Beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar

Av jur. kand. Roland Dahlman

Den 15 april 1966 tillkallade chefen för finansdepartementet länsrådet Sven Villner som sakkunnig med uppdrag att se över reglerna för det skatterättsliga fastighetsbegreppet och därmed sammanhängande frågor. För utredningsverksamheten antogs beteckningen "Utredningen om det skatterättsliga fastighetsbegreppet".

Sedan utredningsmannen 1971 överlämnat sitt betänkande i huvudfrågan "Det skatterättsliga fastighetsbegreppet", återstod frågor angående den skattemässiga behandlingen av vissa gemensamhetsanläggningar. Utredningsmannen avlämnade den 29 december 1972 en promemoria (Ds Fi 1972:11) i ämnet. Vid utarbetande av förslaget har som experter deltagit intendenten Hugo Farman och bankdirektören Pontus Modigh.

Civilrättslig bakgrund

Lag (1966:700) om vissa gemensamhetsanläggningar (LGA) avser anläggningar som är gemensamma för två eller flera fastigheter. Syftet är att reglera frågor om samverkan för utförande, underhåll och drift av anläggning som är av stadigvarande betydelse för fastigheterna. Som exempel anges i 1 § första stycket LGA parkeringsanläggning, förbindelseled, gårdsutrymme, lekplats, anordning till skydd mot grundvatten, ledning, värmeanläggning eller tvättstuga.

I förslag till anläggningslag (Ds Ju 1971:16) föreslås införande av en anläggningslag som bl a skall innehålla bestämmelser om inrättande av gemensamhetsanläggningar. Förslaget till anläggningslag avser i huvudsak ersätta LGA samt 1, 2 och 4 kap. lagen om enskilda vägar samt bestämmelserna om dikning i 7 kap. vattenlagen. I lagrådsremiss har emellertid ändringsförslagen beträffande dikning utmönstrats.

Enligt förslaget skall i likhet med vad nu gäller en särskild samfällighet kunna inrättas för gemensamhetsanläggnings utförande, underhåll och drift. Samfälligheten skall antingen förvaltas direkt av delägarna (delägarförvaltning) eller av särskilt bildad samfällighetsförening (föreningsförvaltning). Dessa regler bygger i princip på nuvarande bestämmelser i LGA. Från skatterättslig synpunkt torde några avgörande ändringar ej inträda om ändringsförslagen realiseras.

Utredningsmannens övervägande och förslag

FASTIGHETSTAXERINGEN

Huvudfrågan vid fastighetstaxering av gemensamhetsanläggning är huruvida anläggningen skall taxeras särskilt eller om värdet av densamma skall tilläggas de del-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:22

ägande fastigheterna. 1969 års anvisningar från riksskattenämnden för 1970 års allmänna fastighetstaxering anknöt till den förstnämnda ståndpunkten. Fastighetstaxeringsnämnderna har i regel följt anvisningarna vid fastighetstaxeringen. Kammarrätten, som i fastighetstaxeringsmål av detta slag är sista instans, har emellertid anslutit sig till den senare ståndpunkten i tre mål som avgjorts den 30 november 1970.

Utredningsmannen ansluter sig till de principer som kommit till uttryck i kammarrättens utslag om fördelning av värdet av anläggningen på delägande fastigheterna efter andelstal då något självständigt värde i regel knappast synes återstå hos gemensamhetsanläggningen med hänsyn till att delaktigheten i denna är så starkt sakrättsligt knuten till varje delägande fastighet. Rätt till delaktighet får ju inte överlåtas annat än tillsammans med fastigheten.

Utredningsmannen föreslår därför att värdet av gemensamhetsanläggning enligt LGA skall tilläggas de delägande fastigheterna allt efter deras andelstal. Förslaget gäller oavsett arten av den verksamhet som bedrives på gemensamhetsanläggningen och oavsett om förvaltningen sker enligt 22 § första stycket (utan särskild förvaltningsorgan) eller andra stycket LGA (förvaltningsorgan i form av styrelse).

INKOMSTTAXERINGEN

Den inkomstskattemässiga bedömningen är i praxis f n olika om samfälligheten är juridisk person eller inte. Några lagregler om den skattemässiga behandlingen av gemensamhetsläggningar är som bekant ej för handen vid sidan av de allmänna reglerna.

Om samfälligheten förvaltas enligt 22 § första stycket LGA, d v s utan särskilt förvaltningsorgan, torde — i enlighet med förhandsbesked från riksskatteverket — följa att delägare äger var sin lott eller ideella andel i den egendom som ingår i samfälligheten. Härav följer som huvudregel att delägare är skattskyldig för uppkommande nettointäkter resp. avdragsberättigad för uppkommande kostnader, inkl. värdeminskningsavdrag, efter andelstal för delägarfastigheten. — Detta gäller, som framgår av det följande, inte schablontaxerade fastigheter.

Beträffande de samfälligheter som är juridiska personer och förvaltas enligt 22 § andra stycket LGA gäller att dessa betraktas som självständiga skattesubjekt, skattskyldiga för uppkommande nettointäkter.

Utredningsmannen finner emellertid att det skulle medföra stora olägenheter om i framtiden gemensamhetsanläggningars olika juridiska konstruktion skulle leda till skilda skattemässiga bedömningar.

Utredningsmannen har för inkomsttaxeringen övervägt följande metoder för redovisning och taxering av gemensamhetsanläggningar.

Taxering av samfälligheten: Redovisning sker hos samfälligheten och denna taxeras för bedriven verksamhet.

Denna metod överensstämmer med hur samfällighet, som är juridisk person, hittills beskattas. Den passar däremot inte för vad som f n gäller beträffande samfällighet, som ej är juridisk person.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:22

Taxering av samfälligheten innebär att den civilrättsligt starka bindningen till de delägande fastigheterna — som även kommit till uttryck i utredningsmannens förslag angående fastighetstaxeringen — ej slår igenom vid inkomsttaxeringen.

Vid taxering av samfällighet som är juridisk person, anses verksamheten f n hänförlig till inkomstslaget rörelse. Driftbidragen till gemensamhetsanläggningens verksamhet — oftast i form av månatliga avgifter — utgör intäkter för samfälligheten. För att driva verksamheten krävs likvida medel och uttaxeringen för verksamheten kan i regel inte avpassas så, att det vid räkenskapsperiodens slut föreligger vare sig brist eller överskott.

I den mån överskott uppkommer sker beskattning. Då gemensamhetsanläggningar hittills ofta anslutits till schablontaxerade fastigheter, där avdrag ej kan ske för bidrag till anläggningens drift, har beskattning av överskott på verksamheten uppfattats som stötande och orättvist.

Från taxerings- och kontrollsynpunkt har metoden uppenbara fördelar genom att redovisning och taxering blir samlade till ett och samma skattesubjekt.

Delägartaxering: Redovisning och taxering sker hos ägarna till de delägande fastigheterna.

Denna metod anknyter till vad som ansetts gälla vid taxering av samfällighet som ej är juridisk person. Metoden ligger i linje med såväl det civilrättsliga betraktelsesättet om fast bindning mellan andelen i anläggningen och den delägande fastigheten som den ståndpunkt utredningsmannen intagit i fråga om fastighetstaxeringen.

En fördel med metoden är att taxering av andel i samfälligheten kan ske enligt de regler som gäller för de delägande fastigheterna. För schablontaxerade fastigheter torde därmed några väsentliga problem inte uppkomma eftersom vare sig inkomster eller utgifter i anledning av delägareskapet i anläggningen skall beaktas vid redovisningen av schablontaxerade fastigheter.

Handelsbolagsmetoden: Redovisning och taxering sker enligt reglerna för handelsbolag.

Denna metod innebär i princip en sammansmältning av de tidigare nämnda metoderna. Redovisningen av samfällighetens intäkter och kostnader sker hos samfälligheten. Beträffande värdeminskningsavdrag på samfällighetens anläggningar gäller analogt, att sådant avdrag får beräknas totalt för samfälligheten. Räkenskaper och övrigt underlag för upprättande av deklaration finns samlade hos samfälligheten. Själva taxeringen av samfällighetens rörelseinkomst sker däremot hos ägarna till de delägande fastigheterna efter fördelning enligt andelstal. Metoden som sådan är tidigare känd vid taxering (53 § 2 mom KL jämte anvisningar). Bestämmelser finns i skatteförfattningarna om tillvägagångssättet och till dessa kunde man knyta an författningsmässigt.

Handelsbolagsmetoden innebär, att resultatet av verksamheten i samfälligheten skattemässigt blir rörelsevinst eller rörelseförlust i särskild förvärvskälla hos de delägande fastigheterna enligt samma regler, som skulle ha gällt, därest ägarna av de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:22

delägande fastigheterna direkt utöver verksamheten. Vid schablonbeskattning av villafastigheter samt bostadsföreningar och bostadsaktiebolag skulle detta förfaringssätt — under förutsättning att utredningsmannens förslag till fastighetstaxeringsregler antages — leda till materiellt felaktiga taxeringar.

Eftersom värdet av andelen i samfälligheten beaktas vid värderingen av den delägande fastigheten skulle en viss dubbelbeskattning bli följden genom dels schablonberäkning av intäkten och påförande av garantibelopp dels också beskattning av rörelseintäkt för andel i samfälligheten.

Någon avdragsrätt för till samfälligheten inbetalda driftbidrag medges ju ej ägare av schablontaxerade fastigheter.

För att eliminera denna beskattningseffekt vid tillämpning av handelsbolagsmetoden måste vissa undantagsregler införas.

Modifierade handelsbolagsmetoden: Redovisning och taxering sker enligt handelsbolagsmetoden med den modifieringen att taxering sker enligt bestämmelserna för den förvärvskälla i vilken delägande fastighet ingår och att avdrag för värdeminsskning får ske först vid taxeringen av ägaren till delägande fastighet.

Denna metod innebär att man bibehåller handelsbolagsmetodens redovisningstekniska fördelar men låter taxeringen ske hos de delägande fastigheterna enligt de regler som gäller för resp. typ av fastighet. Vidare förutsätts att avdrag för värdeminskning sker — i förekommande fall — först i samband med taxeringen av ägaren till den delägande fastigheten. Metoden torde ge möjligheter att komma förbi de olägenheter som en renodlad handelsbolagsmetod kan medföra för schablontaxerade fastigheter.

Om delägarkretsen är stabil, vilket är det ojämförligt vanligaste, torde det ur redovisningssynpunkt inte vara förenat med några olägenheter att i förekommande fall låta värdeminskningsavdraget åtnjutas av ägarna till delägande fastigheter. Från fiskal synpunkt torde det inte ha någon större betydelse om avskrivning sker hos samfälligheten eller hos de delägande fastigheterna.

Vid övervägande av de olika lösningar som nu kortfattat skisserats har utredningsmannen stannat för att föreslå att inkomsttaxeringen sker enligt den modifierade handelsbolagsmetoden.

Tillvägagångssättet föreslås bli följande. Intäkter i form av bidrag till anläggningens drift och kostnaderna härför redovisas i samfälligheten och fördelas mellan fastigheter enligt de normer för fördelning av kostnaderna för gemensamhetsanläggningens underhåll och drift som anges i 7 § LGA. Dessa fördelningar kräver att det inom anläggningen förs sådana räkenskaper att resultatet av verksamheten kan tillförlitligen fördelas. Förslaget förutsätter att rätt till avdrag för framtida kostnader, exempelvis i form av avsättning till s k reparationsfond, ej skall få förekomma.

Är fråga om delägarfastighet, som äger åtnjuta avdrag för bidrag till anläggningens driftkostnader, skall vid taxeringen av sådan fastighet ett eventuellt överskott redovisas som intäkt i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår. Uppkommer underskott får avdrag åtnjutas härför på motsvarande sätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:22

För schablontaxerade fastigheter föreligger ej rätt till avdrag för bidrag till anläggningen och ej heller skatteplikt för eventuellt överskott. Detta följer av det sätt på vilket schablontaxeringen konstruerats.

Avdrag för kostnader för anskaffning av anläggning skall ej förekomma annat än i form av värdeminskningsavdrag. Sådant avdrag får åtnjutas vid taxering av delägande fastighet i den mån fastigheten ingår i förvärvskälla där värdeminskningsavdrag kan förekomma.

Som tidigare påpekats, förutsätts att samma metod skall tillämpas oavsett om samfälligheten civilrättsligt är juridisk person eller ej.

FÖRMÖGENHETSBESKATTNINGEN

Förmögenhetsskattemässigt beaktas värdet av gemensamhetsanläggning i värdet på de delägande fastigheterna. Någon förmögenhetstaxering av samfälligheten föreslås ej ske.

FÖRFATTNINGSFRÅGOR

Utredningsmannen föreslår att hithörande frågor regleras i en separat lag kallad "Lag om beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar". Inarbetandet av författningsförslaget i nu gällande lagar synes medföra omotiverat många ändringar.

IKRAFTTRÄDANDEBESTÄMMELSER

Lagen föreslås tillämpas första gången vid 1976 års taxering såvitt avser de föreslagna inkomstbeskattningsreglerna. Reglerna om fastighetstaxeringen föreslås träda i kraft vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:22