# Beskattning av samfälligheter

*Av skattekonsulten Lennart Toftered*

Vi kommer vid 1977 års taxering att möta åtskilliga långtgående skattereformer. Merparten av dessa torde vid detta laget ha väl trängt in i medvetandet hos såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Om en reform har det dock varit tämligen tyst, nämligen den som berör beskattningen av samfälligheter m m. Detta är förvånande med tanke på dels att lagstiftningen är ytterligt komplicerad, dels att den berör ett mycket stort antal skattskyldiga. Anledningen till tystnaden kan vara, att reformen för flertalet berörda saknar större ekonomisk betydelse. För många kan beskattningseffekterna dock bli ytterst besvärande.

Upprinnelsen till reformen är att söka i departementspromemorian Beskattning av samfälligheter m m (Ds Fi 1974: 10). Man kan lugnt konstatera att rättvisesynpunkter inte någon gång getts större prioritet i ett lagstiftningsförslag på beskattningsområdet än i denna promemoria. Mot denna ambition skall inget klander riktas men priset för rättvisan stod inte i proportion till frågans ekonomiska betydelse. Priset utgjordes nämligen av ett så till den grad krångligt regelsystem, att det över huvud taget inte hade kunnat fungera i praktisk tillämpning. För lagstiftaren återstod endast att med bevarande av grundtankarna i promemorieförslaget åstadkomma någonting, som samtidigt tillgodosåg kraven på rimlig rättvisa och enkelhet i tillämpningen. Till viss del har man lyckats och i propositionen återkommer med stor regelbundenhet påståendet, att de föreslagna reglerna blir enkla att hantera. Så långt vill jag för min del inte sträcka mig. Bestämmelserna lägger tung börda på såväl samfällighetsförvaltningarna som ägarna av delägande fastigheter. Inte heller taxeringsmyndigheterna kommer att bli förskonade.

Det måste också sägas att den eftersträvade rättvisan i vissa fall förbytts i sin motsats. Jag syftar främst på de fall, där samfällighetsförvaltande juridisk person fortfarande skall vara självständigt skattesubjekt men man inom enkelbeskattningens ram gjort experimentet att flytta skattskyldigheten för lämnad utdelning från den juridiska personen till mottagaren. Jag vågar påstå att tekniken inte har fulländats.

## CIVILRÄTTSLIG LAGSTIFTNING

Innan man går in på en analys av skattelagstiftningen är det nödvändigt att kortfattat beröra den civilrättsliga lagstiftningen kring samfälligheterna. Jag inskränker mig till vad som motiveras av de skatterättsliga bestämmelserna.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

Följande förkortningar blir återkommande i framställningen.

| | |
|---|---|
| VL | Vattenlagen (1918: 523) |
| EVL | Lagen om enskilda vägar (1939: 608) |
| LGA | Lagen om vissa gemensamhetsanläggningar (1966: 700, upphävd 1974) |
| FBL | Fastighetsbildningslagen (1970: 988) |
| AL | Anläggningslagen (1973: 1149) |
| LFS | Lagen om förvaltning av samfälligheter (1973: 1150) |

*Begreppet samfällighet*

Med samfällighet avses egendom eller rättigheter av servitutskaraktär som tillhör flera fastigheter. Samfälligheterna kan delas upp på tre olika huvudgrupper.

1. *Marksamfälligheter.* Härmed avses mark som tillhör flera fastigheter gemensamt. De vanligaste slagen av marksamfälligheter är häradsallmänningar, sockenallmänningar, allmänningsskogar (innefattande de s k besparingsskogarna) samt samfälld mark som avsatts vid fastighetsbildning enligt FBL eller motsvarande äldre lagstiftning (exempelvis bysamfälligheter och gemensamhetsskogar).

2. *Anläggningssamfälligheter eller gemensamma anläggningar.* Härmed avses anläggningar som tillhör flera fastigheter. Till denna grupp hör främst gemensamhetsanläggningar enligt AL och LGA, vägsamfälligheter och vägföreningar enligt EVL och gemensamma anläggningar enligt VL, främst regleringssamfälligheter och torrläggningssamfälligheter.

3. *Övriga samfälligheter.* Till denna grupp förs sådana fastighetssammanslutningar av samfällighetstyp, som inte är hänförliga till någon av grupperna 1 och 2. Som exempel kan nämnas jaktvårdsområden, fiskevårdsområden, samfälld jakt, samfällt fiske samt samfällda servitut och liknande.

Begreppet "samfällighet" används även som benämning på den sammanslutning av fastigheter, som äger del i marksamfällighet, gemensamhetsanläggning eller övrig samfällighet. För undvikande av missförstånd kommer jag i det följande att reservera begreppet att avse enbart den gemensamt innehavda egendomen eller rättigheten. Som benämning på sammanslutningen används beroende på sammanhanget "den juridiska personen", "samfällighetsförvaltningen" eller "samfällighetsföreningen".

Den civilrättsliga lagstiftningen har i långa stycken moderniserats år 1974 genom införandet av AL och LFS. Fortfarande finns dock – utöver de tidigare nämnda – en del äldre lagar som är i kraft eller eljest av intresse såsom lagen om förvaltning av bysamfälligheter (upphävd 1974 genom införandet av LFS), lagen om häradsallmänningar (1952: 166) och lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna (1952: 167).



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

*Anläggningslagen (AL)*

Denna lag trädde i kraft den 1 juli 1974 och innehåller regler om *inrättandet* av de anläggningar, som faller under lagens tillämpningsområde. Den ersätter härvidlag helt LGA samt 2 och 4 kapitlen i EVL.

*Lagen om förvaltning av samfälligheter (LFS)*

Denna lag reglerar *förvaltningen* av

- samfällighet enligt FBL,
- annan mark som gemensamt tillhör ägarna av de mantalssatta fastigheterna i en socken ("äkta" sockenallmänningar),
- servitut eller annan särskild rättighet som hör till flera fastigheter gemensamt,
- samfällighet enligt AL.

Under LFS faller även samfällighet, som före den 1 juli 1974 bildats enligt LGA, förutsatt att den förvaltande juridiska personen ombildats till samfällighetsförening enligt LFS. Samma är förhållandet med samfälligheter, som före angivet datum bildats enligt 2 och 4 kapitlen EVL.

LFS omfattar i stort sett alla sådana marksamfälligheter etc, som tidigare kunde ställas under förvaltning enligt bysamfällighetslagen.

Enligt LFS 4 § förvaltas samfällighet antingen direkt av delägarna (delägarförvaltning) eller av särskilt bildad samfällighetsförening (föreningsförvaltning).

Med delägarfastighet förstås fastighet som har del i samfällighet och med delägare ägaren av delägarfastighet.

Det bör framhållas att LFS *inte* reglerar förvaltningen av

- häradsallmänningar (inkl s k oäkta sockenallmänningar)
- allmänningsskogar (inkl s k besparingsskogar)
- vägföreningar enligt 3 kap EVL
- gemensamma anläggningar enligt VL.

För samtliga dessa samfälligheter gäller (med obetydliga undantag) att de måste stå under förvaltning av juridisk person eller under styrelseförvaltning.

## INKOMSTBESKATTNING AV SAMFÄLLIGHETER

### Förutvarande beskattningsregler

Förutvarande lagstiftning rörande inkomstbeskattning av samfälligheter var knapphändig. Enligt KL 53 § 1 mom första stycket f) och Si 6 § 1 mom b) beskattades inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, för all inkomst.

Den statliga inkomstskatten för dessa juridiska personer utgick proportionellt med 15 %.

Enligt punkt 8 av anv. till 21 § KL skulle för ovan angivna skattesubjekt som inkomst räknas även vad som in natura utdelats till delägarna. Innehavarna av delägarfastigheterna var inte skattskyldiga för något slag av utdelning. Enkelbeskattning tillämpades således och effektuerades helt och hållet hos den juridiska personen.

Enligt en stadgad praxis utgjorde samfällighet, som satts under särskild förvaltning enligt bysamfällighetslagen (efter 1/7 -74 LFS), självständigt skattesubjekt. Om särskild förvaltning inte var anordnad skedde beskattningen direkt hos delägarna.

### Nu klara bestämmelser rörande skattesubjektet

Även i fortsättningen kommer vissa samfällighetsförvaltande juridiska personer att utgöra självständiga skattesubjekt medan för andra – främst den stora gruppen gemensamhetsanläggningar – beskattningen kommer att ske hos ägarna av delägande fastigheter.

I lagtexten ges en indirekt regel för när samfällighetsförvaltning utgör självständigt skattesubjekt. Kretsen begränsas till sådana juridiska personer som bildats för att förvalta sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet, som utgör särskild taxeringsenhet.

Jag skall först med ledning av prop. 1975: 48 och skatteutskottets betänkande 1975: 22 försöka allmänt redovisa innehållet i reformen. Egna funderingar finns inströdda.

### Gemensamhetsanläggningar m m

*Allmänna synpunkter*

Departementschefen finner det naturligt att utgå från den civilrättsliga principen att delägarefastigheterna i helt övervägande antalet fall äger del i samfälligheten. Även i det fall föreningsförvaltning är anordnad kan man således i allmänhet se samfällighetens förmögenhet och avkastning som en del av de delägande fastigheternas förmögenhet och avkastning och inte föreningens. En förutsättning för fördelningen av såväl resultat som förmögenhet finns i att delägarefastigheternas andelar i samfälligheten finns angivna i förrättningsbeslut eller på annat sätt.

Departementschefen finner det omöjligt att göra en och samma metod för beskattning av samfälligheter generellt tillämplig. Särskilt innefattar den



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

skattemässiga behandlingen av vissa *gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL* problem. Han överväger olika system för beskattning av dessa gemensamhetsanläggningar men fastnar för en lösning enligt de principer som gäller exempelvis för partrederier, innebärande att gemensamhetsanläggningens inkomster och utgifter skall fördelas på delägarna i förhållande till vars och ens andel i samfälligheten. En avvikelse föreligger dock såtillvida, att inkomsten skall hänföras till den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår. Undantag har blott gjorts för kapitalinkomster i vissa fall.

Med den angivna ordningen kan envar delägare själv bestämma storleken av avskrivningarna på samfällighetens anläggningar. Metoden kan inte utan modifieringar användas för gemensamhetsanläggningar, där delägande fastigheter utgörs av schablontaxerade villor. Den har vidare ansetts olämplig för marksamfälligheter och regleringssamfälligheter. Olika regelsystem har därför måst tillskapas.

*Gemensamhetsanläggningar för schablontaxerade villor*

Om delägande fastigheter i en gemensamhetsanläggning till omkring 90 % eller mer utgörs av schablontaxerade villor ingår gemensamhetsanläggningens värde i taxeringsvärdena för villorna (punkt 1, andra st av anv. till 8 § KL). Detta gäller vid såväl föreningsförvaltning som delägareförvaltning.

Den lösning som valts innebär att resultatet av verksamheten i gemensamhetsanläggningen beskattas hos delägarna. Resultatet skall fördelas mellan delägarna och redovisas i inkomstslaget *annan fastighet* (undantag för kapitalinkomster – se nedan) efter de regler, som gäller för resp. delägande fastighet.

Eftersom taxeringsvärdet innefattar även andelen i gemensamhetsanläggningen blir inkomstsidan automatiskt beaktad för de delägarfastigheter, som inkomstbeskattas efter schablon. För kostnadssidan gäller – i konsekvens med schablonmetoden – att avdrag får göras för den på delägarfastigheten belöpande andelen av samfällighetens kostnader för räntor och tomträttsavgäld.

Vid föreningsförvaltning kan givetvis förekomma att föreningen innehar andra tillgångar än själva gemensamhetsanläggningen. I den mån sådan tillgång lämnar kapitalavkastning skall även denna beskattas hos delägarna. Av praktiska skäl har emellertid satts en frigräns vid 100 kronor för ränteinkomster. Frigränsen gäller för resp. delägarefastighet. Det bör understrykas att den gäller endast räntor och exempelvis inte aktieutdelning.

För att schablonmetoden inte skall föranleda generell skattefrihet har föreskrivits att kapitalinkomster i dessa fall skall hänföras till inkomstslaget kapital.

I det fall samfällighetsföreningen uppbär andra inkomster än kapitalinkomster skall dessa enligt huvudregeln beskattas hos delägarna i inkomstslaget annan fastighet. Enligt en uttrycklig bestämmelse får emellertid den omständigheten, att schablontaxerad villa äger andel i en gemensamhetsan-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

läggning, inte föranleda att schablonen skall frångås. Detta innebär i praktiken skattefrihet för andra hos samfällighetsföreningen uppkomna vinster än kapitalinkomster. Det bör särskilt bemärkas att i det fall föreningen som sådan erhåller en realisationsvinst det lär saknas formell möjlighet att beskatta densamma hos ägarna av delägande schablontaxerade fastigheter. Se vidare vad som sägs ifråga om realisationsvinster i avsnittet "Gemensamhetsanläggningar för konventionellt beskattade fastigheter".

Det ligger i sakens natur att någon avskrivning av samfällighetens tillgångar inte får ske för delägande schablontaxerade villor. Det ligger också i sakens natur att underskott, som uppkommit på grund av andra kostnader än räntor och tomträttsavgäld, inte får skattemässigt utnyttjas av delägarna.

I det fall någon enstaka delägande fastighet inte skall schablonbeskattas gäller i tillämpliga delar de regler, som senare redovisas för konventionellt beskattade fastigheter.

*Gemensamhetsanläggningar för s k äkta bostadsföretag*

Med äkta bostadsföretag avses sådant bostadsaktiebolag, bostadsförening och allmännyttigt bostadsföretag som schablonbeskattas enligt KL 24 § 3 mom. Ett i praxis uppställt krav är att fastighetsinnehavet till åtminstone 60 % utnyttjas såsom bostäder för delägare.

Gemensamhetsanläggning för andra fastigheter än schablontaxerade villor utgör särskild taxeringsenhet endast om föreningsförvaltning föreligger. Föreligger delägarförvaltning ingår i stället gemensamhetsanläggningens värde i de delägande fastigheternas taxeringsvärden.

Inkomsbeskattningen skall för de äkta bostadsföretagen ske efter samma grunder som för schablontaxerade villor. I det fall delägarförvaltning föreligger blir tillämpningen helt identisk – delägarfastigheternas taxeringsvärden innefattar ju då deras andel av gemensamhetsanläggningen. Om däremot föreningsförvaltning föreligger skall vid den schablonmässiga inkomstberäkningen resp. delägarfastighets taxeringsvärde ökas med dess andel i gemensamhetsanläggningens taxeringsvärde. Även garantibelopp och procentavdrag skall fördelas på delägarfastigheterna efter samma grunder.

Även för de äkta bostadsföretagen skall ev kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital. Om delägarfastighets andel av *ränteinkomster* understiger 100 kronor föreligger även här skattefrihet.

*Gemensamhetsanläggningar för konventionellt beskattade fastigheter*

För konventionellt beskattade fastigheter skall inkomstbeskattningen mera påtagligt knytas till partrederimetoden. Om föreningsförvaltning föreligger blir alltså inte heller i detta fall föreningen självständigt skattesubjekt.

Partrederimetoden innebär att inkomster och utgifter i verksamheten skall



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

delas upp på delägarfastigheterna i förhållande till andelstalet. Enligt uttalande i propositionen skall delägaren på intäktssidan ta upp värdet av den *nytta* delägarfastigheten haft av anläggningen genom den egna användningen. Vidare skall man ta upp delägarfastighetens andel i ev hyresinkomster etc. Däremot skall bidrag och tillskott från delägarna inte beskattas som inkomst.

På kostnadssidan får sedvanliga avdragsgilla poster beaktas. Om gemensamhetsanläggningen är föreningsförvaltad och åsatt eget taxeringsvärde skall givetvis också taxeringsvärde och procentavdrag fördelas.

Om delägarfastighets andel av intäkterna inte med 100 kronor överstiger andelen av de omedelbart avdragsgilla kostnaderna skall man av förenklingsskäl underlåta beskattning. Vill ägaren av delägarfastigheten tillgodogöra sig avdrag för underskott på verksamheten måste dock fullständig redovisning lämnas.

Frågan om avdrag för anläggningstillgångar löses vid föreningsförvaltning på så sätt att föreningens tillgångar betraktas som tillgångar i de delägande fastigheterna och där utgör avskrivningsunderlag. Eftersom partrederiregeln gäller får varje delägare själv bestämma avskrivningstakt etc.

För de konventionellt beskattade fastigheterna gäller inget undantag från regeln att all inkomst från samfälligheten skall beskattas i den förvärvskälla, i vilken delägarfastigheten ingår. Detta gäller alltså även kapitalinkomster. Även här skall man dock underlåta beskattning av ränteinkomster i det fall delägarfastighetens andel häri understiger 100 kronor.

Hur delägarfastighets *nytta* av anläggningen skall bestämmas vidrörs inte i förarbetena.

Jag nödgas för min del tillstå att det är för mig förborgat vad uttalandet åsyftar. Att nyttan skall beaktas för schablontaxerade fastigheter är naturligt och tillgodoses ju genom att underlaget för inkomstberäkningen ökar. Men konventionellt beskattade fastigheter? Nyttan beaktas i detta fall vid hyressättningen och ingår således i den kontana bruttointäkten. Även för ev. egen bostadsförmån blir nyttan beaktad genom att värderingen skall följa ortens hyrespris. Måste det inte i praktiken bli så att gemensamhetsanläggningen medför underskott för delägande, konventionellt beskattade fastigheter, såvida det inte bedrivs en omfattande extern verksamhet?

Det bör måhända framhållas att en följd av det nya regelsystemet är att delägare inte får göra avdrag för utbetalda bidrag (eller tillskott) för verksamheten. Avdragsrätten bestäms istället av delägarfastighetens andel av resultatet. För fastighetens andel i anläggningstillgångar får delägaren vidare tillgodogöra sig värdeminskningsavdrag enligt de regler som gäller för resp. tillgångar.

Ett problem i sammanhanget är hur realisationsvinster skall behandlas. I propositionen berörs frågan endast kortfattat på sid. 139. Jag återger uttalandena i direktcitat.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

"Enligt promemorian bör avyttring av delägarfastighet med därtill hörande andel i gemensamhetsanläggning föranleda realisationsvinst enligt allmänna regler. Vidare föreslås att beskattningen vid försäljning av samfälld mark skall träffa delägarna. Detta motiveras av att marken är sakrättsligt knuten till delägarfastigheterna. Även i detta fall följer alltså beskattningen av allmänna regler."

"Det förslag som jag redovisat i det föregående och förordar för egen del medför att några särskilda regler för avyttring, utträde eller inträde inte behövs. Jag vill påpeka att om i samfälligheten uppkommer realisationsvinst – något som emellertid torde vara ytterst sällsynt – denna vinst också skall fördelas på delägarna och beskattas hos dem som realisationsvinst."

Att försäljning av samfälld mark vid delägarförvaltning skall föranleda realisationsvinstbeskattning hos delägarna kan möjligen vara klart men är det lika klart vid föreningsförvaltning? Om samfällighetsföreningen äger fastighet, vilket inte är ovanligt utan fastmer direkt förutsatt i LFS, är det ju föreningen och inte delägarna, som gör en eventuell realisationsvinst om fastigheten säljs. Föreningen kan ju dessutom äga lös egendom, som kan föranleda realisationsvinster.

Oavsett vad som uttalats i förarbetena förbjuder lagtexten, att hos samfällighetsförening uppkommen realisationsvinst beskattas hos delägarna i annan förvärvskälla än den, vari delägande fastighet ingår. Får i så fall indexuppräkning ske? Skall aktievinster avtrappas vid mer än två års innehav? Enligt ordalydelsen i 41 a § bör svaren bli nekande men frågetecknen får stå kvar. Över huvud taget förefaller det märkligt att kapitalvinster med deras speciella intäkts- och kostnadsbegrepp skall beskattas i annat inkomstslag än tillfällig förvärvsverksamhet.

*Gemensamhetsanläggning i s k blandfall*

En gemensamhetsanläggning kan givetvis vara gemensam för såväl schablontaxerade som konventionellt beskattade fastigheter. Detta vållar inga särskilda komplikationer eftersom ovan redovisade regelsystem går att tillämpa vid sidan av varandra i dessa s k blandfall.

Det bör måhända understrykas att om en schablontaxerad villa äger del i gemensamhetsanläggning, som är åsatt eget taxeringsvärde, skall villans andel i gemensamhetsanläggningens taxeringsvärde läggas till underlaget för inkomstberäkningen. Andelen i procentavdrag och garantibelopp skall också redovisas.

*Övriga gemensamma anläggningar*

De ovan redovisade reglerna gäller inte bara för gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utan för gemensamma anläggningar över huvud taget. De ytterligare anläggningar som kan komma ifråga torde främst vara vägar och andra anläggningar enligt väglagen. Det bör vidare beaktas att om mark-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

samfällighet eller regleringssamfällighet inte utgör särskild taxeringsenhet beskattningen skall ske hos delägarna enligt ovan redovisade principer.

**Marksamfälligheter**

Marksamfälligheter av olika slag har enligt äldre lagstiftning utgjort självständiga skattesubjekt om de enligt den civilrättsliga lagstiftningen stått under förvaltning av juridisk person. Enligt stadgad praxis har även sådana marksamfälligheter, som själva valt att ställa sig under förvaltning (exempelvis enligt den nu avskaffade bysamfällighetslagen), ansetts utgöra självständiga skattesubjekt. Har däremot särskild förvaltning inte varit anordnad har beskattningen skett hos ägarna.

*Skattskyldigheten flyttas vid utdelning*

I fortsättningen skall juridisk person, som förvaltar marksamfällighet, utgöra självständigt skattesubjekt *förutsatt att samfälligheten utgör särskild taxeringsenhet.* Enkelbeskattningsprincipen skall fortfarande tillämpas men enligt en helt ny modell: Om utdelning lämnas skall denna utdelning vara avdragsgill hos den förvaltande juridiska personen och skattepliktig inkomst hos mottagaren.

Skatten till staten skall fortfarande vara proportionell men utgå med 32 % i stället för tidigare 15 %.

Systemet att inom enkelbeskattningens ram flytta skattskyldigheten från det ena subjektet till det andra bottnar knappast i rationella överväganden. Att det ändå införts har förestavats av rättviseskäl; man har för utdelade belopp velat gå ifrån den proportionella skatten hos den förvaltande juridiska personen och i stället fånga upp marginalskattenivån – och därmed skatteförmågan – hos de olika delägarna. Man kan utan vidare hålla med om att 15 % är ett otidsenligt skattetryck. Men när skattesatsen nu höjdes till 32 % kunde man inte då ha nöjt sig med detta? Som man nu har lagstiftat kommer den avsedda rättvisan att många gånger förbytas i orättvisa.

*Utdelningsbegreppet*

Med utdelning förstås sådana belopp – kontant eller in natura – som efter särskilt beslut utbetalas till delägarna efter det andelstal som gäller. Avdragsrätten resp skatteplikten är generell. Något undantag har inte gjorts för t ex utdelning som avser redan beskattade vinstmedel eller härrör från icke skattepliktiga inkomster hos samfälligheten. Även återbetalningar av tillskott torde som regeln är utformad bli avdragsgilla resp. skattepliktiga. Härigenom kan uppkomma effekter som möjligen kan betecknas som intressanta men knappast som tilltalande.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

*Dubbelbeskattningseffekter ofrånkomliga*

Om den samfällighetsförvaltande juridiska personen underlåtit att "tömma ut" för utdelning disponibla tillgångar före ikraftträdandet inträffar förr eller senare dubbelbeskattning av dessa tillgångar. Dubbelbeskattningen kan inte elimineras genom förlustavdrag hos samfällighetsförvaltningen – väljer man denna väg flyttas problemet endast över till vinsten för det år förlustavdraget utnyttjas.

Samma effekt uppkommer ifråga om vinster, som efter ikraftträdandet tas till beskattning hos samfällighetsförvaltningen. Enda möjligheten att i det långa loppet undgå dubbelbeskattning av vinst efter skatt är att besluta utdela *all* vinst för samma år som den uppkommer. Hur skall detta kunna arrangeras rent praktiskt?

Även av andra orsaker kan märkliga dubbelbeskattningseffekter uppkomma, vilket skall illustreras med ett konkret fall.

På en föreningsförvaltad marksamfällighet drivs tomtrörelse och man räknar med att sälja tomter för 300 000 kronor under år 1976. Från denna bruttointäkt avgår ingångsvärde för marken med 100 000 kronor. Tomtrörelsen ger således en nettointäkt av 200 000 kronor. Samfälligheten utdelar denna vinst redan under 1976 och påförs alltså inte någon taxering 1977.

Nu uppkommer frågan: Vad skall samfällighetsföreningen göra med de 100 000 kronor som motsvarar ingångsvärdet? Förr eller senare måste de delas ut. Delägarna blir beskattade utan att samfällighetsföreningen med bestående effekt kan tillgodoräkna sig motsvarande avdrag. Konklusionen blir att föreningen lika gärna kan avstå från att yrka avdrag för ingångsvärde på tomtmark. Samma gäller för substansminskningsavdrag, värdeminskningsavdrag på byggnader etc. Att i och för sig skattefria realisationsvinster blir beskattade blir likaså en konsekvens av systemet.

Den valda lösningen med generell skatteplikt för mottagen utdelning får som sin yttersta konsekvens att delägare i marksamfällighet förr eller senare blir beskattade för rena kapitaluttag. Inte ens vid upplösning av sådan juridisk person, som omfattas av dubbelbeskattningsprincipen, har man ansett sig böra gå så långt. I sak föreligger ingen skillnad mot att inkomstbeskatta exempelvis uttag av personliga sparmedel från bank.

Förhållandet påpekades under remissbehandlingen och påtalades även i motioner. Man kan knappast säga att skatteutskottet lade stor vikt vid invändningarna. Något gick man dock motionären till mötes genom att vidga samfällighetsförvaltningens avdragsrätt till att gälla redan för det år, till vilket utdelningen rätteligen hänför sig. Detta är i och för sig bra men härigenom avhjälper man inte dubbelbeskattningseffekten i det fall utdelningen avser icke skattepliktiga inkomster eller motsvaras av värdeminskningsavdrag.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

*Utgivande av bidrag etc*

Med utdelning avses alltså sådana belopp som efter särskilt beslut utbetalas till delägarna efter det andelstal som gäller. I vissa fall lämnas efter annan grund bidrag exempelvis till enskilda lantbrukare, vilka bidrag skall helt eller delvis täcka speciellt angivna kostnader. För sådana bidrag gäller allmänna skatteregler. Bidrag som utgår enligt särskild föreskrift för att täcka enskild lantbrukares kostnad av angivet slag är avdragsgillt hos samfälligheten och skattepliktigt hos mottagaren eftersom bidraget utgår för hans näring.

Särskilt de s k besparingsskogarna kan ha andra stadgeenliga åtaganden, ofta av samhällsnyttig art. Vilka problem som kan uppkomma för dessa kan här inte ens antydas.

Samfällighetsförvaltning som utgör särskilt skattesubjekt skall beskattas enligt gängse regler för resultatet av den verksamhet som bedrivs på samfälligheten. Detta medför bl a att driftsbidrag blir avdragsgilla för delägarna och skattepliktiga hos den juridiska personen. Tillskott är däremot inte avdragsgilla resp skattepliktiga. Den juridiska personen har givetvis rätt till värdeminskningsavdrag i vanlig ordning.

*Utdelning hänförs till delägarfastighets förvärvskälla*

Den utdelning som ägare av delägarfastighet mottar skall beskattas i delägarfastighetens förvärvskälla, såvida fastigheten inte är schablonbeskattad (lär ifrågakomma endast undantagsvis). Är delägarfastigheten schablonbeskattad skall utdelningen hänföras till inkomstslaget kapital. Någon frigräns vid 100 kr gäller inte.

*Rätt till skogskontoinsättning*

Att utdelningen blir skattepliktig inkomst hos den mottagande delägaren föranleder ytterligare komplikationer i det fall den härrör från skogsbruk. Är delägaren fysisk person bör han ju äga rätt till skogskontoinsättning som om han själv uppburit skogsintäkten. En sådan rätt har också införts. Den begränsas dock i så måtto att utdelningen måste härröra från skogsintäkt under samma beskattningsår som utdelningen sker eller året dessförinnan.

Den valda lösningen förefaller knappast rationell men är kanske den enda möjliga som lagstiftningen nu utformats. Den lär komma att något fördyra administrationen av marksamfälligheterna.

**Regleringssamfälligheter**

Juridiska personer, som förvaltar regleringssamfälligheter, utgör redan tidigare självständiga skattesubjekt, och kommer att så göra även i fortsättningen, förutsatt att regleringssamfälligheten ugör särskild taxeringsenhet.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

Liksom tidigare (45 § KL andra st) skall procentavdraget för regleringsdamm fördelas på strömfallsägarna. Däremot skall garantibeloppet stanna på den förvaltande juridiska personen.

Enkelbeskattningen är utformad efter samma principer som för marksamfälligheter, innebärande att avdragsrätt föreligger för utdelning samtidigt som utdelningen är skattepliktig hos mottagaren. Hos mottagaren skall utdelningen beskattas i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår – för schablontaxerad fastighet dock i inkomstslaget kapital.

**Rättighetssamfälligheter**

Till denna grupp hör främst gemensamma rättigheter såsom gemensam jakt och gemensamt fiske. Även fastighetssammanslutningar av typen jaktvårdsområden och fiskevårdsområden hör till denna grupp.

För rättighetssamfälligheterna skall samma beskattningsmetod tillämpas som för gemensamhetsanläggningarna. Detta innebär att bidragen från delägarna inte skall tas upp som intäktspost vid beräkningen av resultatet på samfälligheten och att delägarna inte erhåller avdrag för bidrag till samfälligheten på annat sätt än om kostnaden nedlagts på den egna fastigheten.

Enligt vad det sagts mig lär det ifråga om rättighetssamfälligheter ofta saknas andelstal att lägga till grund för fördelningen. Det skulle således i dessa fall brista i den av departementschefen angivna grundförutsättningen för det nya regelsystemet. Det är kanske detta som är anledningen till att han förordar en översyn av beskattningsreglerna för jaktvårdsområdesföreningar och andra intresseföreningar som omhänderhar samfällighetsförvaltning.

**Ikraftträdandebestämmelser**

De nya reglerna för beskattning av samfälligheter skall tillämpas första gången vid 1977 års taxering.

I och med det nya regelsystemet kommer åtskilliga samfälligheter, som stått under särskild förvaltning, att upphöra som självständiga skattesubjekt. Särskilda övergångsbestämmelser har meddelats för dessa fall.

En följd av att skattskyldigheten flyttas till ägarna av delägarfastigheterna är att man för konventionellt beskattade delägarfastigheter måste få möjlighet att skriva av på tillgångar, som redan ingår i samfälligheten. Vidare måste man beakta sådana övriga poster i samfällighetens balansräkning, som är resultatpåverkande.

Delägarfastigheternas ökade avskrivningsunderlag skall bestämmas med utgångspunkt i samfällighetens balansräkning för det beskattningsår som gått till ända närmast före den 1 mars 1976, alltså det sista räkenskapsår för vilket den juridiska personen själv skall beskattas. Delägarfastighets avskrivnings-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

underlag skall ökas för det beskattningsår, som går till ända närmast efter februari 1976. Motsvarande gäller för övriga resultatpåverkande balansposter. I det fall samfällighets och delägarfastighets räkenskapsår avslutades vid olika tidpunkter och därför delvis sammanfaller skall man av förenklingsskäl bortse härifrån.

Övergångsbestämmelserna har måst utformas med beaktande av bl a om inkomstredovisningen sker enligt bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen.

*Avskrivningsunderlag för byggnader m m*

Vad först gäller avskrivningsunderlag för byggnader skall avskrivningsunderlaget för delägarfastighets byggnadsbestånd ökas med fastighetens andel av anskaffningskostnader för samfällighetens byggnadsbestånd. Beståndet skall dock anses nedskrivet med de avskrivningar den juridiska personen tillgodofört sig. Förfarandet innebär i princip kontinuitet beträffande avskrivningarna.

Motsvarande förfarande skall gälla ifråga om markanläggningar, om delägarfastigheten är berättigad till värdeminskningsavdrag härför. När det gäller annan fastighet kan kostnaden för vissa markanläggningar ingå i avskrivningsunderlaget för byggnader. Om sådan markanläggning finns hos samfälligheten får fastighetens andel i anskaffningskostnaden tillföras avskrivningsunderlaget för byggnader, givetvis med beaktande av de värdeminskningsavdrag samfälligheten tillgodofört sig.

Även avskrivningsunderlag för inventarier får efter samma grunder övertas av delägarfastigheten förutsatt att dessa tillgångar kan avskrivas i den förvärvskälla, vari fastigheten ingår.

*Justering för övriga balansposter*

Beskattas delägarfastigheten enligt *bokföringsmässiga grunder* skall ingående poster för lager, fordringar och skulder ökas med fastighetens andel i dessa poster i samfällighetens balansräkning.

Beskattas delägarfastigheten enligt kontantprincipen måste beaktas i vad mån samfälligheten tillgodofört sig avdrag för en inte betald avdragsgill kostnad eller intäktsfört en utestående fordran. För att dubbelavdrag resp dubbelbeskattning inte skall ifrågakomma måste delägarfastigheten i dessa fall som intäkt redovisa sin andel i skulden resp göra avdrag för sin andel i fordringen. Denna justering skall göras första gången delägarfastigheten beskattas för samfälligheten, vilket för kontantredovisande alltid måste vara vid 1977 års taxering.

*Förlustavdrag*

Om det hos den förvaltande juridiska personen finns outnyttjade förlust-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

avdrag får ägare av delägarfastighet tillgodogöra sig sin andel av detta förlustavdrag som om han vid den taxering underskottet uppkom själv hade redovisat sin andel av underskottet. Däremot får den juridiska personens rätt till kommunalskatteavdrag inte övertas. Rätten att överta förlustavdrag föreligger endast för konventionellt beskattade delägarfastigheter.

*Gäller ej schablonbeskattade fastigheter*

Det bör måhända nämnas, att ikraftträdandebestämmelsen i vad de avser övertagande av avskrivningsunderlag etc helt saknar betydelse för schablontaxerade delägarfastigheter.

## FÖRMÖGENHETSBESKATTNING AV SAMFÄLLIGHETER

### Förutvarande beskattningsregler

Enligt äldre bestämmelser har sådan samfällighet, som förvaltats av juridisk person, varit självständigt skattesubjekt vid förmögenhetsbeskattningen. Enligt 6 § 1 mom första stycket förmögenhetsskattelagen har skattskyldighet förelegat för gemensamt behov avsatta s k besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter som förvaltas självständigt. Skatten har utgått proportionellt med 1,5 $^{0}/_{00}$ för den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstigit 15 000 kronor.

### De nya beskattningsreglerna

Vid utformningen av de nya reglerna har man fäst stort avseende vid samfälligheternas starka sakrättsliga knytning till delägarfastigheterna. Skattskyldigheten har därför i största möjliga utsträckning lagts på ägarna av delägande fastigheter. Undantag har dock gjorts för häradsallmänningar, allmänningsskogar, sockenallmänningar, sockensamfälld mark eller mark som av ålder är samfälld o dyl. För angivna samfälligheter är förvaltande juridisk person skyldig erlägga förmögenhetsskatt, dock endast om och i den mån den är skyldig erlägga skatt för inkomst. Skatten utgår efter oförändrade grunder. Ursprungligen var även regleringssamfälligheterna egna skattesubjekt vid förmögenhetstaxeringen men genom en lagändring hösten 1975 (SFS 1975: 1176) undantogs dessa från förmögenhetsbeskattningen.

I övriga fall skall förmögenhetsbeskattningen ske hos delägarna. Av praktiska skäl befrias dock delägare från skyldigheten att redovisa andel i samfällighet om nettovärdet därav understiger 2 000 kronor.

## UPPGIFTSSKYLDIGHETEN

De nya reglerna för beskattning av samfälligheter framtvingar ofrånkom-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

ligen en omfattande skyldighet att lämna uppgifter, såväl till ägarna av delägande fastigheter som till beskattningsmyndigheterna.

Det bör understrykas, att uppgiftsskyldigheten endast gäller ifråga om samfälligheter, som förvaltas av juridisk person.

*Kontrolluppgifter för schablonbeskattade delägarfastigheter*

Om samfällighet förvaltas av juridisk person, som inte är skattesubjekt, skall denna utan föregående anmaning lämna uppgift om varje enskild delägares andel av intäkter och kostnader i samfälligheten samt om värdet av hans andel i samfälligheten. De uppgifter som behövs skiljer sig med hänsyn till den metod, efter vilken delägarfastigheten beskattas.

Är delägarfastigheten schablonbeskattad räcker det i regel att lämna uppgift om dess andel i kapitalinkomster (varvid ränteinkomster måste anges separat) samt i räntekostnader och tomrättsavgäld. Om samfälligheten utgör taxeringsenhet måste uppgift även lämnas om delägarfastighetens andel i taxeringsvärdet – underlaget för inkomstberäkningen skall ju ökas därmed.

Om delägarfastighets andel i ränteinkomster inte uppgår till 100 kronor behöver uppgift om ränteinkomster inte lämnas.

*Kontrolluppgifter för konventionellt beskattade fastigheter*

Är delägarfastigheten konventionellt beskattad föreligger skyldighet att lämna specificerade uppgifter om alla intäkter och kostnader i samfälligheten. Om skillnaden mellan intäkter och omedelbart avdragsgilla kostnader understiger 100 kronor föreligger dock inte uppgiftsskyldighet såvida inte avdragsgrundande underskott uppkommer.

Om delägaren är skattskyldig till förmögenhetsskatt för sin andel i samfällighetsförvaltningens behållna förmögenhet skall han underrättas om värdet av densamma. Underrättelseskyldighet föreligger inte om värdet av andelen understiger 2 000 kronor.

*Kontrolluppgifter från mark- och regleringssamfälligheter*

Juridisk person som förvaltar marksamfällighet eller regleringssamfällighet som utgör särskilt skattesubjekt behöver endast lämna uppgift om utdelning till delägarefastighet. På kontrolluppgiften anges särskilt till vilken del utdelningen härrör från intäkt av skogsbruk samt huruvida intäkten avser köpeskilling för upplåten avverkningsrätt eller för avyttrade skogsprodukter eller uttag för förädling i egen rörelse. Motivet för sistnämnda uppgifter är mottagarens rätt till skogskontoinsättning.

Regleringssamfälligheter skall lämna uppgift om delägares andel i samfällighetens behållna förmögenhet om värdet därav uppgår till 2 000 kronor eller högre.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

*Uppgifter även till delägarna*

Uppgift till ledning för taxering skall lämnas såväl till delägarna som till taxeringsmyndigheterna. När det gäller uppgifter till delägarna krävs inte att de skickas till var och en utan de kan i stället anslås på lämplig plats inom samfällighetens verksamhetsområde. Det hela måste givetvis dock ordnas så att varje delägare lätt skall kunna få kännedom om uppgifterna. Eftersom avdragsrätten i fråga om konventionellt beskattade delägarfastigheter helt styrs av resultatet i verksamheten – utgivet bidrag är ju som sådant inte avdragsgillt – är det nödvändigt att informationen fungerar. Man kan inte frigöra sig från känslan att många samfällighetsförvaltningar ännu inte vet vad som väntas av dem.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra uppgiftsskyldigheten dömes till böter, högst 500 kronor.

För samfälligheter, som inte förvaltas av juridisk person, föreligger ingen uppgiftsskyldighet. Det är vid delägarförvaltning varje delägares sak att skaffa fram underlaget för en korrekt redovisning av hans andel i resultat och förmögenhet. I praktiken lär dock någon form av samordning bli nödvändig.

## LAGTEXT

Avslutningsvis skall jag göra ett försök att direkt analysera ändringarna i lagtext. De återfinns i SFS 1975: 259–264.

### Bestämmande av skattesubjekt vid inkomsttaxeringen

KL 53 § 1 mom första stycket f), vari stadgas oinskränkt skattskyldighet för vissa angivna juridiska personer, har nu i berört avseende följande lydelse:

"... andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet ..."

Lagtekniskt har man således valt förfarandet med en inskjuten undantagsbestämmelse; i princip föreligger oinskränkt skattskyldighet för inländska juridiska personer men med en viss begränsning för sådana som bildats för att förvalta samfällighet. För att dessa skall omfattas av bestämmelsen krävs *dels* att den förvaltande samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet, *dels* att samfälligheten avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet.

Om båda de angivna förutsättningarna är uppfyllda är den samfällighetsförvaltande juridiska personen självständigt skattesubjekt. Detta framgår indirekt av ett tillägg till KL 53 § 2 mom vari sägs, att sådan juridisk person, som bildats för att förvalta *annan* samfällighet än sådan, som avses i 1 mom



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

första stycket f) inte taxeras. I stället skall inkomsten hänföras till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för var och en motsvarar hans andel av samfällighetens inkomst.

Ändringen i KL 53 § har föranlett en motsvarande ändring i Si 6 § 1 mom b).

Frågan om när samfällighet utgör taxeringsenhet besvaras i punkt 1, andra stycket av anvisningarna till 8 § KL. Där anges som huvudregel att marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning utgör taxeringsenhet om den förvaltas av juridisk person. Detta skall dock inte gälla gemensamhetsanläggning, när delägarfastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av schablontaxerade villafastigheter. Marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning, som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde, utgör inte taxeringsenhet.

**Samfällighetsförvaltningen utgör skattesubjekt**

Liksom enligt äldre lagstiftning gäller enkelbeskattningsprincipen men med möjlighet att flytta skattskyldigheten från samfällighetsförvaltningen till delägarna. Reglerna härom återfinns (från redigeringssynpunkt något överraskande) i punkten 4 av anvisningarna till 41 a § KL. Den har följande lydelse:

"Vid beräkning av inkomst i sådan samfällighet som avses i 53 § 1 mom första stycket f) får avdrag göras för utdelning till delägare, oavsett om utdelningen utgått in natura eller i penningar. Avdraget skall anses belöpa på det beskattningsår vartill utdelningar hänför sig även om utdelningen utbetalas till delägarna först under det därpå följande beskattningsåret. Utdelningen skall av delägare upptagas till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår eller, om intäkten av denna beräknas enligt 24 § 2 eller 3 mom., som intäkt av kapital."

Som en konsekvens av ovanstående har ur punkten 8 av anv till 21 § KL utmönstrats bestämmelsen, att utdelning från sådan samfällighet, som avsågs i KL 53 § 1 mom f), inte var skattepliktig inkomst hos mottagaren.

Att den juridiska personen skall göra procentavdrag (gäller ej för regleringssamfällighet – se KL 45 § andra stycket) och redovisa garantibelopp framgår av en nyinsatt punkt d) i 47 § KL första stycket.

Förhöjningen av statsskatten från 15 % till 32 % har föranlett ändring i Si 10 § 2 mom b). Ändringen kräver inga utläggningar.

I skogskontolagen 2 § sägs i ett nyinsatt stycke följande:

"Har i förvärvskällan redovisats utdelning från samfällighet, som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928: 370), får uppskov åtnjutas till den del utdelningen härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår vartill utdelningen hänför sig på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv."

Utformningen av stycket torde fullständigt täcka intentionerna enligt förarbetena.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

**Samfällighetsföreningar etc som inte utgör självständiga skattesubjekt**

Den övervägande kretsen samfällighetsförvaltande juridiska personer kommer inte att utgöra självständiga skattesubjekt. För dessa skall enligt den tidigare nämnda bestämmelsen i KL 53 § 2 mom första stycket inkomstbeskattningen helt ske hos delägarna.

Stycket har följande lydelse:

"Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som avses i 1 mom första stycket f), taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Ej heller skall så kallat gruvbolag taxeras, utan skola dess delägare taxeras en var för den inkomst, han åtnjutit av bolagets verksamhet."

Beskattningsprinciperna fastläggs i sina detaljer i den nyinsatta 41 a § jämte anvisningar.

Paragraftexten har följande lydelse:

"Äger fastighet del i samfällighet av annat slag än som avses i 53 § 1 mom. första stycket f), hänföres den fastigheten tillkommande andelen av intäkter och kostnader i verksamheten i samfälligheten till den förvärvskälla vari fastigheten ingår enligt de bestämmelser som gäller för nämnda förvärvskälla."

Av ordalydelsen får anses framgår, att bestämmelserna är tillämpliga även i det fall delägareförvaltning föreligger – förhållandet bör noteras mot bakgrund av att bestämmelsen i 53 § 2 mom första stycket endast gäller samfälligheter förvaltade av juridisk person.

Enligt paragraftexten skall alltså fastighetens andel av intäkter och kostnader i verksamheten i samfälligheten hänföras till den förvärvskälla, vari fastigheten ingår enligt de bestämmelser som gäller för denna förvärvskälla. Man har alltså här frångått den princip som gäller för exempelvis handelsbolag, nämligen att inkomsten skall hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit.

Man vill i sammanhanget möjligen efterlysa tillägg till §§ 21, 24 och 28 i KL eftersom stadgandet i 41 a § torde innebära en vidgning av inkomstbegreppet för de tre inkomstslag, i vilka fastighet kan ingå.

Stadgandet att inkomsten skall beskattas i den förvärvskälla vari delägande fastighet ingår är dock inte utan undantag. Undantaget återfinns i anvisningspunkten 2 och inte i omedelbar anslutning till huvudstadgandet, vilken från redigeringssynpunkt hade varit att föredra. Mera härom nedan.

Principen att beskattning skall ske i delägande fastighetens förvärvskälla lär väl i de flesta fall inte vålla några komplikationer. En besvärlig fråga, som tidigare berörts, är dock hur en realisationsvinst hos den juridiska personen skall beskattas.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

Anvisningarna till 41 a § skall redovisas punkt för punkt.
Punkt 1 har följande lydelse:

"Bestämmelsen i 41 a § innebär bl. a. att för fastighet, som avses i 24 § 2 eller 3 mom., fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Jfr i detta hänseende punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 §."

Punkten är tillämplig enbart på schablontaxerade fastigheter (villor och äkta bostadsföretag) och endast i det fall sådan fastighet äger del i samfällighet, som utgör särskild taxeringsenhet. Av anvisningarna till 8 § framgår att gemensamhetsanläggning, som uteslutande eller så gott som uteslutande betjänar villafastigheter, inte utgör särskild taxeringsenhet liksom inte heller enskild väg eller dike.

Såvitt jag kan förstå kommer denna anvisningspunkt inte att bli särskilt frekvent betr. villafastigheter men däremot ifråga om äkta bostadsföretag. Den innebär att inkomstbeskattningen enligt huvudregeln skall effektueras i delägande fastighetens inkomstslag och inom ramen för schablonbeskattningen. Det bör måhända ånyo understrykas att rätt till avdrag härvid föreligger för delägande fastighets andel i samfällighetsföreningens ränteutgifter och tomträttsavgäld.

Punkten 2 är komplicerad och har mening för mening följande lydelse.

*Första meningen:* "Äger fastighet av annat slag än som nämns i punkt 1 del i sådan samfällighet som avses i 41 a § och överstiger fastighetens andel av intäkterna i samfälligheten dess andel i sådana kostnader i verksamheten som äro på en gång avdragsgilla vid taxeringen med belopp understigande 100 kronor, föreligger icke skyldighet att upptaga intäkterna och kostnaderna vid beräkning av inkomst av fastigheten."

Fastighet av annat slag än vad som nämnts i punkt 1 kan vara jordbruksfastighet och annan fastighet med konventionell inkomstberäkning. Av förenklingsskäl befrias ju ägare av sådana fastigheter från skyldigheten att redovisa fastighetens andel av samfällighetens "nettointäkt" om den understiger 100 kronor. Meningen är tillämplig på såväl delägarförvaltade som föreningsförvaltade samfälligheter.

Friheten från redovisningsskyldighet är inte tvingande. Om underskott uppkommit ligger det givetvis i ägarens intresse att lämna en fullständig redovisning.

*Andra meningen:* "Förvaltas sådan samfällighet av juridisk person, skola kapitalinkomster som den juridiska personen har uppburit och som belöpa på fastigheten tagas upp till beskattning i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår."

Andra meningen kan synas överflödig. Att en föreningsförvaltad samfällighets kapitalinkomster skall beskattas i delägande fastigheters resp. förvärvskällor torde direkt följa av huvudstagandet i 41 a §. Har meningen ansetts erforderlig i förtydligande syfte?



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

*Tredje meningen:* "Om intäkt av fastighet beräknas enligt 24 § 2 eller 3 mom., skola dock kapitalinkomster beskattas hos ägare av fastigheten i inkomstslaget kapital."

Möjligen har andra meningen ansetts erforderlig som fäste för tredje meningen. Tredje meningen innehåller det förut nämnda undantaget som säger, att andel i samfällighets kapitalinkomster skall hänföras till inkomstslaget kapital om delägande fastighet schablonbeskattas. Undantaget gäller såväl för villor som äkta bostadsföretag.

En fråga som uppkommer är om ordet "dock" begränsar undantagsregeln till föreningsförvaltade samfälligheter (jfr andra meningen). Av propositionen framgår att man räknat med att tillgångar utöver gemensamhetsanläggningen kan förekomma endast vid föreningsförvaltning. Det bör dock ligga i sakens natur att beskattning skall ske i inkomstslaget kapital även om delägareförvaltning föreligger.

Andra inkomster än kapitalinkomster är således i princip skattepliktiga i schablontaxerad fastighets förvärvskälla. I praktiken medför schablonmetoden dock skattefrihet. Till yttermera visso understrykes detta av ett tillägg till punkten 6 tredje stycket av anv. till 24 §, enligt vilket intäkt på grund av del i samfällighet inte skall få föranleda, att villafastighet i mer än ringa omfattning skall anses utnyttjad för sådant ändamål, som kan bryta schablonen.

*Fjärde meningen:* "Understiger fastighets andel av ränteintäkter 100 kronor, föreligger emellertid icke skattskyldighet för beloppet."

I denna mening möter vi på nytt en skattefrihetsgräns vid 100 kronor. Den är generellt utformad och avser således både konventionellt och schablonmässigt beskattade fastigheter.

Tredje stycket har följande lydelse.

"Vid tillämpning av bestämmelser om beräkning av avdrag för årlig värdeminskning av byggnad får för fastighet, som äger del i samfällighet som avses i 41 a §, i det fall samfälligheten utgör särskild taxeringsenhet, hänsyn tagas till fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde."

Innebörden av detta stycke ligger knappast på ytan. Det är emellertid avsett att tillämpas vid bestämmandet av avskrivningsunderlag för byggnader vid förvärv av (delägar-)fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Jfr anv. till 22 § KL punkt 3, sjunde stycket, till 25 § punkt 2 a, andra stycket och till 29 § punkt 7, sjätte stycket. Bestämmelsen är uppenbarligen inte tvingande.

Punkten 4 har redovisats i tidigare sammanhang.

**Förmögenhetsbeskattningen**

Enligt de ändrade reglerna i 6 § 1 mom. första stycket b) förmögenhetsskattelagen innefattas i kretsen skattesubjekt



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

"sådan juridisk person som förvaltar samfällighet enligt lagen (1952: 166) om häradsallmänningar eller lagen (1952: 167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna eller förvaltar sockenallmänning, sockensamfälld mark eller mark som av ålder är samfälld o. dyl. enligt lagen (1973: 1150) om förvaltning av samfälligheter ... samtliga dock endast om och i den mån de äro skyldiga erlägga skatt för inkomst."

Man kan alltså konstatera att kretsen skattesubjekt vid förmögenhetsbeskattningen avviker från den vid inkomstbeskattningen.

Om fastighet äger del i samfällighet av annat slag än som avses i 6 § 1 mom första stycket b) skall förmögenhetsbeskattning ske hos delägarna. Regler härför ges i ett nyinsatt andra stycke i punkt 1 av anvisningarna till 3 och 4 §§.

I stycket konstateras att värde av gemensamhetsanläggning, vari de delägande fastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av schablontaxerade villafastigheter, ingår i de delägande fastigheternas taxeringsvärden. Vidare sägs att om särskilt taxeringsvärde åsatts samfälligheten eller fast eller lös egendom eljest ingår i samfälligheten eller ägs av juridisk person som förvaltar samfälligheten skall värdet av sådan egendom fördelas på de delägande fastigheterna efter deras andelstal.

I ett nyinsatt tredje stycket av anvisningarna till 5 § ges en bestämmelse av motsvarande innebörd beträffande sådan samfällighets skulder.

Av praktiska skäl stadgas slutligen i ett nyinsatt 3 mom till 12 § att redovisningsskyldighet till förmögenhetsskatt inte föreligger i det fall delägande fastighets andel i samfällighetens förmögenhet understiger 2 000 kronor.

**Ikraftträdandebestämmelserna**

En så långtgående skattereform som denna kräver med naturnödvändighet vittomfattande ikraftträdandebestämmelser. Man må hoppas att de är heltäckande.

I de delar som lagstiftningen berör samfälligheterna – i sammanhanget togs även en del annan lagstiftning som inte här behandlats – träder bestämmelserna i kraft två veckor efter den dag – den 10 juni 1975 – då lagen utkom från trycket och tillämpas första gången vid 1977 års taxering.

Ikraftträdandebestämmelserna i övrigt bör redovisas i sin exakta lydelse.

Andra stycket har följande lydelse:

"Samfällighet som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) är för det beskattningsår som går till ända närmast efter utgången av februari månad 1976 berättigad till avdrag enligt punkt 4 av anvisningarna till 41 a § såväl för utdelning som belöper på beskattningsåret som för utdelning som belöper på tid dessförinnan men utbetalats under beskattningsåret."

Stycket har tillkommit på initiativ av skatteutskottet och motiveras av påpekandet, att utdelning efter ikraftträdandet av tidigare hopbragta vinstmedel skulle föranleda dubbelbeskattning. Tillägget är bra i och för sig men får



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

inte övervärderas – det innebär endast en galgenfrist. Om avdrag för tidigare år kan utnyttjas måste ju under utnyttjandeåret finnas en vinst, som i sin tur får stå kvar hos samfällighetsförvaltningen för att utdelas någon gång i framtiden.

Fortsättningen av ikraftträdandebestämmelserna tar helt fasta på det fall, där skattskyldigheten för samfällighet övergår från förvaltande juridisk person till ägarna av delägande fastigheter. Bestämmelserna, som är uppdelade i fyra punkter, skall gälla för det beskattningsår som går till ända närmast efter utgången av februari 1976.

Punkt 1 lyder:

"I avskrivningsunderlaget för byggnad får inräknas fastighetens andel av anskaffningskostnaden för byggnadsbeståndet i samfälligheten, vilken andel av byggnadsbeståndet skall anses avskriven med belopp motsvarande den på andelen belöpande summan av de värdeminskningsavdrag som samfälligheten fått åtnjuta. Redovisas fastigheten i förvärvskälla vari inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, gäller motsvarande i fråga om markanläggningar i samfälligheten."

Bestämmelsen är i och för sig klar till sin innebörd. Den enda komplikation som kan uppkomma är väl om delägande fastighet är jordbruksfastighet, som fortfarande redovisas enligt kontantprincipen och utan särskild avskrivningsplan för byggnader. Däremot bör det inte vålla någon komplikation om samfälligheten är taxerad som annan fastighet och delägande fastighet är jordbruksfastighet. Stadgandet i 41 a § att inkomsten skall hänföras till den förvärvskälla vari delägande fastighet ingår bör i detta sammanhang ta över hindret för annan fastighet att ingå i förvärvskälla av jordbruksfastighets natur.

Punkt 2 lyder:

"Redovisas fastigheten i inkomstslaget annan fastighet får vidare anskaffningskostnad för sådan tillgång som avses i punkt 2 a tredje stycket av anvisningarna till 25 § inräknas i byggnadens anskaffningsvärde och skall härvid tillgången anses avskriven med belopp som motsvara de värdeminskningsavdrag samfälligheten fått åtnjuta. Vidare får – med beaktande av de regler som eljest gäller beträffande avdrag för värdeminskning av inventarier som ingår i den förvärvskälla vari fastigheten redovisas – som ingångsvärde för inventarier upptagas den på fastigheten belöpande andelen av det värde av samfällighetens inventarier som kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende enligt balansräkning för det beskattningsår som gått till ända närmast före ingången av mars månad 1976."

De tillgångar som avses i den nämnda anvisningspunkten är plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning som ju inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnader ifråga om konventionellt beskattade fastigheter.

Att ingångsvärdena skall hämtas från den balansräkning, som gått till ända närmast före ingången av mars 1976, sammanhänger med reglerna om beskattningsår och taxeringsår enligt KL 3 §.

Punkt 3 lyder:



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

"Redovisas fastigheten i förvärvskälla vari inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skall fastighetens andel av övriga poster i nyss avsedda balansräkning upptagas som ingående poster i räkenskaperna för förvärvskällan. Beräknas inkomsten ej enligt bokföringsmässiga grunder, och är ej heller fråga om fastighet, som avses i 24 § 2 eller 3 mom. skall endast sådana poster beaktas som kan godtagas vid beskattningen av den förvärvskälla vari fastigheten ingår. Vid taxeringen skall dock såsom intäkt upptagas belopp motsvarande fastighetens andel i sådan ogulden skuld för vilken samfälligheten fått åtnjuta avdrag och som avser kostnad för vilken avdrag kan medges i den förvärvskälla vari fastigheten ingår. Har samfälligheten såsom intäkt upptagit fordran på sådana belopp som när den betalas kommer att föranleda beskattning i den förvärvskälla vari fastigheten ingår, får ett belopp motsvarande fastighetens andel av denna fordran, i förekommande fall andelen av det belopp vartill fordran nedskrivits, upptagas såsom avdragsgill kostnad."

Materiellt och logiskt är punkten invändningsfri och täcker väl vad som sägs i förarbetena men hur skall de många berörda – samfällighetsförvaltning, delägare, taxeringsnämnder – på ett korrekt sätt kunna omsätta punkten i praktisk tillämpning? Hur skall samfällighetsförvaltningarna kunna klargöra för delägarna att den som har bokföringsmässig redovisning skall göra si och den som tillämpar kontantprincipen skall göra så? Kommer bestämmelserna att fungera mer än för schablontaxerad annan fastighet?

Punkt 4 lyder:

"Har samfälligheten redovisat sådant underskott, för vilket avdrag enligt förordningen (1960: 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst föreligger, och är icke fråga om fastighet, som avses i 24 § 2 eller 3 mom., får fastighetsägaren vid 1977 års taxering eller senare åtnjuta avdrag för fastighetens andel av underskottet som om han själv redovisat underskottet vid den taxering underskottet uppkom."

Någon tvekan kan föreligga huruvida avdragsrätt föreligger i det fall delägande fastighets andel i underskottet understiger 1 000 kronor. Den rimliga och samtidigt materiellt riktiga tolkningen måste vara att avdragsrätten hos delägarna helt följer avdragsrätten hos ett tänkt bestående skattesubjekt. Har samfällighetsförvaltningen kvalificerat sig för förlustavdrag genom en förlust på minst 1 000 kronor skall alltså ägare av delägande fastighet ha avdragsrätt, hur obetydlig hans andel av förlusten än är.

Stöd för ovanstående tolkning står att finna i orden "som om han själv redovisat underskottet". Jfr 2 § sista stycket skogskontolagen där det talas om "denna del".

Schablontaxerad annan fastighet är helt utesluten från avdragsrätten enligt denna punkt. Det kan möjligen ifrågasättas om inte avdragsrätt borde förelegat för den del av underskottet, som betingats av ränta och tomträttsavgäld. Frågan torde dock äga endast akademiskt intresse.

### Taxeringslagen

I en nyinsatt 42 a § regleras den omfattande uppgiftsskydighet som samfällighetsförvaltningarna i fortsättningen ställs inför. Det kan förmodas att



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

många, som handgripligt berörs av 42 a §, fortfarande svävar i lycklig okunnighet därom. För den händelse någon av dem råkar läsa dessa rader skall till hans ledning paragrafen återges i sin helhet.

"1 mom. Det åligger juridisk person, som förvaltar samfällighet, att till ledning vid inkomst- och förmögenhetstaxering varje år utan anmaning lämna uppgift enligt följande. Sådan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928 : 370) skall lämnat uppgift om utdelning till delägare. Uppgiften skall även innehålla upplysning i det avseende som behövs för tillämpning av 2 § femte stycket skogskontolagen (1954 : 142). Annan juridisk person skall lämna uppgift om delägares andel av intäkter och kostnader i samfälligheten. Uppgift behöver dock icke lämnas, om delägares andel av ränteintäkt understiger 100 kronor, och ej heller om andelen av intäkt av annat slag understiger 100 kronor sedan därifrån avdragits andelen av sådana kostnader som är omedelbart avdragsgilla vid taxeringen. Vidare skall annan juridisk person än sådan som avses i 6 § 1 mom. första stycket b) lagen (1947 :577) om statlig förmögenhetsskatt lämna uppgift om delägares andel i samfällighetens behållna förmögenhet. Utgör samfälligheten icke särskild taxeringsenhet, skall vid beräkning av den behållna förmögenheten värde av sådan samfälld egendom som ingår i de delägande fastigheternas taxeringsvärde ej inräknas. Uppgift behöver dock icke lämnas, om den del av samfällighetens behållna förmögenhet som belöper på fastighet understiger 2 000 kronor.

Uppgift skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär och avlämnas senast den 31 januari under taxeringsåret i den ordning som gäller för avlämnande av självdeklaration. Senast nämnda dag skall vidare till delägare översändas ett exemplar av uppgiften eller denne eljest underrättas om innhållet i uppgiften.

2 mom. Juridisk person, som förvaltar samfällighet och som icke är skattskyldig för förmögenhet, är pliktig att efter anmaning till ledning för värdesättningen av delarna i samfälligheten avlämna uppgift om samfällighetens tillgångar och skulder jämte andra omständigheter av betydelse för värdesättningen."

Paragrafen föranleder inga särskilda kommentarer utöver konstaterandet, att den *inte* är tillämplig för delägarförvaltade samfälligheter. Den är – om man metodiskt delar upp det första långa stycket i mening för mening – klar till sin innebörd. Man må hoppas att det formulär, som enligt andra stycket skall fastställas, blir så enkelt och lätthanterligt som omständigheterna medger. I skrivande stund har jag ännu inte fått del av detsamma.

Slutligen bör nämnas att sanktionsbestämmelsen i 120 § utvidgats att gälla även den som ej fullgör uppgiftsskyldigheten enligt 42 § a 1 mom.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:17

# Sammanställning av vissa avdrag samt skattereduktion vid 1977 års taxering

| Tabellen är upprättad av departementsrådet Gunnar Björne | Ogift[1]; hemmavarande barn under 18 år saknas (f 2/11 1958-1/11 1976) | Ogift[1] med hemmavarande barn under 16 år (f 2/11 1960-1/11 1976) | Ogift[1] med hemmavarande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1958-1/11 1960) | Gift[1] som inte sammanlevt med maken och haft hemmavarande barn under 16 år (f 2/11 1960-1/11 1976) | Gift[1] som inte sammanlevt med maken och haft hemmavarande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1958-1/11 1960) | Gift[1] som sammanlevt med maken och haft högre inkomst[6] än denne; hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1960-1/11 1976) | Gift[1] som sammanlevt med maken och haft lägre inkomst[6] än denne; hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1960-1/11 1976) | Gift[1] som sammanlevt med maken och haft högre inkomst[7] än denne; hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1960-1/11 1976) | Gift[1] som sammanlevt med maken och haft lägre inkomst[7] än denne; hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1960-1/11 1976) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Avdrag för egenföretagares avgift till allmän sjukförsäkring m. m. medges i förvärvskällan med preliminärt belopp som beräknats enligt särskilda regler samt såsom allmänt avdrag med en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering[5]. Anställda påförs inte längre avgift. | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering | Prel. belopp och en tredjedel av belopp som påförts enl. 1976 års taxering |
| Allm. avdrag för försäkringspremier[4] | max 250 | max 500 | max 500 | max 250 | max 250 | Makarna gemensamt max 500 | Makarna gemensamt max 500 | Makarna gemensamt max 500 | Makarna gemensamt max 500 |
| Avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn under 18 år (skall styrkas med skriftligt bevis)[9] | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn | max 2 500/barn |
| Förvärvsavdrag[2] avseende A-inkomst av jordbruksfastighet[3], rörelse[3] eller tjänst | — | 25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000 | — | 25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000 | — | — | — | — | 25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000 |
| Förvärvsavdrag[1] tillkommande gift person med A-inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, vars make biträtt i verksamheten utan att taxeras för inkomst därav[11] | — | — | — | — | — | — | — | max 1 000 | max 1 000 |
| Grundavdrag | 4 500 | 4 500 | 4 500 | 4 500 | 4 500 | 4 500 | 4 500 | 4 500 | 4 500 |
| Skattereduktion | — | 1 800 | 1 800 | 1 800 | 1 800 | max 1 800[8] | — | max 1 800[8] | — |
| Särskild skattereduktion[10] | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 |

1 Med ogift jämställes änka, änkling, frånskild och sådan gift skattskyldig, som ingått äktenskap under beskattningsåret. För sådan gift skattskyldig, som inte sambeskattas med sin make och som inte haft barn under 18 år, gäller samma regler som för barnlös ogift. Skattskyldig med barn under 16 år får förvärvsavdrag som ogift vid taxeringen för det inkomstår maken avlidit under förutsättning att dödsfallet skedde före den 1 juli inkomståret trots att han då sambeskattas med denne. Med gifta skattskyldiga likställes skattskyldiga som utan att vara gifta sammanlevt under större delen av beskattningsåret, om de tidigare varit gifta med varandra eller har eller haft gemensamt barn. Sistnämnda regel tillämpas dock inte för det beskattningsår, under vilket det förhållande inträtt, som motiverar behandlingen som gift skattskyldig.

2 Om flera förvärvsavdrag ifrågakommer samtidigt gäller viss maximering. Förvärvsavdrag får för makar gemensamt eller för ensamstående skattskyldig inte uppgå till högre belopp än sammanlagt det högsta av samtidigt ifrågakommande maximibelopp. Förvärvsavdraget får inte överstiga inkomsten i förvärvskällan eller av arbetet, i förekommande fall efter avdrag för omkostnader och — vid kommunaltaxeringen — garantibelopp i förvärvskällan.

3 Då fastighet ingår i förvärvskällan är avdraget 25 % av nettointäkten.

4 Jordbrukare och rörelseidkare medges i regel avdrag i förvärvskällan för premie för grupplivförsäkring som tecknats av dem som yrkesutövare.

5 Särskilda regler gäller i vissa fall, t. ex. vid smärre avgiftsbelopp, vid nedäggning av verksamheten osv.

6 Med inkomst avses statligt taxerad inkomst.

7 Med inkomst avses ifråga om förvärvsavdrag A-inkomst. Vid lika inkomst medges den yngste maken förvärvsavdrag. Vid jämförelse av makarnas inkomster beaktas också sjömansinkomst.

8 Vid lika statligt taxerad inkomst medges den äldre maken skattereduktion.

9 Om underhållsbidraget utgår på grund av dom, medges avdrag även såvitt avser barn över 18 år.

10 Förutsättningar för reduktion är bl. a. att den skattskyldige varit över 16 år och haft A-inkomst på minst 4.500 kr. Reduktionen medges med fullt belopp upp till 36.000 kr. statligt taxerad inkomst och bortfaller helt då inkomsten överstiger 38.500 kr. Den som har folkpension är inte berättigad till reduktion.

11 Beträffande företagsledare i fåmansbolag även vid inkomst av tjänst i vissa fall.