. Fastigheter för vilka taxeringsvärde skall bestämmas**

#### 1–4 §§

Ändringarna i dessa paragrafer är föranledda av att begreppet skatteplikt inte längre skall finnas kvar i FTL. I stället anges för vilka fastigheter som taxeringsvärde skall bestämmas resp. inte skall bestämmas. Ändringarna innebär inte några förändringar i sak.

#### 4 kap. Taxeringsenhet

##### 4 §

Ändringen föränleds av att begreppet skattepliktig respektive skattefri egendom har utmönstrats ur FTL.

#### 5 kap. Bestämmande av taxeringsvärde

##### 2 §

Ändringen innebär endast att begreppet basvärde byts ut mot taxeringsvärde.

##### 4 §

I paragrafen anges vilket år som skall vara utgångspunkt för att bestämma marknadsvärdet vid fastighetstaxering. Detta år benämns nivååret, en term som dock för närvarande inte förekommer i FTL. Ändringen i första stycket innebär att termen nivåår införs i lagen och att nivååret för förenklad fastighetstaxering liksom vid allmän fastighetstaxering skall vara andra året före taxeringsåret. Andra stycket är nytt och anger att köpeskillingen för fastighetsförsäljningar från år före nivååret skall justeras med hänsyn till den prisutveckling som skett t.o.m. nivååret. Så sker redan i dag men detta har ansetts så viktigt att det bör anges i lagtexten.

##### 5 §

Paragrafen handlar om vilka värderingsmodeller som skall användas när marknadsvärdet bestäms. Nuvarande lydelse ger intryck av att det finns tre renodlade värderingsmodeller, nämligen ortsprismetoden, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden. Detta är dock inte fallet utan både avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden är i allmänhet ortsprisrelaterade. Detta framgår om man studerar de olika värdefaktorer och formler som skall användas för att bestämma de olika taxeringsenheternas taxeringsvärde. Någon avkastningsmetod i egentlig mening förekommer sällan, eftersom det inte sker någon beräkning av nettoavkastningen och inte heller av förräntning av kapital. I stället är det den faktiska eller beräknade hyran som är den avgörande värdefaktorn när ”avkastningsmetoden” används.

Ändringarna i paragrafens andra stycke är avsedda att på ett bättre sätt än för närvarande ge en beskrivning av de olika metoderna. I sista meningen anges klart att hänsyn regelmässigt skall tas till fastighetsförsäljningar i orten både vid avkastningsberäkning och vid produktionskostnadsberäkning. Uttrycket ”när så är möjligt” syftar på



att det i vissa fall när en produktionskostnadsberäkning sker inte är möjligt att göra några ortsprisjämförelser.

#### 5 a §

Paragrafen är ny och innebär ett stöd för att hämta ledning av köp inom andra värdeområden, där likartade förutsättningar för prisbildningen föreligger. Förslaget kommenteras närmare i avsnitt 9.7.3.

#### 8 §

Ändringen innebär endast att termen basvärde i paragrafens sista stycke byts ut mot taxeringsvärde.

### **7 kap. Allmänna värderingsregler**

#### 3 §

Ändringen innebär att basvärde bytts ut mot taxeringsvärde och att begreppet produktionskostnadsberäkning används i stället för produktionskostnadsmetoden.

#### 4 §

I första stycket har basvärde bytts ut mot taxeringsvärde.

#### 5 §

Paragrafen behandlar justering för säregna förhållanden. Som närmare framgår av kap. 16 föreslår utredningen att detta begrepp skall ändras till justerat riktvärde. Med anledning härav har ändringar införts i första och andra styckena.

Tredje stycket har ändrats på så sätt att beloppsgränsen sänks från 50 000 till 25 000 kr.

#### 6 och 16 §§

Ändringarna innebär att basvärde byts ut mot taxeringsvärde.

### **8 kap. Riktvärde för småhus**

#### 2 §

Ändringen innebär att utgångspunkten för att bestämma värdet på ett normhus skall vara densamma vid såväl allmän som för förenklad fastighetstaxering. Eftersom den förenklade fastighetstaxeringen äger rum tre år efter den allmänna innebär detta att normhuset vid den

förenklade fastighetstaxeringen skall ha uppförts 20 år före det år då sådan taxering äger rum.

### 3 §

I denna paragraf anges vilka värdefaktorer som skall användas när värdet av ett småhus bestäms. Ändringar föreslås beträffande värdefaktorerna ålder och fastighetsrättsliga förhållanden.

Ändringen beträffande ålder har att göra med att åldersfaktorn renodlas och att hänsyn till om- och tillbyggnader skall tas i samband med standardbedömningen. Om ett hus har byggts till i sådan omfattning att det till väsentliga delar kan anses som nybyggt skall dock ombyggnadsåret anses som nybyggnadsår. Så bör ske om den nybyggda ytan uppgår till 80 procent eller mer.

Ändringen beträffande fastighetsrättsliga förhållanden är föranledd av förslaget i kap. 14 i betänkandet att denna värdefaktor endast skall indelas i två klasser för s.k. grupphusområden medan nuvarande regler skall gälla när det på en taxeringsenhet finns enstaka eller ett mindre antal byggnader på s.k. ofri grund. Nuvarande regler skall således fortfarande gälla för t.ex. lantbruksenheter med enstaka eller ett antal utspridda fritidshus och för småhusenheter med komplementbyggnader. I sådana fall varierar marknadsvärdet ofta påtagligt beroende på om tomtmarken runt byggnaden kan avstyckas eller inte. Så är i allmänhet inte fallet beträffande områden av grupphuskaraktär. De ägs ofta av en bostadsrättsförening eller ett fastighetsbolag och karaktäriseras av att byggnaderna är av likartad karaktär, tillkomna vid ungefär samma tidpunkt och ligger tätt på små tomter. Oftast hittar man grupphusområden inom detaljplanelagt område.

### 4 §

Paragrafen är ny och innehåller en närmare beskrivning av hur standarden skall beräknas. Bl.a. anges vilka huvudområden som skall användas vid poängberäkningen och att jämkning av denna kan ske i särskilda fall. Det har ansetts viktigt att denna jämningsmöjlighet framgår av lagen. Bestämmelsen innebär dock ingen saklig förändring i förhållande till vad som gäller för närvarande.

**9 kap. Riktvärde för hyreshus**

## 2 §

Ändringen motsvarar den ändring som gjorts i 8 kap. 2 §.

**11 kap. Riktvärde för industribyggnad och övrig byggnad**

## 1 §

Ändringarna i första stycket är föranledda av de ändringar som föreslagits i 5 kap. 5 §.

**12 kap. Riktvärde för tomtmark och täktmark**

## 3 §

Ändringarna innebär dels att värdefaktorn speciell belägenhet föreslås bli namnändrad till närhet till strand, dels att klassindelning införs i lagen. Vidare har fastighetsrättsliga förhållanden ändrats på samma sätt som i 8 kap. 3 §.

**15 kap. Riktvärde för kraftverksbyggnad och tillhörande mark**

## 8 §

Ändringen innebär att basvärde har bytts ut mot taxeringsvärde.

**16 kap. Särskild fastighetstaxering**

## 1 och 2 §§

Ändringarna innebär att paragraferna även skall vara tillämpliga vid en förenklad fastighetstaxering.

Såvitt avser 2 § ändras paragrafen även i enlighet med förslaget i 3 kap.

## 3 och 4 §§

Ändringarna innebär att basvärde har bytts ut mot taxeringsvärde.

## 4 a §

Paragrafen är ny och innebär att en ytterligare grund för nytaxering av taxeringsenhet införs. Förslaget kommenteras närmare i avsnitt 19.5.4.

## 5 §

Ändringen innebär att basvärde har ändrats till taxeringsvärde.

## 6 §

Ändringen innebär att vid ny taxering hänsyn skall tas till det allmänna prisläget m.m. vid närmast föregående förenklade fastighetstaxering om en sådan har ägt rum efter en allmän fastighetstaxering.

## **Avd. 2. Förfarandet m.m. vid allmän och förenklad fastighetstaxering**

### **17 kap. Taxeringsorganisationen m.m.**

## 4 och 5 §§

Ändringen innebär att dessa paragrafer skall gälla beträffande både den allmänna och den förenklade fastighetstaxeringen.

### **18 kap. Fastighetsdeklaration m.m.**

## 1 §

Ändringarna är föranledda av att begreppen basvärde och skatteplikt inte längre förekommer i FTL.

## 1 a §

Bestämmelsen är ny och innehåller regler om förenklad fastighets-  
taxering. Till skillnad från den allmänna fastighetstaxeringen skall  
huvudregeln vid förenklad fastighetstaxering vara att fastighets-  
deklaration inte behöver lämnas. Endast ägare av hyreshusenhet skall  
lämna sådan deklaration. Detta föranleds av att hyresintäkterna  
förändras över tiden på ett sådant sätt att uppgifter därom måste lämnas  
även vid den förenklade fastighetstaxeringen. Av första stycket framgår  
också att skattemyndigheten, om det är påkallat av särskilda skäl, får  
förelägga även ägare av andra taxeringsenheter att lämna deklaration. En  
fastighetsägare kan naturligtvis också på eget initiativ lämna en sådan  
deklaration. Detta kan vara befogat t.ex. om det har inträffat ett sådant  
förhållande att det finns anledning att justera riktvärdet enligt 7 kap. 5 §.

Av andra stycket framgår att förslag till beslut om fastighetstaxering  
skall skickas ut senast den 15 oktober året före det år då förenklad  
fastighetstaxering äger rum. Detta överensstämmer med vad som gäller  
för allmän fastighetstaxering i sådana fall då deklaration inte behöver  
lämnas.

Av förslaget till ändrad lydelse av 20 kap. 2 § framgår att om ägaren till fastigheten inte före utgången av året före taxeringsåret har inkommit med påpekanden med anledning av förslag till allmän eller förenklad fastighetstaxering gäller förslaget som grundläggande beslut om taxering av fastighet. Även om fastighetsägaren inte har kommit med påpekanden före fastställt datum har han möjlighet att överklaga beslutet i enlighet med bestämmelser i 21 kap. Det är mycket viktigt att fastighetsägaren får en fullständig och lättfattlig information i samband med att förslaget till fastighetstaxering skickas ut. Denna information måste omfatta både möjligheterna att komma in med påpekanden, vilken effekten blir om påpekanden inte kommer in och möjligheterna att överklaga beslutet.

### 3 §

Bestämmelserna i denna paragraf föreslås i fortsättningen gälla såväl förenklad som allmän fastighetsdeklaration och ändringarna är avsedda att ange detta förhållande.

### 4 §

Bestämmelsen handlar om vad en allmän fastighetsdeklaration skall innehålla. I ett nytt stycke anges att samma regler i tillämpliga delar skall gälla för förenklad fastighetsdeklaration. Eftersom endast ägare till hyreshusenheter är skyldiga att lämna sådan fastighetsdeklaration är det i normalfallet inte nödvändigt att lämna uppgifter om alla de förhållanden som anges i paragrafen. Det gäller t.ex. fastighetens areal av olika ägoslag. Denna uppgift kan dock behövas om en ägare till en lantbruksenhet får föreläggande att lämna förenklad fastighetsdeklaration.

Eftersom förslag till fastighetstaxering föreslås gälla som grundläggande beslut om fastighetstaxering om fastighetsägaren inte kommer in med påpekanden måste förslaget innehålla de komponenter som ett beslut om fastighetstaxering skall innehålla enligt 20 kap. 4 §. Hänvisning görs därför i femte stycket till nämnda paragraf. Ändringen i samma stycke beträffande förslag till skogsbruksvärde får betydelse endast i sådana fall då beslut om ändrat virkesförråd fattats vid en förenklad fastighetstaxering.

### 5 §

Ändringen i denna paragraf är föranledd av de ändringar som föreslås beträffande 3 kap.

## 9 §

Paragrafen handlar om tidpunkten när fastighetsdeklaration och påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering skall lämnas. Enligt 18 kap. 1 § och 1 a § skall förslag till allmän resp. förenklad fastighetsdeklaration skickas ut senast den 15 oktober året före taxeringsåret. Eftersom utredningen föreslår att förslaget till fastighetstaxering skall gälla som beslut om fastighetsägaren inte inkommer med påpekanden bör den tid som denne har till sitt förfogande förlängas i förhållande till vad som gäller för närvarande. I paragrafen anges därför att påpekanden skall lämnas före utgången av året före taxeringsåret.

## 9 a §, 10, 12, 14, 15, 22 och 42 §§

Dessa paragrafer – utom 12 § – innehåller olika bestämmelser om allmän fastighetsdeklaration. De skall gälla även förenklad fastighetsdeklaration och ordet förenklad har därför införts. 12 §, som gäller viss uppgiftsskyldighet vid allmän fastighetstaxering, föreslås gälla även vid förenklad fastighetstaxering.

**19 kap. Förberedande åtgärder**

## 3 §

I andra stycket har basvärde och basvärdevärdenivå ändrats till taxeringsvärde och taxeringsvärdenivå. Eftersom paragrafen handlar om provvärdering har dessa begrepp förts in i detta stycke.

Tredje stycket är nytt och beskriver närmare hur provvärderingen skall ske. Där anges att provvärdering i första hand skall ske för varje värdeområde. Provvärderingen kan dock ske för ett s.k. provvärderingsområde som består av grupper av värdeområden. Provvärderingsområden bör bildas om det saknas tillräckligt antal provvärderingsobjekt inom ett värdeområde. Även om så inte är fallet finns det anledning att vid provvärderingen göra jämförelser mellan olika värdeområden. Regler om provvärderingsområden finns för närvarande i föreskrifter från RSV. Det förhållandet att förfarandet vid provvärdering nu lagregleras innebär inte att något formellt beslut om provvärderingsområden skall fattas.

## 5 a §

Paragrafen är ny. Där föreskrivs att förslag till värdeområdesindelning och riktvärdekartor med riktvärdeangivelser skall ställas ut på skattemyndigheterna. Att synpunkter endast får lämnas av den som berörs av förslaget innebär att främst ägare till fastigheter inom det

värdeområde där fastigheten är belägen får yttra sig liksom innehavare av rättigheter till sådana fastigheter, t.ex. hyresgäster och arrendatorer.

#### 9 §

Paragrafen är ny och behandlar förberedelsearbetet vid förenklad fastighetstaxering.

I första och andra styckena anges att de föreskrifter enligt 7 kap. 7 § som beslutats vid den senaste allmänna fastighetstaxeringen skall gälla om inte väsentligt ändrade förhållanden inträffat. De föreskrifter som avses gäller bl.a. indelning i värdeområden, klassindelning samt värdeserier och värdetabeller för olika byggnadstyper och ägoslag.

Hänvisningen till 1–3 §§ innebär bl.a. att det även under förberedelsearbetet vid den förenklade fastighetstaxeringen skall bildas referensgrupper och att provvärdering skall ske. Medverkan av referensgrupper och provvärdering är viktiga ingredienser även vid förenklad fastighetstaxering.

#### 10 §

Paragrafen är ny och innebär bl.a. att de skyldigheter som en ny fastighetsägare har att lämna uppgifter vid allmän fastighetstaxering i tillämpliga delar skall gälla också vid förenklad fastighetstaxering.

### **20 kap. Taxering m.m.**

#### 2 §

Ett nytt andra stycke har införts av innebörd att i de fall förslag till allmän eller förenklad fastighetstaxering har lämnats utan erinran av fastighetsägaren skall förslaget gälla som grundläggande beslut om taxering från taxeringsårets ingång. Något särskilt beslut om taxering behöver i sådana fall inte meddelas. Sådant beslut som anges i första stycket behövs således endast i de fall då fastighetsägaren har kommit med påpekanden eller om förslag till fastighetstaxering inte har gått ut.

Det framgår i och för sig redan av 1 kap. 3 § att beslut om fastighetstaxering gäller från taxeringsårets början. Det finns dock anledning att, beträffande de förslag till beslut som enligt andra stycket skall gälla som beslut, markera att beslut skall anses ha meddelats vid taxeringsårets början. Efter denna tidpunkt skall således den som är missnöjd begära omprövning eller överklaga beslutet. Givetvis bör inte formuleringen av fastighetsägarens missnöjesyttring bli avgörande för hur ärendet skall hanteras utan bestämmelsen har framför allt till syfte att klargöra när skattemyndigheten skall uppfatta en skrivelse som en begäran om omprövning eller ett överklagande och vidarebefordra den

till länsrätten om myndigheten inte anser sig böra ändra beslutet i enlighet med yrkandet.

#### 4 §

Ändringarna innebär endast att begreppet skatteplikt har utmönstrats samt att basvärde har bytts ut mot taxeringsvärde och säreget förhållande mot justerat riktvärde.

#### 5 a §

Eftersom något särskilt beslut inte behöver meddelas när ett förslag till allmän eller förenklad fastighetstaxering har lämnats utan erinran av fastighetsägaren behöver inte heller någon underrättelse om beslut skickas ut till denne. Detta framgår av ett nytt andra stycke.

#### 6 §

Ändringen innebär endast att basvärde har bytts ut mot taxeringsvärde.

#### 13 §

Ändringen innebär att bestämmelser om möjlighet att meddela ändringsbeslut till fastighetsägarens nackdel vid allmän fastighetstaxering skall gälla även vid förenklad fastighetstaxering.

### **21 kap. Överklagande av skattemyndighets beslut**

#### 10 §

Elproduktionsenhet utgör i enlighet med en lagändring (SFS 1999:630) en särskild taxeringsenhet. Ändringen innebär att elproduktionsenhet införs i bestämmelsen.

### **22 kap. Överklagande av länsrätts och kammarrätts beslut m.m.**

#### 4–6 §§

Ändringarna innebär att bestämmelserna om särskilda ledamöter i kammarrätt görs tillämpliga på förenklad fastighetstaxering.



## 22.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1247) om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

I anslutning till att riksdagen antagit en ny inkomstskattelag har en ändring införts i 24 kap. 1 § och 32 kap. 1 §.

Utredningen föreslår att bestämmelserna även görs tillämpliga vid förenklad fastighetstaxering.

## 22.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Ändringarna är föranledda av förslagen om finansiering i 21 kap. i betänkandet.