

Nr 48

Regeringens proposition med förslag till ändrade regler för beskattning av samfälligheter, m. m.;

beslutad den 20 februari 1975.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås nya regler för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av gemensamhetsanläggningar och andra samfälligheter. Förslaget är delvis en följd av den nya civilrättsliga lagstiftning om samfälligheter som trätt i kraft år 1974.

Skattskyldigheten vid inkomstbeskattningen föreslås åvila juridisk person, som förvaltar marksamfällighet och regleringssamfällighet som utgör taxeringsenhet. Statlig inkomstskatt skall därvid utgå såsom för ekonomiska föreningar, dvs. med 32 %. I övriga fall beskattas ägarna av delägarfastigheterna för verksamheten på samfälligheten.

Resultatet av verksamheten i samfällighet, för vilken föreligger skattskyldighet vid inkomstbeskattningen, föreslås bli beräknat enligt allmänna regler för den förvärvskälla som verksamheten hör till. Utdelning till delägare får dras av vid resultatberäkningen och skall tas upp till beskattning hos delägaren.

Föreligger inte skattskyldighet för samfälligheten, fördelas intäkterna och kostnaderna på delägarfastigheterna och beskattas i den förvärvskälla som delägarfastigheten ingår i. Skattskyldighet och uppgiftsskyldighet föreslås i dessa fall föreligga i huvudsak bara om nettot för en delägare uppgår till 100 kr. Ligger skattskyldigheten på ägare av delägarfastigheter, som är schablonbeskattade, och har värdet av samfälligheten fördelats på dessa fastigheter vid fastighetstaxeringen, innebär förslaget att någon ytterligare beskattningsåtgärd inte är aktuell utöver den inverkan på schablonbeskattningen som ett eventuellt högre taxerings-

värde kan ha. I dessa fall medges avdrag för ränta och tomträttsavgäld, som hänför sig till samfälligheten.

Förmögenhetsbeskattningen av samfällighet föreslås ske hos ägarna av delägarfastigheterna utom då det gäller regleringssamfälligheter samt häradsallmänningar, allmänningsskogar och liknande samfälligheter.

I propositionen föreslås även rätt till avdrag för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag. Vidare föreslås en anpassning av den s. k. proportioneringsregeln till de regler som gäller vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

De nya reglerna om beskattning av samfälligheter föreslås gälla första gången vid 1977 års inkomst- och förmögenhetstaxeringar. Övriga regler föreslås gälla fr. o. m. 1976 års taxering.

Slutligen föreslås att Stiftelsen Industricentra fr. o. m. 1975 års taxering skall vara inskränkt skattskyldig vid inkomstbeskattningen.

Lagförslag

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370)

dels att 47 § och 53 §¹ och 2 mom. samt punkt 8 av anvisningarna till 21 §, punkt 3 av anvisningarna till 22 §, punkterna 3 och 6 av anvisningarna till 24 §, punkt 2 av anvisningarna till 25 § och punkt 7 av anvisningarna till 29 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas nya bestämmelser, 41 a § och anvisningar till denna paragraf, varjämte till anvisningarna till 22 § skall fogas en ny punkt, 11, och till anvisningarna till 29 § en ny punkt, 20, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

41 a §

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.

(Se vidare anvisningarna.)

47 §¹

För fastighet, som året näst före taxeringsåret varit skattepliktig, beräknas garantibelopp till två procent av fastighetens taxeringsvärde förstnämnda år. Garantibeloppet upptages inom den kommun, där fastigheten är belägen, såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Såsom ägare anses jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamenteriskt förordnande.

Vad som i föregående stycke sägs om ägare skall i förekommande fall i stället gälla:

a) den, som innehar fastighet med åborätt, med tomträtt eller med vattenfallsrätt, innehavare av så kallad ofri tomt i stad samt den, som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;

b) innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet; *samt*

b) innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet;

c) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord.

c) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord; *samt*

¹ Senaste lydelse 1973: 1099.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

d) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 53 § 1 mom. första stycket f) är skattskyldig för inkomst.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänsteinnehavare eller annan, som författningen enligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande sådant löneboställe som avses i lagen (1970: 939) om förvaltning av kyrklig jord är vederbörande pastorat att anse såsom innehavare.

Skall avkastning utöver husbehovet av skog å fastighet, som under a) eller c) omförmäles, författningen enligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens skogsbruksvärde.

Där beträffande fastighet, som innehaves med åborätt eller eljest med ständig eller ärftlig besittningsrätt, innehavaren på grund av denna sin rätt icke äger utöver husbehovet tillgodogöra sig avkastning av skog å fastigheten, skall garantibeloppet för honom icke beräknas å det i taxeringsvärdet ingående skogsbruksvärdet.

Garantibelopp beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall garantibeloppet jämkas med hänsyn härtill.

(Se vidare anvisningarna.)

53 §

1 m o m.² Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:
för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension och annan ersättning enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för ersättning enligt lagen (1954: 243) om yrkesskadeförsäkring och lagen (1956: 293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring;

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

² Senaste lydelse 1974: 724. Jfr även 1974: 769.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för belopp vilket motsvarar restituerad, avkortad eller avskriven socialförsäkringsavgift till folkpensioneringen enligt 19 kap. 3 § lagen (1962: 381) om allmän försäkring, tilläggs pensionsavgift, sjukförsäkringsavgift eller allmän arbetsgivaravgift och med vilket avdrag enligt 46 § 2 mom. åtnjuts vid tidigare års taxeringar;

b) staten:

för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse eller av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov;

c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållnings-sällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) akademier, Nobelstiftelsen samt stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, så ock allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankomma på sammanslutningarna, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, skeppsfartens sekundärlånekassa, norrlandsfonden, statens utvecklingsfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., Sveriges exportråd, järnkotoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, allmänna sjukförsäkringsfonden, pensionsstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m., allmänna försäkringskassor, understödsföreningar, som icke bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, personalstiftelser som avses i lagen om tryg-

d) akademier, Nobelstiftelsen samt stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, så ock allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankomma på sammanslutningarna, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, skeppsfartens sekundärlånekassa, norrlandsfonden, statens utvecklingsfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., *Stiftelsen Industri-centra*, Sveriges exportråd, järnkotoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, allmänna sjukförsäkringsfonden, pensionsstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m., allmänna försäkringskassor, understödsföreningar, som icke bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, personalstiftelser som

Nuvarande lydelse

gande av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utgiva avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag, som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring:

för inkomst av fastighet;

e) kyrkor, andra trossamfund än svenska kyrkan därest de utöva kyrklig verksamhet, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, *därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparings-skogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, samtliga* i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

Föreslagen lydelse

avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utgiva avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag, som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring:

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och 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 reglerings-samfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer* i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

h) allmänna pensionsfonden:

för all inkomst som härflyter av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen, samt i övrigt för inkomst av fastighet.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med stiftelse eller förening, som ovan i första stycket vid e) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

2 m o m.³ Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets eller rederiets inkomst. Ej heller skall så kallat gruvbolag taxeras, utan skola dess delägare taxeras en var för den inkomst, han åtnjutit av bolagets verksamhet.

2 m o m. 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.

Vad i föregående stycke sägs skall i förekommande fall äga motsvarande tillämpning beträffande garantibelopp för fastighet.

Anvisningar

till 21 §

8.⁴ Till intäkt av jordbruksfastighet räknas jämväl vad som influtit på grund av upplåten nyttjanderätt till fastigheten eller del därav, såsom arrende, avgäld för lägenhet, som är avsöndrad från fastigheten, eller för servitut, som vilar å fastigheten, m. m. dyl. Vad nu sagts gäller dock icke beträffande

8. Till intäkt av jordbruksfastighet räknas jämväl vad som influtit på grund av upplåten nyttjanderätt till fastigheten eller del därav, såsom arrende, avgäld för lägenhet, som är avsöndrad från fastigheten, eller för servitut, som vilar på fastigheten, m. m. dyl. Vad nu sagts gäller dock icke beträffande en-

³ Senaste lydelse 1953: 400.

⁴ Senaste lydelse 1972: 741.

Nuvarande lydelse

fande engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande under nyss angivna förhållanden av mark eller strömfall enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg. Icke heller räknas till intäkt av jordbruksfastighet engångsersättning för inskränkning i föfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar. Hör till fastigheten rätt att på visst sätt utnyttja någon annan fastighet såsom till skogsfång, mulbete eller dyl., skall givetvis även vad som därigenom kommer fastighetens innehavare tillgodo räknas som intäkt av fastigheten. *I fråga om för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, häradsallmänningar och andra liknande samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall som samfällighetens inkomst räknas även vad som in natura utdelats till innehavarna av de fastigheter, som hava del i samfälligheten. Då inkomsten således beskattas hos samfälligheten [jfr 53 § 1 mom. f)], följer härav, att innehavare av fastighet, som har del i samfällighet av ovannämnda art, icke är skyldig att som intäkt av sin fastighet upptaga vad han uppburit såsom utdelning från samfälligheten, vare sig utdelningen utgått in natura eller i penningar.*

Föreslagen lydelse

gångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande under nyss angivna förhållanden av mark eller strömfall enligt vattenlagen (1918: 523) eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg. Icke heller räknas till intäkt av jordbruksfastighet engångsersättning för inskränkning i föfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen (1964: 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar. Hör till fastigheten rätt att på visst sätt utnyttja någon annan fastighet såsom till skogsfång, mulbete eller dyl., skall givetvis även vad som därigenom kommer fastighetens innehavare tillgodo räknas som intäkt av fastigheten.

till 22 §

3.⁵ Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder inbegripet behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är

⁵ Senaste lydelse 1973: 1099.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares ellér brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden ej representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som äro särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i anskaffningskostnaden för byggnad kostnaden för sådan anordning som är nödvändig för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

I fråga om tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeminskningssavdrag för maskiner och inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på byggnaderna anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet minskat med värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnaderna av fastighetens anskaffningskost-

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd bortsett från värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxerings-

Nuvarande lydelse

nad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter *avskrivningsunderlaget* för byggnaderna erhålles. *Detta avskrivningsunderlag* får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av *avskrivningsunderlaget* för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Föreslagen lydelse

värde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter *avskrivningsunderlag* för byggnader erhålles. *Det sammanlagda avskrivningsunderlaget* för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av *avskrivningsunderlaget* för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen — utöver årliga värdeminskningssavdrag — med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under vart och ett av de första fem beskattningssåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtare.

Utrangeras eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden, i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmateriel eller dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

11. Har skattskyldig erlagt avslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastig-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

het, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i punkt 5.

till 24 §

3.⁶ Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd *gemensamhetsanläggning* i byggnad som äges av föreningen eller bolaget.

3. Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd *gemensam anordning* i byggnad som äges av föreningen eller bolaget.

6.⁷ De i 24 § 2 mom. första och andra styckena meddelade bestämmelserna om upptagande av intäkt efter särskild grund äro tillämpliga även om fastigheten eller fastighetsdelen, utöver utrymmen för bostad åt en eller två familjer, innehåller något *enstaka* rum för uthyrning eller i ringa omfattning kan användas för annat ändamål än såsom bostad.

Till fastighet, som i 24 § 2 mom. avses, är att hänföra även fastighet som nyttjas endast viss del av året eller tillfälligt, såsom sommarvilla, sportstuga eller jaktstuga, eller som utan att användas står till ägarens förfogande.

Från tillämpningen av bestämmelserna i 24 § 2 mom. första och andra styckena bliva genom regeln i 2 mom. sista stycket första punkten, under där angivna förutsättningar, undantagna exempelvis fastigheter som under somrarna bruka uthyras till sommargäster men i övrigt bebos av ägarna, sommarstugor som regelbundet uthyras under somrarna, fastigheter vilka till viss del upplätas för upplagsplats, för rörelse el. dyl. samt

Från tillämpningen av bestämmelserna i 24 § 2 mom. första och andra styckena bliva genom regeln i 2 mom. sista stycket första punkten, under där angivna förutsättningar, undantagna exempelvis fastigheter som under somrarna bruka uthyras till sommargäster men i övrigt bebos av ägarna, sommarstugor som regelbundet uthyras under somrarna, fastigheter vilka till viss del upplätas för upplagsplats, för rörelse el. dyl. samt

⁶ Senaste lydelse 1966: 696.

⁷ Senaste lydelse 1974: 769.

Nuvarande lydelse

fastigheter vilka utnyttjas för odling eller tillgodogörande av alster eller naturtillgångar från fastigheten. En fastighet bör anses i allena ringa omfattning utnyttjad för sådant ändamål, som här avses, om den därigenom förvärvade årliga bruttointäkten uppgår till högst 2 400 kronor eller överstiger nämnda belopp men icke 2 procent av fastighetens taxeringsvärde.

Föreslagen lydelse

fastigheter vilka utnyttjas för odling eller tillgodogörande av alster eller naturtillgångar från fastigheten. En fastighet bör anses i allena ringa omfattning utnyttjad för sådant ändamål, som här avses, om den därigenom förvärvade årliga bruttointäkten uppgår till högst 2 400 kronor eller överstiger nämnda belopp men icke 2 procent av fastighetens taxeringsvärde. *I bruttointäkten skall dock härvid icke inräknas intäkt på grund av del i samfällighet.*

Fråga huruvida fastighet skall anses inrättad till bostad åt en eller två familjer skall bedömas med hänsyn till de förhållanden, som rätt vid beskattningsårets utgång.

till 25 §

2.a.⁹ Avdrag enligt 25 § 1 mom. medges för sådan värdeminskning, som byggnad även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan på byggnadens anskaffningsvärde. Angående minskning av avskrivningsunderlag för byggnad när särskilt värdeminskningssavdrag beräknas för värmepannor och annan maskinell utrustning, se under b nedan.

Som byggnads anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad, som förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet (*minskat med särskilt maskinvärde som kan ingå däri*) utgör av fastighetens hela taxeringsvärde (*minskat med särskilt maskinvärde*). Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Har byggnad förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall som anskaffningsvärde anses det belopp, som i beskattningsavseende

Som byggnads anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad, som förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Har byggnad förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall som anskaffningsvärde anses det belopp, som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren, om ej särskilda omständigheter föranleda annat.

⁹ Senaste lydelse 1969: 363.

Nuvarande lydelse

kvarstår oavskrivet för överlåtare, om ej särskilda omständigheter föranleda annat. Vid beräkning av anskaffningsvärdet i vissa fall äger de två sista meningarna av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas kostnad för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden. I anskaffningsvärdet för byggnad inräknas även kostnad för plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas kostnad som ägaren haft för rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Det årliga värdeminskningsskattavdraget beräknas efter 1,5 procent för byggnad av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material och efter 1,75 procent för byggnad av trä. Avdraget får dock beräknas efter högre procenttal, om särskilda omständigheter föranleda därtill.

b.^o Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), medges enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsskattavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Angående beräkningen av detta värde gäller i tillämpliga delar vad som sägs i andra stycket under a ovan.

Föreslagen lydelse

Vid beräkning av anskaffningsvärdet i vissa fall äger de två sista meningarna av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning.

b. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), medges enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsskattavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Angående beräkningen av detta värde gäller i tillämpliga delar vad som sägs i andra stycket under a ovan. *Vidare medges avdrag enligt särskild avskrivningsplan för anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som fastighetens ägare erlagt, om nyttigheten är knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen.*

Avskrivnes maskinell utrustning enligt särskild plan, skall underlaget för beräkning av värdeminskningsskattavdrag för byggnaden minskas i motsvarande mån. Om tillgång som ingår i sådan utrustning på grund av förslitning eller teknikens utveckling blivit oanvändbar innan fastigheten avyttrats, medges avdrag för den del av tillgångens värde som kvarstår oavskriven enligt planen.

^o Senaste lydelse 1969: 363.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Avdrag för årlig värdeminskning enligt särskild avskrivningsplan medges även beträffande lösa inventarier. Utrangeras sådant inventarium, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.

till 29 §

7.¹⁰ Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, avdrages genom årliga värdeminskningsavdrag enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år då anskaffningen ägt rum.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas ej värdet av sådana delar och tillbehör, som äro avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inräknas ej i värdet av industribyggnad värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt ej heller värdet av anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. I byggnadens värde inräknas vidare ej värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, eller värdet av speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar eller särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I värdet av byggnad som är avsedd för affärsändamål inräknas exempelvis ej värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses värdet av sådan konstruktion ej ingå i byggnadens värde. I fråga om tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde, tillämpas i stället de föreskrifter som enligt punkterna 3 och 4 gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.

Av punkt 16 fjärde stycket framgår, att värdet av vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för byggnad, även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt 3 b sista stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet (*minskat med särskilt maskinvärde*) utgör av fastighetens hela taxeringsvärde (*mins-*

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt 3 b sista stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffnings-

¹⁰ Senaste lydelse 1969: 363.

Nuvarande lydelse

kat med särskilt maskinvärde). Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

Föreslagen lydelse

kostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdeminskningsavdraget bestäms efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen — utom för årliga värdeminskningsavdrag — med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstå för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o. dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

20. Punkt 11 av anvisningarna till 22 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av rörelse.

till 41 a §

1. 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 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2. 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. 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. Om intäkt av fastighet beräknas enligt 24 § 2 eller 3 mom., skola dock kapitalinkomster beskattas hos ägare av fastigheten i inkomstslaget kapital. Understiger fastighets andel av ränteintäkter 100 kronor, föreligger emellertid icke skattskyldighet för beloppet.

3. 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.

4. 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. 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.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas såvitt avser 53 § 1 mom. första stycket d) första gången vid 1975

års taxering och i fråga om punkterna 3 och 11 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 av anvisningarna till 25 § och punkterna 7 och 20 av anvisningarna till 29 § vid 1976 års taxering och i övrigt vid 1977 års taxering. Äldre bestämmelser gäller såvitt avser punkterna 3 och 11 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 av anvisningarna till 25 § och punkterna 7 och 20 av anvisningarna till 29 § vid 1975 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1975 eller tidigare år och i övrigt — utom såvitt avser skattefrihet för Stiftelsen Industricentra — vid taxering år 1976 eller tidigare år och i fråga om eftertaxering för år 1976 eller tidigare år. Bestämmelserna i punkt 11 av anvisningarna till 22 § och punkt 20 av anvisningarna till 29 § äger icke tillämpning på avgift eller bidrag som erlagts under beskattningsår för vilket taxering i första instans skett år 1975 eller tidigare år. Motsvarande gäller i fråga om sådan anläggningskostnad eller sådant anläggningsbidrag som anges i punkt 2 av anvisningarna till 25 §.

Övergår till följd av de nya bestämmelserna skattskyldighet för samfällighet på ägare av fastighet, som äger del i samfälligheten, skall för det beskattningsår som går till ända närmast efter utgången av februari månad 1976 följande gälla i fråga om fastigheten.

1. 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 värdeminskningssavdrag som samfälligheten fått åtnjuta. Redovisas fastigheten i förvärvskälla vari inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, gäller motsvarande i fråga om markanläggningar i samfälligheten.

2. 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 motsvarar de värdeminskningssavdrag 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.

3. 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 sådant 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.

4. 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.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1972: 742) om ikraftträdande av lagen (1972: 741) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1972: 742) om ikraftträdande av lagen (1972: 741) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)
dels att i 2 § ordet "Konungen" skall bytas ut mot "regeringen",
dels att 9 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

Skattskyldig, som vid övergången redan beräknar avdrag för värde-
 minskning av byggnad på grundval av anskaffningskostnad enligt upp-
 rättad avskrivningsplan, skall även efter övergången beräkna avdrag
 enligt denna plan.

Annan skattskyldig än som av-
 ses i första stycket skall som in-
 gångsvärde för byggnad upptaga
 den verkliga anskaffningskostna-
 den med tillägg för kostnad för
 ny-, till- eller ombyggnad som skett
 senare. Ingångsvärdet får dock i
 stället beräknas till två tredjedelar
 av summan av vid övergången gäl-
 lande taxerat jordbruksvärde,
 skogsmarksvärde, värde av övrig
 mark och värde av särskilda till-
 gångar, minskat med skäligt värde
 av mera betydande naturtillgångar
 och särskilda förmåner. Skogs-
 marksvärdet inräknas dock med
 högst 25 000 kronor. Naturtill-
 gångar och särskilda förmåner an-
 ses som mera betydande, om de-
 ras värde överstiger en tiondel av
 ovannämnda summa. I ingångsvär-
 de som beräknas på nu angivet
 sätt får inräknas kostnad för ny-,
 till- eller ombyggnad på fastighe-
 ten, om ny-, till- eller ombyggna-
 den skett efter utgången av år

Annan skattskyldig än som avses
 i första stycket skall som ingångs-
 värde för byggnad upptaga den
 verkliga anskaffningskostnaden
 med tillägg för kostnad för ny-,
 till- eller ombyggnad som skett se-
 nare. Ingångsvärdet får dock i
 stället beräknas till två tredjedelar
 av summan av vid övergången gäl-
 lande taxerat jordbruksvärde,
 skogsmarksvärde, värde av övrig
 mark, *byggnadsvärde, minskat*
med värde av överbyggnad, och
 värde av särskilda tillgångar, mins-
 kat med skäligt värde av mera be-
 tydande naturtillgångar och sär-
 skilda förmåner. Skogsmarksvär-
 det inräknas dock med högst
 25 000 kronor. Naturtillgångar och
 särskilda förmåner anses som mera
 betydande, om deras värde över-
 stiger en tiondel av ovannämnda
 summa. I ingångsvärde som beräk-
 nas på nu angivet sätt får inräknas
 kostnad för ny-, till- eller ombygg-
 nad på fastigheten, om ny-, till-

Nuvarande lydelse

1969, under förutsättning att kostnaden icke beaktats vid den fastighetstaxering då det vid övergången gällande taxeringsvärdet fastställts. Skattskyldig, som förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång efter utgången av år 1969, får härutöver beräkna ingångsvärdet enligt punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse. Kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten får inräknas i ingångsvärdet, om ny-, till- eller ombyggnaden skett efter förvärvet.

Har ingångsvärde beräknats enligt andra stycket till två tredjedelar av summan av taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner får avdrag enligt punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse ej åtnjutas.

Har kostnad för ny-, till- eller ombyggnad bestritts genom ianspråktagande av medel, som avsatts till investeringsfond eller liknande anordning för uppskov med inkomstbeskattning, skall ingångsvärde för byggnad minskas med vad som sålunda tagits i anspråk.

Har den skattskyldige förvärvat fastigheten på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång före den 1 januari 1973, får han som ingångsvärde för byggnadsbeståndet upptaga samma värde som överlåtaren vid övergång fått upptaga enligt denna paragraf.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tilllämpas i fråga om 9 § första gången vid 1976 års taxering. Äldre bestämmelser i 9 § tillämpas dock vid 1975 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1975 eller tidigare år.

Föreslagen lydelse

eller ombyggnaden skett efter utgången av år 1969, under förutsättning att kostnaden icke beaktats vid den fastighetstaxering då det vid övergången gällande taxeringsvärdet fastställts. Skattskyldig, som förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång efter utgången av år 1969, får härutöver beräkna ingångsvärdet enligt punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse. Kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten får inräknas i ingångsvärdet, om ny-, till- eller ombyggnaden skett efter förvärvet.

Har ingångsvärde beräknats enligt andra stycket till två tredjedelar av summan av taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark, *byggnadsvärde*, *minskat med värde av överbyggnad*, och värde av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner får avdrag enligt punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse ej åtnjutas.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrives att 6 § 1 mom. och 10 § 2 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

1 m o m.² Skyldighet att erlægga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen samt, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, *därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning:*

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och 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 taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:*

för alla inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.

10 §

2 m o m.³ Den statliga inkomstskatten utgör:

a) för svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, ekonomiska föreningar som ingå i jordbrukskasserörelsen, svenska aktie-

¹ Senaste lydelse av rubriken 1974: 770.

² Senaste lydelse 1973: 1101.

³ Senaste lydelse 1974: 995.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fonder, svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag samt sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt 1 mom.:

fyrtyo procent av den beskattningsbara inkomsten, i den mån skatten icke skall beräknas enligt c) här nedan;

b) för andra svenska ekonomiska föreningar än sådana, som ingå i jordbrukskasserörelsen, och samsbruksföreningar ävensom för Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningar:

b) för andra svenska ekonomiska föreningar än sådana, som ingå i jordbrukskasserörelsen, och samsbruksföreningar ävensom för Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skola erlägga skatt för inkomst:

trettiotvå procent av den beskattningsbara inkomsten;

c) för livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen:

tio procent av den beskattningsbara inkomsten; samt

d) för andra skattskyldiga än dem som avses i 1 mom. eller under a),

b) eller c) här ovan:

femton procent av den beskattningsbara inkomsten.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1977 års taxering. Äldre bestämmelser gäller vid taxering för år 1976 eller tidigare år och i fråga om eftertaxering för år 1976 eller tidigare år.

Övergår till följd av de nya bestämmelserna skattskyldighet för samfällighet på ägare av fastighet, som äger del i samfälligheten, utgör fastighetens andel av restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt 2 § första stycket skulle ha utgjort skattepliktig intäkt för samfälligheten, skattepliktig intäkt för ägare av fastigheten. Övergår skattskyldigheten på annan juridisk person än dödsbo eller familjestiftelse såsom ägare av fastighet, som äger del i samfälligheten, får den juridiska personen vid 1978 års taxering tillgodoföra sig avdrag för sin andel av den kommunalskatt, som under år 1977 påförts samfälligheten.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt

Häri genom föreskrives i fråga om lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt¹

dels att 6 § 1 mom., punkt 1 av anvisningarna till 3 och 4 §§ och anvisningarna till 5 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas ett nytt moment, 12 § 3 mom., av nedan angivna lydelse.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 859.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

1 mom.² Skyldighet att erlægga skatt för förmögenhet åligger, såframt ej annat föreskrives i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysiska personer, vilka voro här i riket bosatta vid beskattningsårets utgång, och oskifta dödsbon efter personer, som vid dödsfallet voro här i riket bosatta, med undantag av dödsbon som vid taxering till statlig inkomstskatt skola behandlas såsom handelsbolag, ävensom i 10 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt omförmälda familjestiftelser:

för all den förmögenhet, de vid beskattningsårets utgång ägt vare sig här i riket eller å utländsk ort;

b) föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, ävensom andra stiftelser än familjestiftelser, samtliga dock endast om och i den mån de äro skyldiga erlægga skatt för inkomst:

b) föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, sådan juridisk person som förvaltar regleringssamfällighet eller förvaltar samfällighet enligt lagen (1952: 166) om häradsallmänningar eller lagen (1952: 167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna eller förvaltar sockenallmänning, sockensamfällad mark eller mark som av ålder är samfällad o. dyl. enligt lagen (1973: 1150) om förvaltning av samfälligheter, ävensom andra stiftelser än familjestiftelser, samtliga dock endast om och i den mån de äro skyldiga erlægga skatt för inkomst:

för den förmögenhet, de vid beskattningsårets utgång ägt vare sig här i riket eller å utländsk ort;

c) fysiska personer, vilka icke voro här i riket bosatta vid beskattningsårets utgång, oskifta dödsbon efter personer, som vid dödsfallet icke voro här i riket bosatta, samt utländska bolag:

för den förmögenhet, de vid beskattningsårets utgång haft här i riket nedlagd, till den del den icke utgjorts av svenska aktier eller andelar i svensk aktiefond, dock att skattskyldighet föreligger för sådana aktier och andelar, som äro nedlagda i rörelse här i riket.

För skattskyldiga, om vilka i 18 § förmäles, bestämmes skyldigheten att erlægga skatt för förmögenhet efter de i samma paragraf meddelade föreskrifter.

Hypoteksföreningar och jordbrukets kreditkassor äro frikallade från skattskyldighet för förmögenhet.

Utländska livförsäkringsanstalter äro frikallade från skattskyldighet för förmögenhet, som hänför sig till här i riket bedriven försäkringsrörelse.

Allmänna pensionsfonden är frikallad från skattskyldighet för förmögenhet.

² Senaste lydelse 1974: 998.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

3 m o m. Ingår i skattepliktig förmögenhet fastighet, som äger del i samfällighet av annat slag än som avses i 6 § 1 mom. första stycket b), behöver vid redovisningen av förmögenheten i den del den utgöres av fastighetens andel i samfälligheten ej upptagas belopp som understiger 2 000 kronor.

Anvisningar

till 3 och 4 §§

1. Tillgång, som efter ty i dessa paragrafer sägs skall ingå i förmögenhetsberäkningen, skall därvid upptagas, även om den under beskattningsåret icke lämnat avkastning. Oanvända tomter samt aktier och andra värdehandlingar skola alltså medtagas, även om någon inkomst därav ej influiter under året.

Äger fastighet del i samfällighet av annat slag än som avses i 6 § 1 mom. första stycket b), upptages egendom som ingår i samfälligheten eller äges av juridisk person, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfälligheten. Värde av gemensamhetsanläggning, vari de delägande fastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande utgöras av sådana en- eller tvåfamiljsfastigheter för vilka intäkt beräknas enligt 24 § 2 mom. första stycket kommunalskattelagen (1928: 370), ingår i de delägande fastigheternas taxeringsvärden. I de fall när särskilt taxeringsvärde åsatts samfälligheten liksom i det fall där fast eller lös egendom eljest ingår i samfälligheten eller äges av juridisk person som nyss angivits, skall taxeringsvärdet och värdet av sådan fast eller lös egendom fördelas på de delägande fastigheterna efter deras andelstal i samfälligheten.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*till 5 §³

Avdrag för återbetalningspliktiga studiemedel får ske med summan, omräknad i kronor, av de basbelopp som återstå att betala med tillämpning av 5 kap. 23 § studiestödslagen (1973: 349). Vid beräkning av avdraget tillämpas basbeloppet vid ingången av året före taxeringsåret. Avdraget får ej överstiga det belopp som återstår att erlagga med hänsyn till 5 kap. 24 § första stycket lagen.

Utöver avdrag enligt första stycket får avdrag göras för påförda, ej erlagda avgifter enligt 5 kap. studiestödslagen i den mån debiteringen ej förfallit enligt 5 kap. 30 § samma lag.

Skulder, som hänföra sig till samfälligheter av annat slag än som anges i 6 § 1 mom. första stycket b), fördelas efter de delägande fastigheternas andelstal.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1977 års taxering. Äldre bestämmelser gäller vid taxering för år 1976 eller tidigare år och i fråga om eftertaxering för år 1976 eller tidigare år.

5 Förslag till**Lag om ändring i förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto**

Härigenom föreskrives i fråga om förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto¹

dels att i 6, 10 och 11 §§ ordet "Konungen" och orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen",

dels att i 1, 4, 10 och 11 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag" i motsvarande form,

dels att rubriken till förordningen samt 2 § skall ha nedan angivna lydelse.

Skogskontolag*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §²

Beträffande viss förvärvskälla må uppskovet för ett och samma beskattningsår avse högst ett belopp, motsvarande summan av

a) sextio procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

³ Senaste lydelse 1973: 1115.

¹ Senaste lydelse av

1 § 1969: 199

6 § 1969: 714

² Senaste lydelse 1972: 747.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

b) fyrtio procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter, samt

c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret uttagits för förädling i egen rörelse.

Har såsom intäkt upptagits likvid, som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen, må uppskov jämväl erhållas för sådan intäkt i dess helhet.

Skattskyldig, som vid jorddelningsförrättning tillträtt ny mark och efter tillträdet uttagit skog för att erhålla medel till framtida betalning av sådan likvid som anges i andra stycket, må för beskattningsår, under vilket likviden ännu ej förfallit till betalning, erhålla uppskov med högst ett belopp, motsvarande köpeskillingen för skog som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt eller sjuttio procent av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter.

Uppskov må dock ej åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör.

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 antingen under det beskattningsår då utdelningen upptages till beskattning eller under beskattningsåret dessförinnan på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas i fråga om 2 § första gången vid 1977 års taxering. Äldre bestämmelser i 2 § gäller vid taxering för år 1976 eller tidigare år och i fråga om eftertaxering för år 1976 eller tidigare år. Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, skall hänvisningen i stället avse skogskontolagen.

6 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrives i fråga om taxeringslagen (1956: 623)¹ dels att 120 § skall ha nedan angivna lydelse, dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 42 a §, av nedan angivna lydelse.

¹ Lagen omtryckt 1971: 399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

42 a §

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 lämna 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 delägars andel av intäkter och kostnader i samfälligheten. Uppgift behöver dock icke lämnas, om delägars 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 ställig förmögenhetsskatt lämna uppgift om delägars 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 överlämnas ett exemplar av uppgiften

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

eller denne eljest underrättas om innehållet i uppgiften.

2 m o m. 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.

120 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet enligt 37 eller 38 § dömes till böter.

Till böter, högst femhundra kronor, dömes

1) den som ej fullgör skyldighet enligt 30 § 1 mom. eller 34 § 3 mom. att avlämna där avsedda handlingar eller uppgifter,

2) den som ej fullgör skyldighet att utan anmaning avlämna uppgift, som avses i 33 §, rörande inkomst och förmögenhet, som icke i självdeklaration uppgivits till beskattning,

3) den som ej fullgör vad honom åligger på grund av förordnande, som i 40 § sägs,

4) den som ej fullgör i 42 § föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag,

4) den som ej fullgör i 42 § eller 42 a § 1 mom. föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag eller sådan juridisk person som förvaltar samfällighet,

5) den som ej fullgör i 43 § 1 mom., 2 mom. andra och tredje styckena samt 3 mom. föreskriven skyldighet att avlämna uppgifter om utdelningar och räntor, samt

6) den som ej fullgör skyldighet enligt 44 § att lämna uppgift till ledning vid beskattning utom riket.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.

Ansvar enligt första eller andra stycket inträder ej, om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1976 och tillämpas första gången i fråga om kontrolluppgift och annan uppgift till ledning vid 1977 års taxering.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1975-02-20

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Andersson, Johansson, Holmqvist, Aspling, Geijer, Bengtsson, Norling, Löfberg, Lidbom, Carlsson, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Zachrisson, Hjelm-Wallén

Föredragande: statsrådet Sträng

Proposition med förslag om ändrade regler för beskattning av samfälligheter, m. m.

1 Inledning

Den civilrättsliga lagstiftning om anläggningssamfälligheter som kom till på 1960-talet aktualiserade frågan om taxering av dessa samfälligheter. Utredningen¹ om det skatterättsliga fastighetsbegreppet avgav i december 1972 promemoria (Ds Fi 1972: 11) angående beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar. Promemorian innehöll förslag om inkomst-, förmögenhets- och fastighetstaxering av dessa anläggningar.

Efter förslag i en inom finansdepartementet i februari 1973 upprättad promemoria (Ds Fi 1973: 7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m. m. har nya regler om fastighetstaxering av samfälligheter införts fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering (prop. 1973: 162, SkU 1973: 70, SFS 1973: 1099). I prop. 1973: 162 anfördes vidare att de beskattningsfrågor som rörde olika samfälligheter borde övervägas ytterligare inom finansdepartementet innan förslag till nya beskattningsregler i dessa frågor framlades. En anledning till detta var att riksdagen då förelagts förslag till nya civilrättsliga regler om samfälligheter.

Numera har en omfattande ny civilrättslig lagstiftning om samfälligheter införts (prop. 1973: 160, CU 1973: 33, SFS 1973: 1149—1151 m. fl.). Denna innefattar främst anläggningslagen (1973: 1149) och lagen (1973: 1150) om förvaltning av samfälligheter. Därefter har inom finansdepartementet i juli 1974 upprättats promemorian (Ds Fi 1974: 10) Beskattning av samfälligheter m. m.

En sammanställning av innehållet i de remissyttranden som avgivits

¹ Länsrådet S. Villner.

över promemorian (Ds Fi 1972: 11) angående beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar har gjorts i promemorian (Ds Fi 1974: 10) Beskattning av samfälligheter m. m., s. 97 (i det följande benämnd promemorian) vartill hänvisas i detta avseende.

Efter remiss har yttranden vidare avgivits över promemorian av kammarkollegiet, kammarrätterna i Stockholm, Göteborg och Sundsvall, Göta hovrätt, byggnadsstyrelsen, riksskatteverket (RSV), statens vattenfallsverk, centralnämnden för fastighetsdata (CFD), lantbruksstyrelsen, statens lantmäteriverk, skogsstyrelsen, bostadsstyrelsen, domänverket, bankinspektionen, fiskeristyrelsen, statens naturvårdsverk, skogshögskolan, allmänna ombudet för mellankommunala mål, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Jönköpings, Kristianstads, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Örebro, Jämtlands, Kopparbergs, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, företagskattberedningen, realisationsvinstkommittén, bostadsskattekommittén, Föreningen auktoriserade revisorer, Gällivare allmänningsskog, HSB:s riksförbund (HSB), Jokkmokks allmänningsskogar, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund, Orsa besparingsskog, Riksförbundet för enskild väghållning, Samfundet för fastighetsvärdering, Svenska bankföreningen, Svenska elverksföreningen, Svenska jägareförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska kraftverksföreningen, Svenska riksbyggen, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges fiskevattenägareförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges häradsallmänningsförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges villaägareförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Älvdalens besparingsskog.

Skogsstyrelsen har bifogat yttranden från skogsvårdsstyrelserna i Kopparbergs och Gävleborgs län. Gällivare och Jokkmokks allmänningsskogar har hänvisat till och överlämnat ett av Norrbottens allmänningars förbund upprättat utlåtande. Lantbrukarnas riksförbund hänvisar i sitt yttrande till ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande. Svenska bankföreningen, SHIO, Sveriges industriförbund och Sveriges köpmannaförbund åberopar ett inom Näringslivets skattedelegation upprättat utlåtande. Yttrande över förslaget har vidare inkommit från Särna och Idre Besparingsskog och från civilekonomen Stig Olsson.

Slutligen har Stiftelsen Industricentra hemställt att bli befriad från skatt på inkomst i stiftelsens verksamhet och att stiftelsens fastigheter undantas från skatteplikt.

2 Allmän orientering

2.1 Förkortningar

Beteckningarna på nedanstående författningar kommer i framställningen att förkortas enligt följande:

AL	anläggningslagen (1973: 1149)
allmänningsskogslagen	lagen (1952: 167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna
bysamfällighetslagen	lagen (1921: 299) om förvaltning av bysamfälligheter och därmed jämförliga samfällda ägor och rättigheter
EVL	lagen (1939: 608) om enskilda vägar
FBL	fastighetsbildningslagen (1970: 988)
häradsallmänningsslagen	lagen (1952: 166) om häradsallmänningar
JDL	lagen (1926: 326) om delning av jord å landet
jaktlagen	lagen (1938: 274) om rätt till jakt
KL	kommunalskattelagen (1928: 370)
LFS	lagen (1973: 1150) om förvaltning av samfälligheter
LGA	lagen (1966: 700) om vissa gemensamhetsanläggningar
SI	lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt
SF	lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt
TL	taxeringslagen (1956: 623)
TK	taxeringskungörelsen (1957: 513)
VL	vattenlagen (1918: 523).

2.2 Begreppet samfällighet m. m.

Med samfällighet förstås i första hand egendom eller rättigheter av servitutskaraktär som tillhör flera fastigheter. Dessa samfälligheter kan delas upp på tre olika huvudtyper, *marksamfälligheter* dvs. mark — ofta skogsmark — som tillhör flera fastigheter gemensamt, *anläggningsamfälligheter* eller *gemensamma anläggningar* dvs. anläggningar som tillhör flera fastigheter och *övriga samfälligheter* som avser vissa andra fastighetssammanslutningar t. ex. samfällda fisken, samfällda servitut och andra samfällda rättigheter. Undantagsvis kan samfällighet vara knuten till annat rättssubjekt än fastighet. Med begreppet samfällighet kan vidare avses den associationsrättsliga sammanslutning av fastigheter som äger del i marksamfällighet, gemensam anläggning eller sådan fastighetssammanslutning som betecknats övrig samfällighet. I det följande kommer begreppet samfällighet vanligen att användas i den förstnämnda bemärkelsen och således åsyfta gemensam egendom eller gemensamma rättigheter.

Samfälligheter har bildats här i landet sedan lång tid tillbaka. Denna samverkan mellan fastigheter avsåg ursprungligen ett samfällt utnyttjande av marken men också av jakt och fiske.

Före de stora skiftesreformerna brukades jorden och skogen i stor utsträckning gemensamt av delägare i en by. Skogen och betesmarken var vanligen oskiftad. Vid skiftesreformerna delades marken i huvudsak upp mellan delägarna i byn men viss del avsattes att vara samfällid för bydelägarna. Denna typ av gemensamt utnyttjande av marken finns alltjämt kvar. En annan ålderdomlig form av gemensamt utnyttjande av marken för flera fastigheters räkning är allmänningar av olika slag, främst häradsallmänningar. Regler för beskattningen av dessa äldre slag av samfälligheter har funnits sedan länge.

Anläggningar som är gemensamma för flera fastigheter regleras i t. ex. VL och EVL. Tillkomsten av LGA medförde att samfälligheter av ett helt nytt slag kunde bildas. De gällande beskattningsreglerna avser främst häradsallmänningar o. d. och är inte avpassade för de nya typerna av anläggningssamfälligheter och frågan om beskattningen av dessa har därför utretts. Den 1 juli 1974 har vidare ny civilrättslig lagstiftning i främst AL och LFS trätt i kraft. Den nya lagstiftningen avser i det närmaste samtliga typer av samfälligheter. Den har syftat till att modernisera och så långt möjligt föra samman nuvarande bestämmelser om inrättande av anläggningar som är gemensamma för flera fastigheter samt om förvaltningen av sådana anläggningar och andra gemensamhetsbildningar.

AL innehåller regler främst för inrättande av gemensamma anläggningar. Motsvarande bestämmelser har tidigare funnits i LGA och i delar av EVL. LFS har ersatt bysamfällighetslagen. Vidare har LFS delvis ersatt förvaltningsbestämmelserna i LGA och EVL. Den reglerar även förvaltningen av anläggningar som inrättats med stöd av AL. AL skall tillämpas på förrättningar som påbörjas efter lagens ikraftträdande den 1 juli 1974. LFS gäller från nämnda dag i princip på alla samfälligheter utom dels sådana för vilka särskilda regler gäller, t. ex. häradsallmänningar enligt häradsallmänningsslagen, dels gemensamhetsanläggningar som bildats enligt LGA och förvaltas av juridisk person, såvda samfälligheten inte ombildats till samfällighetsförening.

2.3 Uppgifter om samfälligheternas art, antal, areal m. m.

2.3.1 Gemensamma anläggningar

Bestående anläggningssamfälligheter är främst gemensamhetsanläggningar enligt LGA, vägsamfälligheter och vägföreningar enligt EVL och gemensamma anläggningar enligt VL, främst regleringssamfälligheter och olika torrläggningssamfälligheter.

a) *Gemensamhetsanläggningar enligt LGA*

Vid statens lantmäteriverk har förts viss statistik över anläggningsbesluten enligt LGA. Under tiden från LGA:s ikraftträdande fram till den 15 maj 1974 hade 890 anläggningsbeslut enligt LGA sänts in till verket. Uppskattningsvis torde det totala antalet anläggningsbeslut enligt LGA uppgå till omkring 1 200—1 500.

Genom LGA har ca 40 typer av nyttigheter tillgodosetts. Olika nyttigheters frekvens i anläggningsbesluten under tiden fr. o. m. april 1970 t. o. m. augusti 1973 framgår av tabell 1.

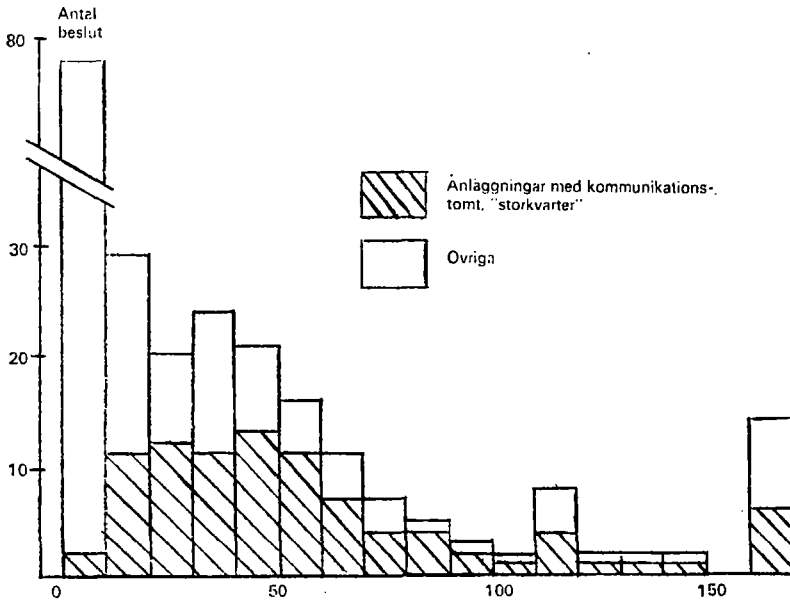
Tabell 1. Olika nyttigheters frekvens i anläggningsbeslut (426 st.)

Anläggning för vatten och avlopp, servisleddning, dagvattenledning, dränering	309	Tennisbana, bollplan e. d. anläggning	17
Väg, förbindelseled eller gårdsutrymme	329	Inspektionsgång under radhus	2
Centralantenn	178	Trappa, stödmur o. d.	7
Parkerings- eller biluppställningsplats	204	Skyddsrum	3
Lekplats	210	Spolplatta	7
Parkanläggning, träd och gräsmattor	181	Fritidsgård	15
Ledningar för el och tele	141	Elektrisk motorvärmare	26
Gårds- eller ytterbelysning	177	Kontor	4
Garage	167	Samlingslokal	18
Värmecentral	37	Hundrastgård	2
Undervärmecentral och värmekulvert	34	Ventilationsanläggning	2
Yttre underhåll av byggnader	50	Huvudvattenmätare	5
Förråd, källare eller cykelbod	76	Badplats	9
Tvättstuga	26	Båtbrygga o. d.	13
Oljetank	13	Dammanläggning	1
Piskställning o. d.	19	Brandstegar	3
Soprum eller anordning för uppsamling av sopor	25	Trafikskyltar	1
Staket, hägnad och stängsel	22	Pool	8
		Bastu, motionsrum	6
		Telefonkiosk	1
		Vaktmästarbostad	2
		Larmanläggning	1
		Värmeslinga i grund	1
		Brandposter	2

Inom lantmäteriverket har en undersökning företagits i fråga om de anläggningsbeslut enligt LGA som inlämnats till verket under tiden fr. o. m. januari 1972 t. o. m. augusti 1973. Denna undersökning har avsett dels antalet anslutna fastigheter till varje anläggning, dels antalet nyttigheter som tillgodosetts genom anläggningen. Antalet inlämnade beslut under denna tid är 245. Av dessa hänför sig 91 till s. k. storkvarter, varmed avses kvarter vari enskilda fastigheters kommunikationsbehov lösts helt eller delvis genom gemensamhetsanläggning.

Fördelningen av beslut med olika antal anslutna fastigheter framgår av diagram 1. Fördelningen redovisas såväl för samtliga beslut som för dem som avser storkvarter.

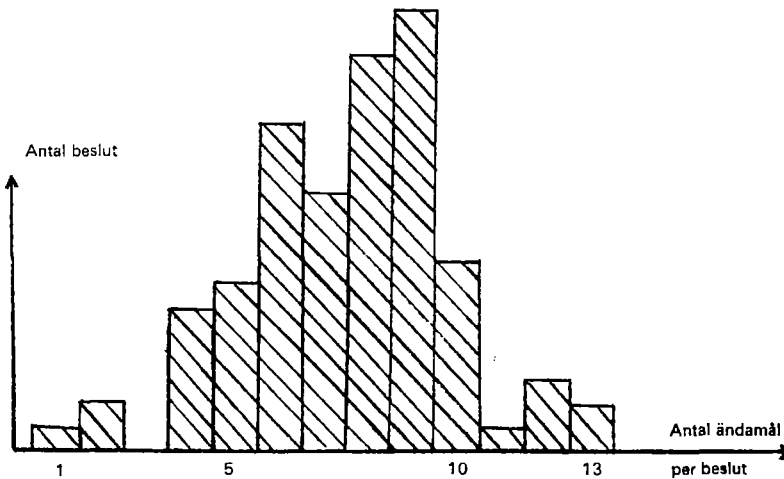
Diagram 1. Fördelning av beslut med olika antal anslutna fastigheter



Av diagram 1 framgår bl. a. att hälften av anläggningarna med över 10 anslutna fastigheter inrättats i storkvarter. I storkvarteren har 50 % av anläggningarna mellan 30 och 80 anslutna fastigheter.

Diagram 2 visar hur många nyttigheter varje anläggningsbeslut omfattar för de anläggningar som inrättats i storkvarter.

Diagram 2. Antal anslutna fastigheter i varje beslut



Av diagram 2 framgår att antalet nyttigheter per anläggningsbeslut i storkvarteren varierar från 1 till 13 med medianvärde 8.

b) Vägsamfälligheter och vägföreningar enligt EVL

Det finns f. n. ett stort antal vägsamfälligheter och vägföreningar som bildats enligt EVL. Vägsamfälligheterna uppgår enligt uppgift som inhämtats från vägverket till mellan 15 000 och 16 000 under det att vägföreningarnas antal inte är 1 000. Den genomsnittliga väglängden för de enskilda vägsammanslutningar som erhåller statliga bidrag och till vilka vägsamfälligheterna och vägföreningarna hör är 3 km. De enskilda vägarna har enligt Riksförbundet för enskild väghållning en uppskattad sammanlagd längd på omkring 160 000 km.

c) Gemensamma anläggningar enligt VL

De mest betydande samfälligheterna enligt VL är regleringssamfälligheterna. I VL regleras vidare vissa gemensamma avlopps företag och torrläggningssamfälligheter. De sistnämnda avser gemensamma anläggningar för dikning, vattenavledning och invallning.

Stora regleringssamfälligheter finns främst i de norrländska älvarna. Dessa är enligt uppgift som inhämtats från statens vattenfallsverk främst Umeälvens, Skellefteälvens, Angermanälvens och Indalsälvens regleringssamfälligheter. Andra betydande regleringssamfälligheter är Holmsjön-Leringens regleringssamfällighet i Västernorrlands län, Dalälvens regleringssamfällighet och Kimstaddammen i Östergötlands län. I samtliga dessa regleringssamfälligheter är statens vattenfallsverk delägare. De totala taxeringsvärdena för nämnda regleringssamfälligheter utgör omkring 700 milj. kr. Statens andel därav uppgår till ca 335 milj. kr.

2.3.2 Marksamfälligheter

Marksamfälligheterna är främst häradsallmänningar, allmänningsskogar och samfälld mark som avsatts vid fastighetsbildning enligt FBL eller motsvarande äldre lagstiftning.

a) Häradsallmänningar och sockenallmänningar

Innan särskilda skogar avskilts för byar eller motsvarande utgjordes stora skogsområden av allmänningar med en större krets delägare. Enligt byggningsbalken var allmänningarna landsallmänningar, häradsallmänningar och sockenallmänningar. Några landsallmänningar finns inte längre kvar.

Häradsallmänningarnas antal uppgår till 60 och deras landareal var år 1967 omkring 130 000 ha. Däri ingick sex s. k. oäkta sockenallmänningar med en areal av ca 2 000 ha. Med oäkta sockenallmänning avses sådan till socken hörande allmänning som utgjort del av häradsallmänning. Häradsallmänningarna består huvudsakligen av skogsmark. År 1967 var arealen skogsmark omkring 105 000 ha eller ca 80 % av den totala arealen. Impedimenten utgjorde ca 20 000 ha eller 15 % och inägomarken ca 4 000 ha eller 5 % av totalarealen.

Avverkningen uppgick år 1967 till drygt 450 000 skogskubikmeter. Detta innebär i förhållande till 1915 års siffror en ökning av avverkningen totalt med 155 % och per hektar med 90 %. Skogsmarksarealen hade under samma tid ökat med 34 %. (Förestående antalsuppgifter m. m. om häradsallmanningarna är hämtade från publikationen "Sveriges Häradsallmanningar. En översikt av verksamheten.", som utgetts år 1968 av Sveriges häradsallmänningsförbund).

Antalet äkta sockenallmanningar är inte helt klarlagt men redovisades vid en inventering år 1960 till 19. Sockenallmanningarna består i allmänhet av skogsmark eller annan avrösningsjord.

b) Allmanningsskogar

Allmanningsskogarna är dels de s. k. besparingsskogarna i Kopparbergs och Gävleborgs län, dels vissa allmanningsskogar i Västerbottens och Norrbottens län. Antalet allmanningsskogar uppgår till 32. På grundval av uppgifter i Skogsstatistisk årsbok 1968 kan totalarealen beräknas till 744 000 ha, varav produktiv skogsmark 541 000 ha.

c) Övriga marksamfälligheter

Övriga marksamfälligheter uppgår till ett mycket stort antal som inte närmare kan anges. Dessa har tillkommit vid fastighetsbildning under olika tidsperioder. De marksamfälligheter som här kommer i fråga kan i huvudsak delas upp på följande tre grupper.

1. Område som avsatts för gemensamt ändamål vid storskifte, enskifte, avvittring, hemmansklyvning, ägostyckning, laga skifte eller annan lantmäteri- eller mättningsförrättning.

De områden som avsatts till samfälligheter kan avse t. ex. väg, båtplats, avioppsdike, sandtag, lertag, grustag eller vattentäkt. Sådana samfälligheter förekommer i stort antal.

En annan typ av samfälligheter som bildats vid fastighetsbildning av här aktuellt slag är *gemensamhetsskogarna*. Enligt Skogsstatistisk årsbok 1971 (s. 41) fanns det den 1 januari 1972 56 gemensamhetsskogar med en areal av 117 700 ha, medan 12 omfattande 13 000 ha var under bildande. Av arealen låg 74 % i Norrbottens län och 18 % i Kopparbergs län.

2. Område som vid skifte av by eller annat primärt skifteslag lämnats oskiftat samt område som genom rågångsförrättning tillförts ett redan skiftat skifteslag.
3. Område som vid lantmäteriförrättning utlagts eller bibehållits som gemensam ägolott för två eller flera fastigheter (s. k. gemensam ägovidd).

Områden som avses under 2 och 3 torde förekomma endast undantagsvis. De är oftast små områden, t. ex. kvarnplats.

2.3.3 Övriga samfälligheter

Till gruppen övriga samfälligheter förs andra fastighetssammanslutningar av samfällighetstyp. Dessa avser huvudsakligen jaktvårdsområden, fiskevårdsområden, samfälld jakt, samfällt fiske samt samfällda servitut och liknande.

Uppgifter om befintliga jaktvårdsområden den 30 juni 1972 från läns-jaktvårdsföreningarna visar att det totala antalet sådana områden då var 1 480, att den totala areal som ingick i områdena var 6 308 342 ha och att det totala antalet delägande fastighetsägare var 90 418.

Antalet fiskevårdsområden är enligt uppgift som inhämtats från fiskeristyrelsen f. n. omkring 80.

2.4 Registrering av samfälligheter

a) Fastighetsregister

Med fastighet avses vid fastighetsregistreringen sådan enhet som skall redovisas som fastighet i fastighetsregister. Bestämmelserna om fastighetsregister finns f. n. i förordningen (1908: 74 s. 1) angående jordregister, stadsregisterkungörelsen (1971: 1010) och förordningen (1917: 281) med närmare föreskrifter om fastighetsregister för stad. I FBL ingår de grundläggande regler om fastighetsregister som ansetts böra meddelas i form av lag (1 kap. 2 §, 19 kap.). Övriga nya bestämmelser om fastighetsregister avses bli meddelade av regeringen.

Ett nytt fastighetsregister av för hela landet enhetlig typ är under uppbyggnad i enlighet med kungörelsen (1968: 379) om uppläggande av nytt fastighetsregister m. m. Det nya registret kommer liksom de nuvarande att först och främst redovisa fastigheterna, ordnade efter deras registerbeteckningar och med uppgift om vilken mark som hör till varje fastighet. Men vidare skall mark som är gemensam för flera fastigheter redovisas särskilt. Varje samfällighet skall därvid utgöra registerenhet med särskild registerbeteckning. Med samfällighet avses därvid ägolott som avsatts för visst samfällt ändamål eller område som i annat fall är gemensamt för flera fastigheter (2 § kungörelsen om uppläggande av nytt fastighetsregister, m. m.; jfr 1 kap. 3 § FBL). Med samfällighet likställs enligt kungörelsen s. k. samfällt fristående fiske. För varje samfällighet torde komma att redovisas vilken mark som hör till samfälligheten, vilka fastigheter som har andel i den och andelstalens storlek. I det nya registret skall också gemensamhetsanläggningar redovisas under särskild registerbeteckning. Till fastighetsregistret torde komma att höra en karta, som redovisar fastighetsindelningen, dvs. fastigheternas enskilda mark och samfälligheterna.

Häradsallmänning har ansetts utgöra särskild fastighet trots att den är starkt knuten till de fastigheter vilkas ägare har andel i allmänningen.

Häradsallmanningarna har därför vid den hittillsvarande fastighetsregistreringen tagits upp som särskild fastighet även om allmanningarna enligt häradsallmänningslagen tillhör ägarna av de delägande fastigheterna. Motsvarande har gällt för allmanningsskogarna.

Enligt de nya bestämmelserna om fastighetsregister skall häradsallmanningarna och allmanningsskogarna registreras som samfälligheter. Den ändrade registreringen torde komma till stånd i samband med en successiv uppläggning av det beslutade nya fastighetsregistret.

Samfälligheter redovisas i S-förteckning i jordregister och bihang B till stadsregister. Gemensamhetsanläggningar redovisas i GA-förteckning i jordregister och bihang GA till stadsregister. Enheterna åsätts registerbeteckningar utom sådana som redovisas i bihang B. I GA-förteckning redovisas förrättning eller annan åtgärd enligt AL. Förvaltas gemensamhetsanläggning av samfällighetsförening enligt LFS skall föreningens firma antecknas i GA-förteckningen. I denna får också redovisas gemensamma anläggningar enligt LGA samt 2 och 4 kap. EVL och motsvarande äldre bestämmelser.

b) Register hos länsstyrelsen

I fråga om registreringen av samfälligheter gäller vidare, att särskilda koder fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering skall anges i fastighetslängden dels för sådan taxeringsenhet som utgörs av marksamfällighet, dels för sådan som utgörs av gemensamhetsanläggning. Om samfällighet taxerats som särskild taxeringsenhet, utgör den nu och även i fortsättningen redovisningsenhet i fastighetslängden.

Hos länsstyrelsen har före tillkomsten av LFS förts register över samfälligheter som står under särskild förvaltning enligt bysamfällighetslagen. Enligt LFS gäller att samfällighetsförening skall registreras hos länsstyrelsen i det län där föreningens styrelse har sitt säte. Vidare skall hos varje länsstyrelse föras samfällighetsföreningsregister för införing av de uppgifter som enligt författning skall registreras.

3 Civilrättsliga regler om samfälligheter

3.1 Gemensamma anläggningar

Gemensamma anläggningar har kunnat bildas och bildas alltjämt på grund av bestämmelser i åtskilliga författningar. Före tillkomsten år 1966 av LGA avsåg de gemensamma anläggningarna främst institut inom VL:s område och bestämmelser om enskilda vägar i EVL. Enligt LGA har gemensamma anläggningar av vitt skilda slag kunnat inrättas för två eller flera fastigheter.

I den nya lagstiftningen om samfälligheter har bestämmelserna om

bildande och förvaltning av gemensamma anläggningar till stor del förts samman i AL och LFS. Alltjämt regleras de gemensamma anläggningarna inom vattenlagstiftningen t. ex. regleringssamfälligheter i VL. EVL gäller vidare för vägföreningar m. m. Regler om gemensamma anläggningar för stängselsamfälligheter finns i lagen (1933: 269) om ägofred.

3.1.1 Gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar LGA

Genom LGA öppnades vidgade möjligheter att få till stånd samverkan mellan fastigheter. För två eller flera fastigheter kunde gemensam anläggning av stadigvarande betydelse för dem inrättas. Som exempel på sådan anläggning anges parkeringsanläggning, förbindelseled, gårdsutrymme, lekplats, anordning till skydd mot grundvatten, ledning, anläggning för vattenförsörjning eller avlopp, värmeanläggning och tvättstuga. Däremot reglerades inte bl. a. allmän vatten- och avloppsanläggning genom LGA.

LGA hade främst till ändamål att främja frivillig samverkan. Möjlighet fanns emellertid att inrätta anläggning även när enighet inte uppnåddes. Regler lämnades om att ta i anspråk utrymme för anläggning.

Av hänsyn till allmänna intressen föreskrevs vissa begränsningar i möjligheterna att få till stånd gemensamhetsanläggning.

Fråga om inrättande av gemensamhetsanläggning skulle prövas vid förrättning. Förrättningsman förordnades av länsstyrelsen. Om förutsättningar för att inrätta anläggningen förelåg, skulle saken avgöras genom anläggningsbeslut. I anläggningsbeslutet skulle anges bl. a. varje ansluten fastighets andelstal. Dessa bestämdes vid förrättningen med hänsyn till det behov som beräknades bli tillgodosett för varje fastighet.

De fastigheter för vilka inrättats gemensamhetsanläggning enligt LGA utgör en samfällighet för anläggningens utförande, underhåll och drift. Fördelning av kostnaderna därför skall ske efter andelstal. I fråga om underhålls- och driftkostnader kunde det faktiska utnyttjandet i stället läggas till grund för fördelningen.

Gemensamhetsanläggning skall brukas i enlighet med sitt ändamål och de närmare föreskrifter som meddelas för att vinna detta.

Samfälligheten kunde antingen organiseras som en juridisk person med särskilt förvaltningsorgan i form av styrelse eller också kunde den behållas i en enklare form utan rättssubjektivitet och särskilt förvaltningsorgan. När den enklare formen tillämpades, krävdes enighet mellan delägarna för vidtagande av förvaltningsåtgärd. När delägare begärde det, skulle samfällighet organiseras som juridisk person. Detta skedde genom att delägarna genom beslut på samfällighetsstämma utsåg styrelse för att handha samfällighetens angelägenheter samt antog firma

under vilken verksamheten skulle drivas och bestämde den ort där styrelsen skulle ha sitt säte. Beslutet skulle anmälas till länsstyrelsen. I och med att anmälan skett, var samfälligheten att anse som juridisk person.

Det åligger styrelsen att handha samfällighetens angelägenheter i överensstämmelse med delägarnas beslut, i den mån besluten inte strider mot lag eller mot anläggningsbeslutet. Bl. a. skall styrelsen ta ut fastigheternas bidrag till gemensamhetsanläggningens utförande, underhåll och drift. Delägarnas rätt att delta i handhavandet av samfällighetens angelägenheter utövas på samfällighetsstämma.

Delägarnas bidrag uttaxeras genom att styrelsen årligen upprättar och på samfällighetsstämma framlägger debiteringslängd som anger det belopp som skall uttaxeras, vad som därav belöper på varje delägare och tiden för inbetalningen. Delägarna kan dock besluta om annan ordning för uttaxeringen.

Bestämmelserna i LGA har fr. o. m. den 1 juli 1974 ersatts av AL såvitt gäller inrättande av anläggningarna och av LFS i fråga om deras förvaltning. För anläggningssamfälligheter av berörda slag, som bildats före ikraftträdandet av den nya lagstiftningen den 1 juli 1964, skall emellertid de gamla reglerna i viss utsträckning gälla. Detta gäller främst då gemensamhetsanläggning enligt LGA förvaltas av juridisk person, såvida samfälligheten inte ombildats till samfällighetsförening, då LFS skall gälla.

AL

AL har trätt i kraft den 1 juli 1974. Den gäller därefter i stort sett för inrättande av sådana anläggningar som tidigare reglerades i LGA samt i 2 och 4 kap. EVL.

Med gemensamhetsanläggning avses enligt AL anläggning som är gemensam för flera fastigheter och som tillgodoser ändamål av stadigvarande betydelse för dem. Lagen gäller inte på bl. a. allmän vatten- och avloppsanläggning. Bestämmelserna i AL skall tillämpas även på tomrätt och gruva. De kan även tillämpas på byggnad eller annan anläggning som inte hör till fastighet och på naturreservat.

För inrättande av gemensamhetsanläggning skall vissa villkor vara uppfyllda. Dessa avser bl. a. anläggningens betydelse för deltagande fastighet, fastighetsägarnas intresse av anläggningen, anläggningens överensstämmelse med fastställda planer m. m.

Fastighet som skall delta i anläggningen är skyldig att avstå mark eller annat utrymme för anläggningen, om det inte orsakar synnerligt men för fastigheten. Även om synnerligt men uppkommer, föreligger skyldighet att avstå utrymme bl. a. om anläggningen är av väsentlig betydelse ur allmän synpunkt. Inlösen kan i så fall ske.

Fråga om gemensamhetsanläggning enligt AL prövas vid förrättning. Anläggningsförrättningen handläggs av fastighetsbildningsmyndighet.

Gemensamhetsanläggning och rätt till utrymme är samfällda för de fastigheter som deltar i anläggningen. Inlöst mark är samfälld för de fastigheter för vilka inlösen skett. För anläggningens utförande och drift utgör de deltagande fastigheterna en särskild samfällighet. Vid förrättningen fastställs grunderna för fördelning av kostnaderna för gemensamhetsanläggningens utförande. För varje fastighet anges därvid andelstal med hänsyn till den nytta fastigheten har av anläggningen.

Andelstal skall också fastställas för kostnaderna för anläggningens drift. Detta skall ske främst med hänsyn till den omfattning i vilken fastigheterna beräknas komma att använda anläggningen. Om det är lämpligt kan det föreskrivas att kostnaderna skall fördelas genom att avgifter tas ut för anläggningens utnyttjande. Grunderna för beräkningen av sådana avgifter fastställs vid förrättningen.

Förrättning påkallas vanligen av ägare till deltagande fastighet. Fastighetsbildningsmyndigheten skall meddela anläggningsbeslut. I det skall anges bl. a. anläggningens ändamål.

Har väsentligt ändrade förhållanden inträtt, får ny förrättning ägas rum. Om fastighet inträder i bestående samfällighet, skall ägaren utge ersättning till de andra delägarna för andel i beräknat överskott som tillförs honom genom anslutningen. Detsamma gäller när andelstal höjs för fastighet som ingår i samfällighet. Om fastighet utträder ur bestående samfällighet skall ägaren ha ersättning för andel i beräknat överskott. Föreligger underskott skall han utge ersättning för sin andel i detta. Motsvarande gäller, när fastighets andelstal minskas. Som överskott eller underskott för samfällighet som förvaltas av samfällighetsförening skall i detta sammanhang anses skillnaden mellan värdet av anläggningen och föreningens tillgångar å ena sidan, samt föreningens förbindelser, å andra sidan. I fråga om annan samfällighet skall anläggningens värde anses som överskott. Detta uppskattas efter vad som är skäligt med hänsyn främst till kostnaderna för dess utförande samt till anläggningens ålder och fortsatta användbarhet. Om skilda andelstal gäller för anläggningens utförande och för dess drift, skall överskott och underskott beräknas för varje sådan verksamhetsgren för sig.

LFS

LFS har trätt i kraft den 1 juli 1974. Den gäller för förvaltningen av samfälligheter enligt AL. LFS gäller även på samfälligheter enligt LGA, om den inte förvaltas av juridisk person. LFS skall också tillämpas på samfällighet enligt LGA som förvaltats av juridisk person men ombildats till samfällighetsförening enligt LFS. LFS gäller vidare på marksamfälligheter enligt FBL, på äkta sockenallmänningar och på samfällda servitut eller andra samfällda särskilda rättigheter. LFS träder således i stort sett i stället för bl. a. bysamfällighetslagen.

Enligt LFS förvaltas samfälligheterna antingen direkt av delägarna (delägarförvaltning) eller av en särskilt bildad samfällighetsförening (föreningsförvaltning).

Vid delägarförvaltning beslutar delägarna gemensamt. Om delägarna inte kan enas i fråga om viss förvaltningsåtgärd, skall fastighetsdomstolen på begäran av delägare förordna någon att hålla sammanträde med delägarna för avgörande av frågan.

Samfällighetsförening kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Dess medlemmar utgörs av delägarna i samfälligheten. Samfällighetsföreningens ändamål är att förvalta den samfällighet för vilken den bildats. Samfällighetsförening får inte driva verksamhet som är främmande för det ändamål som samfälligheten skall tillgodose. Samfällighetsförening bildas vid sammanträde med delägarna genom att de antar stadgar och utser styrelse.

Samfällighetsförening skall registreras i länsstyrelsens samfällighetsföreningsregister. Styrelsen skall bestå av en eller flera ledamöter och ha sitt säte i den ort där medlemmarnas fastigheter eller huvuddelen av dem ligger. Styrelsen och firmatecknare är behöriga att företräda föreningen i förhållande till tredje man.

Om samfällighetsförenings medelsbehov inte täcks på annat sätt, sker uttaxering av bidrag från medlemmarna. Innan uttaxering sker, skall styrelsen upprätta utgifts- och inkomststat för föreningen. Staten föreläggs föreningsstämman för godkännande. Om olika bestämmelser gäller i fråga om skyldigheten att delta i kostnader för skilda verksamhetsgrenar, skall inkomsterna och utgifterna för varje verksamhetsgren beräknas för sig. Gemensamma inkomster och utgifter fördelas på verksamhetsgrenarna efter vad som är skäligt. Medlemmarnas bidrag uttaxeras i princip genom att styrelsen upprättar och på föreningsstämma framlägger debiteringslängd. Där i anges det belopp som skall uttaxeras, vad som belöper på varje medlem och när betalning skall ske. Förekommer flera verksamhetsgrenar, redovisas varje verksamhetsgren för sig i debiteringslängden.

Medlemmarnas rätt att delta i handhavandet av föreningens angelägenheter utövas på föreningsstämma.

Samfällighetsförening kan bildas för att handha förvaltningen av flera samfälligheter. Fusion mellan samfällighetsföreningar kan förekomma.

Samfällighetsförening skall upplösas, när den samfällighet som den förvaltar upphör att bestå. Vidare skall upplösning ske, när medlemmarna är ense om det och länsstyrelsen medger det. Fastighetsbildningsmyndighet kan i visst fall förordna om upplösning av förening. Samfällighetsförening får inte upplösas, förrän alla dess skulder betalats eller medel nedsatts hos länsstyrelsen. Överstiger vid upplösningen föreningens tillgångar dess skulder, skall överskottet — om annat inte föreskrivs i stadgarna — skiftas mellan medlemmarna enligt grunder som föreningsstämman beslutat.

3.1.2 Enskilda vägar

AL har ersatt bestämmelserna i 2 och 4 kap. EVL i fråga om vägar som bildas efter den 30 juni 1974. 2 kap. EVL avsåg bildande och förvaltning av vägsamfälligheter och 4 kap. skogsvägar. Bestämmelserna i EVL om förvaltning av de vägsamfälligheter och skogsvägar som bildats enligt EVL skall alltså tillämpas. Detta gäller dock inte om vägsamfälligheten beslutat att samfälligheten skall ombildas till samfällighetsförening, då LFS skall tillämpas.

I vägbyggnadsföretag som var av synnerlig vikt för två eller flera fastigheters ändamålsenliga brukande skulle enligt 2 kap. EVL dessa samfällt delta. Skyldig att delta i vägunderhåll eller vinterväghållning var ägare av fastighet som hade nytta av vägen under den tid marken var bar resp. snötäckt.

För handhavande av sådan gemensam väghållning och därmed förenade angelägenheter utgör efter förrättning de deltagande fastigheterna en samfällighet. Samfälligheten får inte utöva verksamhet som är främmande för nyss angivna ändamål. För samfälligheten skulle antas stadgar. Vidare skulle styrelse utses. I stadgarna skulle anges bl. a. samfällighetens ändamål. Vid förrättning prövades bl. a. väghållningsskyldigheten. Denna skyldighet fördelades mellan fastigheterna med hänsyn till den omfattning vari de beräknades begagna vägen. Andelen fick dock inte vara större än som svarade mot fastighetens nytta. Vid förrättningen bestämdes hur stor andel av väghållningsskyldigheten (andelstal) som skulle åligger envar deltagande fastighet.

Styrelsen har att ombesörja den gemensamma väghållningen och att i övrigt förvalta samfällighetens angelägenheter. De väghållningsskyldigas rätt att besluta i samfällighetens angelägenheter utövas på sammanträde.

Vägsamfällighets medelsbehov täcks genom uttaxering av bidrag i pengar, om det inte fylls genom andra inkomster. För varje år skall samfälligheten upprätta utgifts- och inkomststat. Förslag till sådan stat uppgörs av styrelsen. Förslaget skall framläggas för granskning och fastställas på sammanträde med de väghållningsskyldiga. Gäller i fråga om skyldigheten att delta i kostnaderna skilda regler beträffande olika poster, skall utgifterna med hänsyn härtill delas upp i grupper och inkomsterna beräknas särskilt för varje sådan grupp.

Uttaxering sker, där annan ordning inte föreskrivits i stadgarna, genom att styrelsen upprättar och på sammanträde framlägger debiteringslängd med dels det belopp som skall uttaxeras, dels vad därav belöper på varje bidragsskyldig och dels tiden för inbetalningen.

Upplösning av vägsamfällighet skall ske, när förordnande därom meddelats genom förrättning eller dom eller när den gemensamma väghållningen eljest upphört i sin helhet. Samfälligheten får inte upplösas förrän all dess skuld betalats eller medel för betalningen nedsatts hos läns-

styrelsen. Överstiger vid upplösningen samfällighetens tillgångar dess skulder, skall överskott efter vad som är rättvist fördelas mellan dem som då är delägare i samfälligheten, såvida inte annat föreskrivs i stadgarna.

I 4 kap. EVL fanns bestämmelser om skogsvägar. Väghållningsskyldigheten specialreglerades endast om det befanns skäligt för främjande av god skogshushållning. I övrigt gällde bestämmelserna i 2 kap. EVL. Vid förrättning kunde bestämmas att uttaxering av bidrag i första hand skulle ske i form av avgifter på skogsprodukter som transporterades på vägen (vägavgifter). Andelstal skulle också fastställas. De skulle ligga till grund för uttaxeringen endast i den mån det visade sig att den på dem belöpande kostnaden inte täcktes av vägavgifter. Om vägsamfällighetens styrelse begär det, skall den som har att betala vägavgift lämna uppgift om skogstransporterna.

AL och LFS har som nämnts ersatt bestämmelserna i 2 och 4 kap. EVL i fråga om vägsamfälligheter som bildats fr. o. m. den 1 juli 1974. Enligt AL gäller att rätt för fastighet att bygga väg över annan fastighet eller rätt att begagna väg över annan fastighet kan upplåtas, om det är av väsentlig betydelse för fastigheten.

Bestämmelserna om fördelning av kostnader, förrättning m. m. som meddelats i AL för andra typer av gemensamhetsanläggningar än vägar skall i stort sett ha motsvarande tillämpning på de enskilda vägar som regleras i AL. Särskild fördelning kan emellertid göras av kostnaderna för åtgärder för att vägen skall kunna användas vintertid.

AL har som tidigare anförts inte ersatt 3 kap. EVL om vissa vägar inom områden med tätare bebyggelse. Inom sådant område kan förordnas att fastigheterna skall utgöra en samfällighet — vägförening — ”med ändamål att ombesörja och bekosta väghållning i fråga om de vägar, vilka förklaras skola anses såsom föreningens vägar, samt att handhava de i föreningen ingående fastigheternas gemensamma angelägenheter i övrigt rörande dessa vägar”.

Föreningen äger i normalfallet att mot ersättning lösa rätt att begagna vägmark eller befintlig väg för föreningen, sedan det slutligt avgjorts att väg skall byggas eller tas i anspråk för föreningen. Fastigheterna i vägföreningen skall bidra till föreningens utgifter enligt huvudregeln i förhållande till fastigheternas senast fastställda taxeringsvärden. I stället för taxeringsvärdet kan i vissa fall med hänsyn till fastigheternas nytta av vägen m. m. bidragsskyldigheten bestämmas efter annan grund.

Vägförening bildas efter förrättning som företas efter initiativ av länsstyrelsen. Om vägförening inte fullgör sin väghållningsskyldighet, kan länsstyrelsen förelägga föreningen att företa erforderliga åtgärder vid äventyr att åtgärderna annars verkställs genom länsstyrelsens försorg på föreningens bekostnad.

För vägförening skall antas stadgar och finnas styrelse. I stadgarna

skall anges bl. a. föreningens ändamål under hänvisning till beträffande föreningen meddelade beslut.

Vägföreningens medelsbehov skall täckas genom uttaxering av medlemmarna i föreningen, om medelsbehovet inte fylls genom andra inkomster. Styrelsen upprättar debiteringslängd som framläggs för granskning vid sammanträde. De deltagande fastigheterna svarar för föreningens förbindelser efter sina andelstal. För varje år skall utgifts- och inkomststat fastställas vid föreningssammanträde. Utgifterna för föreningen kan i vissa fall delas upp i grupper, då skilda regler i vissa fall gäller beträffande olika slag av utgifter. Inkomsterna beräknas därvid särskilt för varje sådan grupp. Vägföreningens medlemmar skall årligen efter sitt andelstal tillskjuta nödigt förlag och, om förlaget inte är tillräckligt för årets utgifter, fylla bristen. Om utgifterna för vägbyggnad eller annat, som inte är att hänföra till vägunderhållet, vinterväghållningen eller förvaltningen under året, beräknas bli betydande, kan föreningen efter länsstyrelsens medgivande få ta upp lån för att täcka utgifterna och amortera lånet under högst tio år enligt en av länsstyrelsen godkänd plan.

3.1.3 Gemensamma anläggningar enligt VL

Regleringssamfälligheter

Vattenreglering kan enligt 3 kap. VL ske antingen med eller utan tvångsdelaktighet. Den som får mer än hälften av båtnaden av ett vattenregleringsföretag — reglering av "vattnets avrinning ur sjö eller annan vattensamling eller i vattendrag" — kan påfordra att de övriga fastighetsägarna som har gagn av företaget skall ta del i kostnaden för det samma. Sålunda skall alla strömfall, för vilka vattenregleringen medför båtnad, och all den mark som genom företaget vinner stadigvarande torrläggning, utgöra en samfällighet med skyldighet för ägarna att ta del i kostnaden för företaget, envar efter värdet av den båtnad som bereds hans egendom. Denna fördelningsgrund gäller såväl anläggningskostnaden som kostnader för byggnad i vatten eller annan anläggning för vattenregleringen, kostnader för underhåll och skötsel och andra utgifter för företaget. Även kommun kan, om den lämnat visst anslag till regleringen och har båtnad av företaget, bli ansedd som delägare i företaget.

Ansökan om vattenreglering görs hos vattendomstolen. Sedan medgivande till vattenreglering erhållits, skall stadgar antas och styrelse utses. Stadgarna skall ange bl. a. företagets ändamål under hänvisning till de beslut som meddelats beträffande företagets utförande och delaktigheten däri. Styrelsen äger ombesörja arbetena för företaget, hos deltagarna ta ut nödiga bidrag och i övrigt handha de angelägenheter som är förknäade med företaget.

Uttaxering av deltagarnas bidrag skall ske genom att styrelsen framlägger debiteringslängd med dels det belopp som skall uttaxeras, dels vad därav belöper på varje deltagare och dels tiden för inbetalningen.

Deltagarnas rätt att handha de angelägenheter som är förenade med regleringsföretaget utövas på sammanträde.

En eller flera strömfallsägare kan överenskomma om att utföra ett vattenregleringsföretag. Reglerna för ett sådant företag är i stort sett desamma som för ett vattenregleringsföretag med tvångsdelaktighet.

Övriga gemensamma anläggningar enligt VL

7 kap. 1—36 §§ VL handlar om *dikning*. Vill någon ta upp dike för torrläggning av sin mark och annan vill för sin mark delta i dikningen, kan denne normalt fordra att diket ges det läge, djup, sträckning och omfattning, som ger största båtnaden åt hans mark. Om dike, som någon vill ta upp, är till båtnad också för annans mark, är denne skyldig att ta del i dikningen. All mark, för vilken dikningen medför båtnad och vars ägare skall ta del i dikningen, utgör en samfällighet. Delägare i dikningsamfällighet är skyldig att ta del i kostnaden för samfällighetens torrläggning efter värdet av den båtnad som hans mark bereds genom torrläggningen. Dikningsföretaget kan för båtnadsberäkningen hänföras till särskilda avdelningar med hänsyn till vattnets avrinning till olika grenar av diket e. d. Med torrläggningskostnad avses förutom arbetskostnad också skadestånd och annan ersättning som föranleds av företaget. Dike skall underhållas av deltagarna i företaget. Underhållskostnaderna fördelas enligt samma norm som torrläggningskostnaden.

7 kap. 37—48 §§ VL handlar om *vattenavledning*. Vill någon "för torrläggning av sin mark sänka eller uttappa sjö eller annan vattensamling, fördjupa, utvidga eller räta älv, å eller annat vattendrag eller eljest avleda vatten därifrån", skall i huvudsak reglerna om dikning tillämpas.

Invallning behandlas i 7 kap. 49—55 §§ VL. Vill någon "för sin marks torrläggning vid eller i vattendrag, sjö eller annan vattensamling eller havet göra vall eller annan byggnad till skydd mot vattnet", skall i huvudsak reglerna om vattenavledning äga motsvarande tillämpning.

Vissa gemensamma bestämmelser finns i 7 kap. VL om förvaltningen av torrläggningsföretag som avser dikning, vattenavledning och invallning. Om deltagarna i företaget är flera än två skall sålunda styrelse, bestående av en eller flera ledamöter utses för företaget. Stadgar kan antas. Rätten att handha företagets angelägenheter utövas på sammanträde, där varje delägare har rösträtt efter sitt andelstal, beräknat med hänsyn till den båtnad företaget medfört.

I 8 kap. regleras vissa gemensamma avloppsföretag.

Frågan om bildande av företag enligt 7 och 8 kap. VL prövas vid förrättning.

3.1.4 Övriga gemensamma anläggningar

I 4 kap. lagen om ägofred behandlas bl. a. frågor om *stängselskyldighet*. Denna skyldighet skall prövas vid syneförrättning. Ansökan om förrättning görs hos länsstyrelsen. Vid förrättningen skall tillses bl. a. om stängselskyldighet föreligger samt vilka fastigheter skyldigheten åligger, hur skyldigheten skall fördelas mellan fastigheterna och hur stängsel skall vara beskaffat.

Om det i laga ordning bestämts att flera än två sakägare skall hålla stängsel, skall för samfälligheten utses styrelse, bestående av en eller flera ledamöter. Om stadgar antas, skall de fastställas av länsstyrelsen. Uttaxering av sakägarnas bidrag skall, om annan ordning inte föreskrivits i stadgarna, ske genom att styrelsen framlägger debiteringslängd med dels det belopp som skall uttaxeras, dels vad därav belöper på varje delägare och dels tiden för inbetalningen. Sakägares rätt att delta i handhavandet av samfällighetens angelägenheter utövas på sammanträde. Vid detta äger sakägarna rösträtt efter det andelstal, som är bestämmande för hans delaktighet i kostnaderna för det arbete som åligger samfälligheten.

3.2 Marksamfälligheter

Marksamfälligheter finns av ålder, t. ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar. Föreskrifter om nyttjande och förvaltning av dessa marksamfälligheter lämnas i häradsallmänningsslagen resp. allmänningskogslagen. Andra bestämmelser om marksamfälligheter finns i 10—12 och 16 kap. byggningsbalken angående bl. a. äkta sockenallmänningar och i förordningen den 1 augusti 1805 om skogarna i riket.

På marksamfälligheter som förvaltas av juridisk person har bysamfällighetslagen gällt fram till den 1 juli 1974, om inte bestämmelser för förvaltningen lämnats särskilt såsom i t. ex. häradsallmänningsslagen. Förvaltningen av marksamfälligheter i de fall denna reglerats i bysamfällighetslagen liksom förvaltningen av övriga marksamfälligheter, för vilka särskilda förvaltningsföreskrifter inte lämnats, regleras fr. o. m. den 1 juli 1974 i LFS.

3.2.1 Häradsallmänningar, allmänningsskogar m. m.

Häradsallmänningar och oäkta sockenallmänningar

Med häradsallmänning förstås i *häradsallmänningsslagen* av ålder bestående häradsallmänning. Häradsallmänning tillhör ägarna av de fastigheter inom häradet som är satta i mantal eller med vilka rätt till delaktighet i allmänningen är förenad enligt vad som bestämts vid fastighetsbildning. Som huvudregel gäller att häradsallmänning skall tillgodogöras för delägarnas gemensamma räkning.

Häradsallmänning och dess avkastning skall förvaltas av en av delägarna vald allmänningsstyrelse enligt reglemente som fastställs av regeringen. Allmänningsstyrelsen utövar delägarnas beslutanderätt i alla frågor, i vilka beslutanderätten inte genom lag eller reglemente förbehållits delägarna. I de fall då beslutanderätten tillkommer delägarna utövas den på allmänningstämma. Länsstyrelsen kan förordna att fastighet med beskattningsnaturen annan fastighet som är delaktig i allmänningen skall avlösas mot ersättning i pengar.

Häradsallmänning skall i princip behållas oförminskad och får inte intecknas och — med visst undantag — inte heller utmätas. Under vissa förutsättningar får område som hör till häradsallmänning avyttras. Avyttring beslutas av delägarna men skall godkännas av regeringen eller länsstyrelsen. Delägarna eller, om reglementet medger det, allmänningsstyrelsen får inköpa mark för utvidgning av allmänningen. Sådan mark skall i princip införlivas med allmänningen genom särskilt beslut av länsstyrelsen.

Till häradsallmännings avkastning räknas all inkomst in natura eller i pengar utom kapitalinkomst. Behållen avkastning får användas eller fonderas för utdelning åt allmänningens samtliga delägare efter deras delaktighet i allmänningen eller för annat ändamål som är till gagn för delägarna. Rätt att besluta om användningen tillkommer delägarna. Beslutanderätten kan genom reglemente uppdras åt allmänningsstyrelsen. Till kapitalinkomst hänförs i huvudsak medel som inflyter genom avyttring av mark från allmänningen. Dessa skall användas eller fonderas för grundförbättringar eller tillskottsförvärv eller annat liknande ändamål. Delägare får inte åläggas skyldighet att bidra till allmänningens utgifter. — Även de s. k. oäkta sockenallmänningarna förvaltas enligt häradsallmänningsskogens lag.

Allmänningsskogar

Bestämmelserna i *allmänningsskogens lag* stämmer i stort sett överens med bestämmelserna i häradsallmänningsskogens lag. Med allmänningsskog avses i allmänningsskogens lag område som avsatts till besparingsskog vid storskifte i Kopparbergs och Gävleborgs län eller till allmänning vid avvittring i Västerbottens och Norrbottens län. Avvikelser i förhållande till häradsallmänningsskogens lag föreligger i bl. a. följande avseenden.

Delägarnas rätt till allmänningsskog skall tillgodogöras för delägarnas eller ortsbefolkningens gemensamma räkning. I reglemente kan bestämmas att inkomst från skogen eller fond som bildats av sådan inkomst inte skall förvaltas av allmänningssstyrelsen utan av en särskild ekonominämnd eller av myndighet. Behållen avkastning får enligt närmare föreskrifter i reglementet användas eller fonderas för betalning av utskylder för de fastigheter som har del i allmänningsskogen, för främjande av jordbruket inom vederbörande socken eller sockendel eller för annat än

damål som är till gagn för delägarna eller för befolkningen i vederbörande socken eller sockendel.

3.2.2 Övriga marksamfälligheter

Bestämmelserna om förvaltningen av äkta sockenallmänningar och av övriga marksamfälligheter som bildats enligt tidigare eller nu gällande bestämmelser — främst JDL och FBL — finns numera i princip i *LFS*. Alltjämt gäller emellertid därutöver regler i 16 kap. byggningsbalken för äkta sockenallmänningar. Beträffande användningen av en bys oskiftade ägor i skog och mark gäller fortfarande 10—12 kap. byggningsbalken och vissa anslutande bestämmelser i förordningen den 1 augusti 1805 om skogarna i riket. Av betydelse torde numera endast vara 10 kap. 1 § byggningsbalken som i huvudsak innebär att varje delägare har rätt att i oskiftad skog och mark för sitt husbehov ta torv, näver, ved, timmer, gårdsel, löv och annat som krävs för fastigheten.

Också när det gäller områden som vid lantmåteriförrättning avsatts för delägarnas gemensamma räkning torde i princip gälla att varje delägare får nyttja marken för husbehov. Han har dock inte rätt att använda samfälligheten på ett sätt som strider mot det ändamål för vilket den avsatts eller som hindrar annan delägare att bruka samfälligheten för detta ändamål. Husbehovsregeln gäller även för de äkta sockenallmänningarna.

Tidigare har förekommit att marksamfälligheter bildats utan att de varit avsedda för visst ändamål. De har då mestadels haft anknytning till jordbruksnäringen. Som exempel på sådana samfälligheter kan nämnas samfällda vägar, grustag, vattenställen och kvarnplatser. Till denna grupp hör också skogsområden, sjöar, vattendrag och strömfäll, som avsatts som samfällda för fastigheter av övervägande jordbrukskaraktär.

Numera kan marksamfälligheter i princip endast bildas för bestämt ändamål av stadigvarande betydelse för delägarfastigheterna. Bestämmelserna härom lämnas i FBL. Däri lämnas även bestämningen av marksamfällighet. Enligt FBL förstås med samfällighet mark som hör till flera fastigheter gemensamt.

Marksamfällighet skall enligt 6 kap. 1 § FBL få bildas för ändamål av stadigvarande betydelse för flera fastigheter, om inte ändamålet bättre kan tillgodoses på annat sätt.

Vid nybildning av fastigheter för bostadsändamål eller fritidsbebyggelse — särskilt i område där stadsplan eller byggnadsplan saknas — avsätts inte sällan mark för gemensamt ändamål. Det kan t. ex. gälla mark till väg för en grupp bostadsfastigheter eller mark till grönområde, badplats, båtplats eller plats för brygga för en grupp fritidsfastigheter. Inom planområden kan emellertid behov som är gemensamma för fastigheterna inom en viss del av det planlagda området, t. ex. ett byggnadskvarter, tillgodoses enligt reglerna i FBL. Behovet av gemensamt

utrymme, t. ex. förbindelseled, parkeringsplats eller lekplats, kan inom sådana bebyggelsegrupper tillgodoses bl. a. genom att mark avsätts som samfällid i samband med att fastigheterna bildas.

En betydelsefull kategori av marksamfälligheter är gemensamhets-skogarna som tidigare bildats enligt JDL och som numera regleras i FBL.

3.3 Övriga samfälligheter

Vid sidan av marksamfälligheter och anläggningssamfälligheter finns andra former av fastighetssammanslutningar som med hänsyn till konstruktionen och reglerna för förvaltningen hänförs till gruppen samfälligheter.

En särskild typ av gemenskap mellan fastigheter utgör fastighetssammanslutningar för jaktvård och fiskevård. De tillskapas och förvaltas enligt jaktlagen och lagen (1960: 130) om fiskevårdsområden.

Enligt *jaktlagen* kan ägare av särskilda fastigheter besluta att fastigheterna helt eller delvis skall utgöra jaktvårdsområde med ändamål att befrämja jaktvården där. Beslut om bildande av jaktvårdsområde skall biträdas av minst tre fjärdedelar av fastighetsägarna som också skall äga minst tre fjärdedelar av marken. Jaktvårdsområdet skall bildas för mellan tio och tjugofem år. Beslutet skall bl. a. innehålla de huvudsakliga grunderna för jakten och viltvården inom området samt fastighetsägares skyldighet att på sin mark tåla, anlägga och underhålla inrättning för jaktvården. Fastighetsägarna kan förlänga tiden för jaktvårdsområdets fortbestånd. Beslut angående jaktvårdsområde skall fastställas av länsstyrelsen.

Enligt *lagen om fiskevårdsområden* kan fiskevårdsområde bildas för "samfällt ordnande av fiskeförhållandena samt främjande av fiskerättsägarnas gemensamma intressen". Länsstyrelsen meddelar beslut om bildande av fiskevårdsområde och fastställer stadgar för området. Stadgar- na skall bl. a. ange grunderna för fiskets utövande och fiskevårdsområ- dets förvaltning. En förutsättning för att fiskevårdsområde skall bildas är att en majoritet av fastighetsägarna samtycker därtill. Fiskevårdsom- rådet skall bildas för mellan tio och tjugofem år.

Delägarna kan själva bestämma om delaktigheten i fiskevårdsområ- det, om de är ense. Annars bestäms det för samfällt fiske efter ande- larna däri och i övrigt genom uppskattning. Bidragsskyldigheten skall fördelas efter delaktigheten, om inte samtliga delägare är ense om annan beräkningsgrund. Inkomst som inte används eller fonderas skall enligt huvudregeln fördelas efter delaktighet mellan delägarna. För fiskevårdsområdets förbindelser svarar delägarna normalt efter sin del- aktighet.

Fiskevårdsområde kan bildas efter ansökan av delägare, myndighet eller kommun. Ansökan görs hos länsstyrelsen. Den skall innehålla uppgift om bl. a. det huvudsakliga ändamålet med fiskevårdsområdet. Fiskevårdsområde bildas i allmänhet efter förrättning. För fiskevårdsområde skall finnas styrelse. Styrelsen utses av delägarna eller i visst fall av länsstyrelsen.

Även andra typer av gemenskap mellan fastigheter i jakt- och fiskefrågor finns i jaktlagen och i lagen (1950: 596) om rätt till fiske.

I jaktlagen regleras frågan om rätt till jakt på sockenallmänning, byaskog eller annan sådan samfällighet. Delägarna får sålunda jaga på samfälligheten endast för egna behov, såvida de inte är ense om annat. Gäller särskilda föreskrifter i fråga om förvaltningen av allmänningen eller samfälligheten, får delägarna i enlighet därmed fatta beslut om tillgodogörande av jakträtten för gemensam räkning. I annat fall har bestämmelse om jakträtten kunnat träffas enligt bysamfällighetslagen.

Om nyttjande av *samfällt fiske* finns bestämmelser i lagen om rätt till fiske. Enligt dessa bestämmelser får oskiftat fiske och annat fiske som är samfällt för flera fastigheter nyttjas av fastigheternas ägare efter vad de kan enas om. Enas de inte, kan länsstyrelsen på ansökan av någon av dem föreskriva hur fisket får nyttjas. Vidare får en fastighetsägare i allmänhet inte upplåta fiskerätt åt annan än någon av de övriga fastighetsägarna utan att de flesta av dessa samtycker till det. Bara i samband med upplåtelse av jord till brukande får upplåtelse av fiskerätt ske till utomstående utan sådant samtycke.

Även andra samfällda rättigheter hänförs till gruppen samfälligheter. *Samfällda servitut och liknande rättigheter* förekommer i stor utsträckning. Sådana rättigheter har ofta tillkommit enligt fastighetsbildningslagstiftningen. Numera har de samfällda rättigheter som är grundade på lagstiftningen om gemensamma anläggningar fått en allt större betydelse.

För de typer av samfälligheter som nämnts i detta avsnitt finns särskilda förvaltningsregler endast för dem som avser jaktvårdsområden och fiskevårdsområden. På övriga samfälligheter och samfällda rättigheter gäller numera LFS.

4 Fastighetstaxering av samfälligheter

Nya regler om bildande av taxeringsenhet gäller vid 1975 års allmänna fastighetstaxering (prop. 1973: 162, SkU 1973: 70, SFS 1973: 1099). Till grund för förslagen har legat en inom finansdepartementet upprättad promemoria angående fastighetsbegreppet i skatte-

rätten, m. m. med bl. a. förslag till nya regler om fastighetstaxering av samfälligheter.

Enligt de nya reglerna om taxeringsenhet skall enligt andra stycket av anvisningspunkt 1 till 8 § KL marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning utgöra en taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Undantag från denna huvudregel gäller gemensamhetsanläggning, vari de delägande fastigheterna utslutande eller så gott som utslutande utgörs av sådana en- eller tvåfamiljsfastigheter för vilka intäkt beräknas enligt 24 § 2 mom. första stycket. Undantag gäller vidare för marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning, som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde. De samfälligheter som undantagits från huvudregeln om taxering av samfälligheter, som förvaltas av juridisk person, skall inte utgöra en taxeringsenhet. Detsamma gäller alla samfälligheter som inte förvaltas av juridisk person.

RSV har inför 1975 års allmänna fastighetstaxering utfärdat anvisningar bl. a. om indelningen i taxeringsenheter av samfälligheter. Enligt dessa skall gemensamhetsanläggnings värde delas på delägarfastigheterna, om minst omkring 90 % av dem utgörs av schablonbeskattade villor. Sådan fördelning skall enligt anvisningarna också göras av värdet på marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar av ringa ekonomiskt värde i följande fall.

”Marksamfällighet och gemensamhetsanläggning som efter en summarisk bedömning av fastighetstaxeringsnämnden beräknas ha ett värde understigande 20 000 kr., skall inte utgöra särskild taxeringsenhet även om samfälligheten eller anläggningen förvaltas av juridisk person.

Utgör samfällighet eller gemensamhetsanläggning särskild taxeringsenhet, skall samfällighetsföreningen antecknas såsom ägare.”

I de nya reglerna i KL till 1975 års allmänna fastighetstaxering anges uttryckligen att värde av andelar skall påverka de delägande fastigheternas värde i de fall samfälligheten inte utgör en särskild taxeringsenhet. Både då det gäller jordbruksfastighet och annan fastighet skall man vid bestämmande av byggnadsvärdet beakta värde av andel i samfällighet i vad andelen avser byggnad (andra stycket av anvisningspunkt 2 d resp. tredje stycket av anvisningspunkt 3 b till 10 § KL). Värdet av andel i samfällighet skall i den mån andelen inte utgörs av andel i byggnad räknas in i värde av särskilda tillgångar på jordbruksfastighet (punkt 2 e av anvisningarna till 10 §). Vid taxering av annan fastighet skall värde av andel i samfällighet i vad den avser mark och markanläggning beaktas vid bestämmandet av markvärdet (andra stycket av anvisningspunkt 3 a till 10 §).

RSV har utfärdat värderingstekniska anvisningar då det gäller samfälligheterna. I vad de gäller allmänna frågor sägs däri bl. a. följande:

”En marksamfällighet kan enligt grundläggande taxeringsregler i 7 § KL hänföras till antingen jordbruksfastighet eller annan fastighet.

En marksamfällighet omfattar alltid ett bestämt markområde. Då marksamfälligheten skall redovisas som särskild taxeringsenhet skall markens areal alltid anges och registreras.

Marksamfällighet kan täckas helt eller delvis av gemensamhetsanläggning. Uppgår värdet av var och en av dessa samfälligheter till minst 20 000 kr skall båda utgöra särskilda taxeringsenheter. Normalt saknar marksamfälligheten värde om den helt täcks av anläggningen. Den skall då — såvida det inte finns byggnader till ett värde av 20 000 kr — inte utgöra särskild taxeringsenhet. Detsamma gäller t. ex. om marksamfälligheten belastas av servitut till förmån för icke deläggande fastighet eller delvis täcks av gemensamhetsanläggning så att marksamfällighetens återstående värde inklusive eventuella byggnaders värde understiger 20 000 kr.”

Markareal kan aldrig komma i fråga för gemensamhetsanläggning och skall sålunda inte registreras. Den taxeringsenhet varå anläggningen är belägen skall däremot redovisa arealen av den mark som disponeras av anläggningen.

Markvärde skall i princip alltid redovisas för gemensamhetsanläggningen. Detta härflyter av rätten att disponera markutrymmet på den taxeringsenhet där anläggningen är belägen. Täcker anläggningen hela denna taxeringsenhet saknar marken på denna värde och markvärdet redovisas för denna taxeringsenhet med 0. Markvärde för gemensamhetsanläggning kan vidare avse värde av anläggningen, på eller ovan mark, under förutsättning att den inte skall redovisas som byggnad.

Med gemensamhetsanläggning får inte jämföras byggnader som ägs av vissa fastighetsägare eller tillhörig ekonomisk förening, bildad av vissa fastighetsägare, vars syfte är att tillgodose vissa gemensamma intressen för berörda fastighetsägare.”

RSV har även meddelat särskilda värderingsanvisningar för de fall då värdet av andel i samfällighet skall beaktas vid den deläggande fastighetens taxering. Där i sägs bl. a. att jordbruksfastighets andel i marksamfällighet som inte förvaltas av juridisk person normalt bör beaktas endast då det gäller större marksamfällighet. Med större marksamfällighet avses sådan med värde av minst 20 000 kr. Om delägarantalet är högt, bör dock en högre värdegräns tillämpas. Värdet av andel i marksamfällighet bör vanligen, sägs det, uppskattas så att marksamfällighetens värde multipliceras med taxeringsenhetens andelstal i samfälligheten. Samfällighetens värde beräknas därvid som om samfälligheten utgjort särskild taxeringsenhet.

RSV har även meddelat anvisningar avseende värdering av andel i marksamfällighet såvitt gäller annan fastighet och jordbruksfastighet. Detsamma gäller beträffande värde av andel i samfällighet i vad avser byggnad.

För värderingen av de specialfastigheter som marksamfälligheter och

gemensamhetsanläggningar utgör, då de taxeras som särskild taxeringsenhet, lämnas även speciella värderingsanvisningar. I dessa anvisningar sägs bl. a. att man vid värderingen av samfälligheten utgår från värdet av den mark och de byggnader, som utgör samfälligheten, och inte från värdet av delägande fastigheters andelar i samfälligheten. Mark- och byggnadsvärdet bestäms därefter enligt allmänna värderingsnormer.

Enligt RSV:s anvisningar skall i beslut om fastighetstaxering anges en kod för taxeringsenhet bl. a. för registrering i fastighetslängden. Koden skall ge upplysning om taxeringsenhetens sammansättning. Kod 6 skall därvid beteckna att taxeringsenheten utgörs av marksamfällighet och kod 7 att taxeringsenheten utgörs av gemensamhetsanläggning.

5 Inkomst- och förmögenhetsbeskattningsregler för samfälligheter

Nuvarande regler för inkomst- och förmögenhetsbeskattning av samfälligheter är knapphändiga och förhållandevis gamla. De avser egentligen endast marksamfälligheter av äldre typ, nämligen besparingsskogar samt häradsallmänningar och andra liknande samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning. Reglerna täcker alltså inte den skattemässiga regleringen av nytillkomna typer på området. De angivna samfälligheterna utgör enligt 53 § 1 mom. första stycket f) KL, 6 § 1 mom. b) SI och 6 § 1 mom. första stycket b) SF självständiga skattesubjekt. Vid beräkning av samfällighetens och delägarnas skattepliktiga inkomster tillämpas enkelbeskattning. Denna är utformad så att samfälligheten inte får göra avdrag för utdelning till delägarna. Delägarna, som då det gäller marksamfälligheterna i allmänhet inte erlägger avgifter till samfälligheterna och således inte får göra några avdrag i detta sammanhang, tar inte upp utdelning som inkomst (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 § KL). Skattesatsen vid den statliga inkomstskatten är 15 % av den beskattningsbara inkomsten [10 § 2 mom. d) SI].

6 Promemorian (Ds Fi 1972: 11) angående beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar

I promemorian Ds Fi 1972: 11 redovisade utredningen om det skatterättsliga fastighetsbegreppet sitt förslag angående beskattningen av gemensamhetsanläggningar enligt LGA.

Man framhöll bl. a. att den inkomstskattemässiga bedömningen i praxis f. n. är olika om samfälligheten är juridisk person eller ej. Ut-

redningen ansåg att det skulle medföra stora olägenheter om i framtiden gemensamhetsanläggningars olika juridiska konstruktion skulle leda till skilda skattemässiga bedömningar. Man hade för inkomsttaxeringen övervägt följande metoder för redovisning och taxering av gemensamhetsanläggningar.

1. Taxering av samfälligheten: redovisning sker hos samfälligheten och denna taxeras för bedriven verksamhet.
2. Delägartaxering: redovisning och taxering sker hos ägarna till de delägande fastigheterna.
3. Handelsbolagsmetoden: redovisning och taxering sker enligt reglerna för handelsbolag.
4. Modifierade handelsbolagsmetoden: redovisning och taxering sker enligt handelsbolagsmetoden med den modifiering att taxering sker enligt bestämmelserna för den förvärvskälla i vilken delägande fastighet ingår och att avdrag för värdeminskning får ske först vid taxeringen av ägaren till delägande fastighet.

Vid övervägande av de olika lösningar som utredningen skisserat hade man stannat för att föreslå att inkomsttaxeringen sker enligt den modifierade handelsbolagsmetoden.

Denna metod innebär enligt utredningen 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 förutsattes att avdrag för värdeminskning skulle ske — i förekommande fall — först i samband med taxeringen av ägaren till den delägande fastigheten. Metoden torde enligt utredningen ge möjligheter att komma förbi de olägenheter som en renodlad handelsbolagsmetod kan medföra för schablonbeskattade fastigheter.

Utredningen anförde att det om delägarkretsen är stabil, vilket är det ojämförligt vanligaste, ur redovisningssynpunkt inte torde vara förenat med några olägenheter att i förekommande fall låta värdeminskningssvdraget 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.

Tillvägagångssättet föreslogs av utredningen bli följande. Intäkter i form av bidrag till anläggningens drift och kostnaderna härför skulle 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 krävde att det inom anläggningen fördes sådana räkenskaper att resultatet av verksamheten kunde tillförlitligen fördelas. Förslaget förutsatte att rätt till avdrag för framtida kostnader, exempelvis i form av avsättning till s. k. reparationsfond, inte skulle få förekomma.

Var fråga om delägarfastighet, som ägde åtnjuta avdrag för bidrag till anläggningens driftkostnader, skulle vid taxeringen av sådan fastighet ett ev. överskott redovisas som intäkt i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår. Uppkom underskott fick avdrag åtnjutas härför på motsvarande sätt.

För schablonbeskattade fastigheter föreligger inte rätt till avdrag för bidrag till anläggningen och inte heller skatteplikt för ev. överskott. Detta följer av det sätt på vilket schablonbeskattningen konstruerats.

Avdrag för kostnader för anskaffning av anläggning skulle inte förekomma annat än i form av värdeminskningsavdrag. Sådant avdrag skulle få åtnjutas vid taxering av delägarfastighet i den mån fastigheten ingick i förvärvskälla där värdeminskningsavdrag kunde förekomma.

Samma metod förutsattes skola tillämpas oavsett om samfälligheten civilrättsligt var juridisk person eller ej.

Den föreslagna taxeringsmetoden skulle tillämpas från den dag då anläggningsbeslutet vann laga kraft.

Förmögenhetsskattemässigt skulle värdet av gemensamhetsanläggning beaktas i värdet på de delägarfastigheterna. Någon förmögenhetstaxering av samfälligheten föreslogs inte ske.

Remissyttranden avgivna över promemorian Ds Fi 1972: 11 har sammanställts i promemorian Beskattning av samfälligheter m. m. Härtill hänvisas i detta hänseende.

7 Promemorian

7.1 Allmänna synpunkter

I promemorian erinras inledningsvis om att det sedan länge i samhällslivet finns ett flertal privaträttsliga former för samverkan i olika företag, såsom bolag, föreningar, stiftelser m. m. Bland sådana former intar samfälligheterna en särställning såtillvida att de dels är rättsinstitut med mycket lång historisk tradition, dels har fyllt och i många fall fortfarande fyller en funktion med inslag av samhällsnytta. Samfälligheter har bildats och, i de fall och under de förutsättningar de fortfarande kan komma till stånd, bildas för tillgodoseende av fastigheters behov.

Vidare påpekas i promemorian att någon klar och entydig rättspraxis inte har utbildats för beskattningen av sådana gemensamhetsanläggningar av olika slag som inte direkt täcks av gällande beskattningsregler för samfälligheter. I de fall samfälligheter förvaltas av juridisk person tillämpas emellertid med vissa undantag analogt reglerna för beskattning av häradsallmänningar och likartade samfälligheter.

Genom den nya civilrättsliga lagstiftningen har de olika samfällighetsformerna i vad avser både konstruktionen och förvaltningsreglerna förts närmare varandra. I promemorian redovisas resultatet av en undersökning av om och i vilken mån beskattningsreglerna för de olika samfällighetstyperna kan och bör samordnas. Förslagen i promemorian avser inte endast marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar utan även andra fastighetssammanslutningar av samfällighetstyp, t. ex. jaktvårdsområden och samfälliga servitut. Undersökningen innefattar även de samfälligheter för vilka det f. n. finns regler för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Övervägandena och förslagen i promemorian siktar således till en fullständig översyn av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen för samtliga slag av samfälligheter.

Enligt gällande praxis tillmäts såvitt gäller beskattningen av samfälligheter förvaltningsformen stor betydelse. Frågan gäller här huruvida förvaltningen av samfälligheten omhänderhas direkt av delägarna eller av juridisk person. Förvaltas samfälligheten direkt av delägarna, sker beskattningen hos dessa. Annars sker beskattningen i princip hos den juridiska personen. Det påpekas i promemorian att övervägande skäl synes tala för att även framdeles låta förvaltningsformen vara avgörande kriterium vid bestämmandet av det sätt varpå inkomstbeskattningen för samfälligheter skall ordnas. I vissa avseenden föreslås emellertid undantag från denna huvudregel liksom skett i de nya fastighetstaxeringsreglerna om samfälligheter.

Enligt promemorieförslaget bör förvaltningsformen tillmätas stor betydelse vid beskattningen av samfällighet. Förvaltas den av delägarna förordas att beskattningen sker hos dessa. I övriga fall bör beskattningen i princip ske hos den juridiska personen, som omhänderhar förvaltningen. Vidare bör de delägande fastigheternas beskattning i möjlig mån ske som om den nyttighet samfälligheten innebär direkt tillhörde fastigheten.

Att förvaltningsformen bör vara ett avgörande kriterium vid bestämmandet av det sätt varpå inkomstbeskattningen för samfälligheter skall ordnas motiveras bl. a. av deklara-tions- och kostnadsaspekter. Med hänsyn härtill och även av praktiska skäl får det enligt promemorian anses lämpligt att deklara-tionsskyldigheten vid inkomsttaxeringen fullgörs av den juridiska personen.

I vissa avseenden föreslås emellertid avsteg från huvudregeln att förvaltningsformen skall vara avgörande för vem beskattningen skall drabba. Såvitt avser gemensamhetsanläggningar förordas undantag från huvudregeln i det fall anläggningen helt eller så gott som helt betjäna schablonbeskattade en- eller tvåfamiljsfastigheter (villor). Detta undantag motiveras bl. a. av de särskilda regler som gäller för fastighetstaxering av sådana gemensamhetsanläggningar.

Som tidigare angetts skall enligt huvudregeln i 8 § KL om bildande av taxeringsenhet, marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning utgöra taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 §). Förvaltas samfälligheten inte av juridisk person, fördelas dess värde vid fastighetstaxeringen på de fastigheter som ingår i samfälligheten. Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 § KL gäller emellertid en särskild undantagsregel för gemensamhetsanläggningar avseende schablonbeskattade villor. Utgörs de delägande fastigheterna i en gemensamhetsanläggning uteslutande eller så gott som uteslutande av sådana villor skall gemensamhetsanläggningen inte utgöra särskild taxeringsenhet vare sig anläggningen förvaltas av delägarna direkt eller av juridisk person. Med uteslutande eller så gott som uteslutande avses i detta sammanhang enligt en anvisning som RSV utfärdat inför 1975 års allmänna fastighetstaxering att minst omkring 90 % av delägarfastigheterna utgörs av schablonbeskattade villor. Värdet av anläggningen kommer i dessa fall således alltid att ingå i underlaget för schablonbeskattningen av dessa villor. Deras intäkt kommer att öka i motsvarande grad. Det uttalas i promemorian att det vid sådant förhållande inte föreligger någon anledning till skilda beskattningsregler för å ena sidan gemensamhetsanläggningar som förvaltas gemensamt av delägarna och å andra sidan sådana som förvaltas av juridisk person. Avgörande för om juridisk person som förvaltar en gemensamhetsanläggning över huvud taget skall vara skattskyldig för resultatet av verksamheten i samfälligheten bör enligt promemorieförslaget vara det beslut som gäller för fastighetstaxeringen av anläggningen under beskattningsåret om anläggningen skall utgöra särskild taxeringsenhet eller ej.

Vidare erinras i promemorian om att en grundläggande princip vid beskattningen är att juridiska personers inkomst och förmögenhet skall enkelbeskattas, om inte annat föreskrivs. Dubbelbeskattning föreskrivs enligt gällande regler endast för aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomst. Vid enkelbeskattning är syftet att det totala skatteuttaget beträffande viss inkomst eller förmögenhet inte blir större än det som i genomsnitt skulle ha träffat de fysiska intressenterna, om dessa beskattats själva för inkomsten och förmögenheten. I gällande regler om beskattningen av besparingsskogar, häradsallmänningar som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning anges uttryckligen att enkelbeskattning skall ske. Principen om enkelbeskattning har också följts i rådande rättspraxis när det gäller beskattningen av vissa anläggningssamfälligheter. Förslagen i promemorian avser inte att genombryta den nuvarande principen om enkelbeskattning av samfälligheter. Skilda samfälligheters varierande konstruktion och syften har emellertid föranlett förslag att enkelbeskattningen i vissa fall utformats på olika sätt.

Vid övervägandet av regler för inkomstbeskattningen av gemensamma anläggningar har i promemorian gjorts en uppdelning på följande fyra huvudgrupper, nämligen

1. Gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom såvitt gäller vägar.
2. Enskilda vägar.
3. Gemensamma anläggningar enligt VL.
4. Övriga gemensamhetsanläggningar.

De varierande syften och konstruktioner som finns bland de gemensamma anläggningarna har motiverat vissa olika regler för beskattningen av skilda typer av anläggningar. Övervägandena om inkomstbeskattningen av marksamfälligheter har hänförts till grupperna häradsallmänningar, allmänningsskogar, sockenallmänningar och övriga marksamfälligheter, främst gemensamhetsskogarna. Slutligen har under beteckningen Övriga samfälligheter behandlats inkomstskattefrågor rörande bl. a. samfällda rättigheter av olika slag samt jaktvårdsområden eller fiskevårdsområden. En vidare redogörelse för föreslagen utformning av beskattningsreglerna lämnas i det följande.

7.2 Inkomstbeskattning av gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar

7.2.1 Allmänt

Intern och extern verksamhet

Genomgående för den civilrättsliga regleringen av samfälligheterna är att denna anknyter till det syfte som samfälligheten skall tjäna. Riktmärket är i huvudsak att tillgodose visst allmännyttigt ändamål samtidigt som delägarna främjas. Till helt övervägande del sker detta genom en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande skall betjäna delägarna. Det är på sådan verksamhet inom samfälligheterna, intern verksamhet, som de civilrättsliga reglerna i huvudsak syftar. I undantagsfall förekommer det emellertid att verksamheten stadigvarande och i inte ringa omfattning avser även andra än delägarna, s. k. extern verksamhet. Det påpekas i promemorian att sistnämnda verksamhet egentligen inte är avsedd att drivas i form av samfällighet utan bör bedrivas i annan företags- och associationsform. Detta synsätt återspeglas i promemorieförslaget i skilda beskattningsregler för samfälligheter enligt LGA och AL utom vägar med extern verksamhet och intern verksamhet.

Verksamhet som tillfälligt utsträckts att avse även andra än delägarna eller sådan verksamhet till utomstående i förhållandevis ringa omfattning bör enligt vad som anges i promemorian inte klassificeras som extern. Verksamheten bör anses som extern endast om den stadigvarande och i

inte ringa utsträckning avser andra än delägarna. För bestämmande av när så skall anses vara fallet har ledning hämtats i de anvisningar som finns för klassificering av bostadsföretag i s. k. äkta och oäkta bostadsföretag. En gränslinje ges här vid användande för bostadsändamål av mindre än 60 % av företagets fastighet. Med ett motsvarande synsätt skulle verksamhet på gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL utom vägar kunna betraktas som extern om anläggningen till mer än 40 % av den totala verksamheten bedriver annan verksamhet än att betjäna de delägande fastigheterna. För att underlätta utformningen av beskattningsreglerna föreslås att hela verksamheten klassificeras som externverksamhet, om nyssnämnda schablonsiffra stadigvarande överskrids. I motsatt fall bör hela verksamheten bedömas som internverksamhet. Det understryks i promemorian att verksamhet, som ligger helt utanför det ändamål som omfattas av anläggningsbeslut eller motsvarande beslut om samfälligheten, från beskattningssynpunkt inte över huvud taget bör betraktas som verksamhet i samfälligheten, således vare sig som extern eller intern verksamhet, utan som verksamhet bedriven i annan form, på vilken allmänna skatterättsliga principer lär få tillämpas. Om särskilt skattesubjekt inte förvaltar samfälligheten, bör dess delägare därvid kunna betraktas som delägare i enkelt bolag eller handelsbolag.

Med hänsyn till att gemensamhetsanläggningar har mycket varierande verksamhet kan någon allmän regel inte ges för hur fördelningen på intern och extern verksamhet bör ske. Det anges dock i promemorian hur fördelningen bör ske vid vissa verksamheter. Det påpekas att när anläggningar består av garage, antalet externt upplåtna garageplatser o. d. kan beräknas. I andra fall, t. ex. beträffande tvättstugor och liknande, kan utnyttjandetiden utgöra den lämpligaste beräkningsbasen. När det gäller leverans av nyttigheter, t. ex. värme o. d. bör en kvantitativ fördelning av nyttigheten kunna beräknas. Resonemanget utmynnar i att det lämpligaste synes vara att RSV meddelar anvisningar om hur schablonregeln skall tillämpas.

Beskattningsregler vid intern verksamhet

I fråga om gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL utom vägar med intern verksamhet föreslås att det skattemässiga resultatet — oavsett om anläggningen förvaltas gemensamt av delägarna eller av juridisk person — skall redovisas som inkomst av fastighet eller om rörelsefastighet anslutits som inkomst av rörelse. Detta bör gälla för all inkomst utom för den som skall tas upp som inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet.

Beräkningen av resultatet föreslås både vid delägarförvaltning och förvaltning av juridisk person ske enligt schablon på sätt närmare anges

i följande avsnitt. Intäktsberäkningen föreslås ske efter viss procent av det taxeringsvärde som åsatts delägarfastigheterna resp. anläggningen. Vid taxering av delägarfastighet bör enligt promemorian avdrag medges för del av bidrag till samfälligheten som avser eljest för delägarfastigheten avdragsgill kostnad. För vissa investeringskostnader föreslås som framgår av följande avsnitt särskilda avdragsregler för delägarfastigheter som är beskattade enligt konventionell metod.

Sker beskattningen vid intern verksamhet hos juridisk person förordas avdrag få ske enligt nu gällande regler vid schablonbeskattning av fastigheter, nämligen för ränta, tomträttsavgäld och liknande avgäld.

Beskattning vid extern verksamhet

Rätten till avdrag för bidrag till samfällighet vid taxeringen av de enskilda delägarfastigheterna föreslås få samma innehåll vid extern verksamhet som vid intern verksamhet.

Beskattningen av resultatet av den externa verksamheten skall ske i den förvärvskälla till vilken verksamheten på gemensamhetsanläggningen är hänförlig. Detta gäller både då beskattningen sker hos den juridiska person som förvaltar samfälligheten och då resultatet slås ut på delägarfastigheterna efter deras delaktighet i anläggningen e. d. och beskattas hos ägarna av dessa fastigheter. Den förvärvskälla som närmast kommer i fråga torde vara rörelse, men även jordbruksfastighet kan undantagsvis förekomma. Liksom då det gäller intern verksamhet föreslås att kapitalinkomst och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet redovisas särskilt vid extern verksamhet.

Vid beräkning av resultatet av extern verksamhet förordas skilda regler för det fall delägarna eller juridisk person skall beskattas för resultatet. Vid beskattning av delägarna bör enligt promemorian de bidrag som delägarna utger till gemensamhetsanläggningen — oavsett om det gäller bidrag för anläggningens drift eller utförande — inte tas upp till beskattning vid beräkning av resultatet i verksamheten. Med hänsyn härtill bör avdrag vid beräkning av resultatet inte få göras för avskrivning av byggnader, inventarier eller markanläggningar. Förslaget innebär således att endast ersättningen från andra än delägarna skall tas upp som intäkt. Visserligen kan då göras gällande att tillgångar investerats genom medel av den rent externa verksamheten, dvs. med beskattade medel. Även om ett sådant resonemang har viss tyngd påpekas i promemorian att den rent externa verksamheten är väsensskild från samfälligheternas egentliga syfte. Mot den bakgrunden bör man kunna godta att avdrag för avskrivning av tillgångar inte får ske oavsett med vilka medel investeringen bekostats. Vidare framhålls i promemorian som naturligt att avdrag vid beräkning av verksamhetsresultatet inte får göras för kostnad som täckts

av bidrag från delägare i den mån denne erhållit avdrag för bidraget. Eljest skulle dubbelavdrag medges.

Vid beskattning av juridisk person för resultatet av extern verksamhet på gemensamhetsanläggning förordas i promemorian att alla bidrag från delägarna skall tas upp till beskattning och avdrag för värdeminskning av byggnad, markanläggning och inventarier medges i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om rörelseidkares eller jordbrukares tillgångar i rörelsen. Utdelning till delägare föreslås bli avdragsgill. Utdelningen bör därvid beskattas vid taxering av delägaren.

Såvitt avser övriga vid jordbruks- eller rörelsebeskattningen avdragsgilla kostnader föreslås att dessa skall vara avdragsgilla även vid beräkning av resultatet i gemensamhetsanläggning, oavsett om verksamheten skall beskattas hos delägare eller juridisk person. Särskild uppmärksamhet har emellertid vid delägarförvaltning fästs vid behandlingen av lön till ägare av ansluten fastighet. Efter förebild av vad som gäller beträffande handelsbolag, enkla bolag och jordbruk förordas att sådan lön inte bör vara avdragsgill. Eftersom lagfart på fastighet kan sökas av den ene eller båda makarna och det förhållandet att endast den ene maken står som lagfaren ägare inte bör påverka resultatberäkningen, föreslås vidare att avdrag inte heller skall få åtnjutas för lön till make till lagfaren ägare av fastighet som är ansluten. I det fallet skall alltså reglerna för enkla bolag äga motsvarande tillämpning. Vidare förordas i fråga om lön till delägars hemmavarande barn att reglerna i 20 § KL och punkt 2 av anvisningarna till samma lagrum skall gälla. Detta innebär att avdrag för sådan lön inte medges om barnet är under 16 år och inte heller om barnet är mellan 16 och 18 år och i det senare fallet inte har skattepliktig inkomst. Det påpekas dock att hinder inte bör föreligga att i det fall en av ägarna till de anslutna fastigheterna utfört arbete för verksamheten, denne vid fördelningen av beskattningsresultatet tilldelas ett belopp motsvarande vad han, hans hustru eller hemmavarande omyndigt barn uppburit eller bort uppbära som lön och att återstoden av resultatet fördelas mellan samtliga delägare i förhållande till andelstal.

Slutligen förordas att det skattemässiga resultatet av extern verksamhet i anläggningssamfällighet enligt LGA och AL utom sådan som avser väg inte skall få tas upp till lägre belopp än som skulle ha varit fallet om intern verksamhet bedrivits.

Skatteuttagets storlek

Frågan gäller här storleken av skatteuttaget då sådan juridisk person som är särskilt skattesubjekt förvaltar gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL utom väg. Som framgått av det föregående föreslås skilda regler för resultatberäkningen vid intern och extern verksamhet. Såvitt

avser intern verksamhet framförs synpunkten att sådan verksamhet i allt väsentligt kan jämföras med den verksamhet som bedrivs hos bostadsföreningar, garageföreningar och andra ekonomiska föreningar av liknande slag. Bärande motiv för en annan skattesats vid den statliga inkomstbeskattningen än den som gäller för nämnda föreningar anses därför inte föreligga. Skattesatsen vid den statliga inkomsttaxeringen för de juridiska personer som förvaltar gemensamhetsanläggningar av här aktuellt slag med intern verksamhet bör sålunda vara 32 % av den beskattningsbara inkomsten. Motiv för att tillämpa annan skattesats vid extern verksamhet anses inte föreligga.

Övriga synpunkter

Av det föregående framgår att man i promemorian eftersträvat att de delägande fastigheternas beskattning i möjlig mån skall ske som om den nyttighet gemensamhetsanläggningen innebär direkt tillhörde fastigheten. Den påverkan på de delägande fastigheternas beskattning som gemensamhetsanläggningen kan medföra differentieras därför med hänsyn till de skilda beskattningsregler som gäller för olika fastighetstyper. Övervägandena såvitt gäller de här aktuella gemensamhetsanläggningarna redovisas i promemorian för följande fyra fastighetsgrupper som anläggningen kan vara inrättad för, nämligen

1. Schablonbeskattade en- och tvåfamiljsfastigheter (villor),
2. fastigheter som tillhör s. k. äkta bostadsföretag,
3. konventionellt beskattade fastigheter, dvs. övriga fastigheter med beskattningsnaturen annan fastighet samt jordbruksfastigheter och
4. fastigheter som inte taxeras enligt enhetliga regler (de s. k. blandfallen).

Förutom de beskattningsregler för olika fastighetsgrupper som redovisas i det följande kommer enligt promemorian garantibelopp och procentavdrag enligt allmänna regler att tas upp med 2 % av det taxeringsvärde på anläggningen som antingen redovisas separat då samfälligheten är särskild taxeringsenhet eller i annat fall ingår i de delägande fastigheternas taxeringsvärde. Juridisk person, som förvaltar samfällighet och är särskilt skattesubjekt, föreslås bli beskattad för garantibelopp och får tillgodogöra sig procentavdrag för anläggningen.

Vad i följande avsnitt sägs om ägare av fastighet som är ansluten till gemensamhetsanläggning föreslås även äga tillämpning i fråga om den som jämlikt 47 § KL är skyldig att erlagga garantibelopp för fastighet utan att vara dess lagfarna ägare.

7.2.2 *Gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade villor*

Med schablonbeskattade villor avses en- och tvåfamiljsfastigheter för vilka som bruttointäkt enligt 24 § 2 mom. KL skall tas upp viss procent

av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Härvid skall tas upp 2 % av den del av taxeringsvärdet som inte överstiger 150 000 kr., 4 % av den del som överstiger 150 000 kr. men inte 225 000 kr. samt 8 % av den del som överstiger 225 000 kr.

Från bruttointäkten får avdrag enligt 25 § 3 mom. KL ske för under beskattningsåret erlagd ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt för tomträttsavgäld och liknande avgäld (dock ej arrende).

Schablonregeln får emellertid inte användas i de fall, då fastigheten i inte allenast ringa omfattning i förvärvssyfte brukar utnyttjas på annat sätt än för uthyrning till stadigvarande bostad eller som bostad för ägaren. I allenast ringa omfattning anses en fastighet utnyttjad om den förvärvade årliga bruttointäkten av sådana speciella ändamål uppgår till högst 1 200 kr. eller överstiger nämnda belopp men inte 2 % av fastighetens taxeringsvärde (punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL). Även om intäkten något enstaka år överstigit nämnda gränser bör dock schablonberäkningen inte frångås.

Det anges i promemorian att av samtliga gemensamhetsanläggningar enligt LGA som står under särskild förvaltning av juridisk person uppskattningsvis 75—80 % utgörs av sådana anläggningar vars delägare helt eller så gott som uteslutande består av schablonbeskattade villor.

I promemorian erinras om att enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 § KL gemensamhetsanläggning som uteslutande eller så gott som uteslutande — dvs. till åtminstone omkring 90 % — betjänar schablonbeskattade villor inte skall utgöra taxeringsenhet vare sig anläggningen förvaltas av delägarna direkt eller av juridisk person. Värdet av gemensamhetsanläggningen kommer således alltid att slås ut på de delägande villorna och att ingå i underlaget för schablonbeskattningen av dessa villor. I promemoriaförslaget har det därför inte ansetts påkallat med skilda beskattningsregler för gemensamhetsanläggning som förvaltas gemensamt av delägarna eller av juridisk person utan beskattningen föreslås alltid träffa delägarna.

Oavsett om den på gemensamhetsanläggningen bedrivna verksamheten är av intern eller extern karaktär föreslås att vid beräkning av inkomst av de anslutna fastigheterna avdrag skall medges för sådan del av avgift till anläggningen som avses täcka kostnader för vilka avdrag medges enligt 25 § 3 mom. första stycket KL, dvs. ränta på lånat i anläggningen nedlagt kapital och tomträttsavgäld eller liknande avgäld.

Genom att de anslutna villornas taxeringsvärden kommer att påverkas av gemensamhetsanläggningens värde kommer intäkten att öka för dessa villor. Härigenom och då avdrag föreslås för bidrag till anläggning till den del det avses täcka ränta eller avgälder kommer enligt promemorian beskattningen att ske som om den nyttighet anläggningen innebär direkt tillhör villan. Det anses därför enligt promemoriaförslaget i normalfallet inte påkallat med ytterligare inkomstbeskattning vid intern-

verksamhet. Beskattning kan dock vid räntor eller avyttring komma i fråga i förvärvskällan kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet.

I promemorian påpekas att gemensamhetsanläggning som inrättats främst för schablonbeskattade villor undantagsvis kan komma att betjäna även andra än delägande fastigheter. Värdet av anläggningen kommer även i detta fall att öka de delägande fastigheternas taxeringsvärden och därigenom höja intäkten. Får den rent externa verksamheten en betydande omfattning skulle emellertid schablonmetoden enbart inte ge ett tillfredsställande resultat. I promemorian övervägs därför att, i det fall den rent externa verksamheten ger ett resultat som fördelat på de anslutna fastigheterna överstiger såväl 1 200 kr. som 2 % av de schablonbeskattade villornas taxeringsvärden, i stället taxera dessa fastigheter enligt konventionell metod (jfr punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL). En sådan beskattningsmetod bedöms emellertid som olämplig. Mot systemet talar nämligen svårigheten att beräkna resultatet uteslutande av den rent externa verksamheten. Det pekas vidare på att metoden skulle kunna föranleda att vissa anslutna fastigheter kan komma att taxeras omväxlande enligt schablon och enligt konventionell metod.

Såsom en enklare och samtidigt godtagbar metod bedöms därför att vid externverksamhet beräkna resultatet av hela verksamheten i gemensamhetsanläggningen och slå ut detta resultat på de anslutna fastigheterna, i första hand i förhållande till andelstal, normalt med tillämpning av reglerna för beskattning av rörelse. Metoden liknar således förhållandet vid beskattning av handelsbolag. Det har i det föregående angetts att avdrag för värdeminskning av tillgångar härvid inte bör komma i fråga. Vad i detta sammanhang vidare angetts beträffande avdrag för lön till ägare av delägande fastighet, dennes make eller hemmavarande barn föreslås äga tillämpning i alla fall där anläggningen uteslutande inrättats för villor. Det understryks i promemorian att denna metod kommer att tillämpas endast i de fall den rena externverksamheten är av betydelse i förhållande till den verksamhet som avser betjäna av de anslutna fastigheterna. Metoden innebär således att delägarna kommer att beskattas för verksamheten i förvärvskällan rörelse. Beskattning kan i vissa fall även komma i fråga i förvärvskällan kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet.

När en gemensamhetsanläggning drivs av juridisk person, skall det enligt promemorieförslaget ankomma på den juridiska personen att lämna ägarna av anslutna fastigheter de uppgifter som är nödvändiga för inkomsttaxeringen. Dessa uppgifter skall då såvitt gäller ägare av villor avse dels i vad mån utgivna bidrag motsvarar räntor samt tomt-rättsavgäld eller annan avgäld, dels i vad mån ägarna skall redovisa inkomst av kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet. Är verksamheten av extern karaktär skall uppgiftsskyldigheten även innefatta resultatet av

verksamheten. Uppgiftsskyldighet kan dock endast åläggas självständiga juridiska personer. Vid delägarförvaltning bör det ankomma på fastighetsägarna att förebringa utredning om vad utgivna bidrag avser att täcka och i vad mån någon inkomst att redovisa i förvärvskällan kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet föreligger samt, vid externverksamhet, resultatet av denna verksamhet.

7.2.3 Gemensamhetsanläggning för s. k. äkta bostadsföretag

Med s. k. äkta bostadsföretag avses aktiebolag eller ekonomisk förening vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus som ägs av föreningen eller bolaget (punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL).

Riksskattenämnden har meddelat anvisningar angående beskattningen bl. a. av s. k. äkta bostadsföretag (RN 1967: 7:3). Härav framgår att för att bostadsföretag skall anses som s. k. äkta sådant företag bör krävas att företagets fastighet (eller fastigheter) inrymmer minst tre bostadslägenheter och att minst 60 % av taxeringsvärdet för företagets fastighet (eller fastigheter) belöper på de till medlemmar eller delägare med bostads- eller hyresrätt upplåtta bostadslägenheterna. Vid äkta bostadsföretag har beskattningen i princip lagts på föreningen eller bolaget. Medlem beskattas endast om han hyr ut lägenheten. Beskattningen sker då i inkomstslaget kapital (punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL).

Inkomst av äkta bostadsföretags fastighet beräknas enligt en schablonmetod. Som intäkt tas upp ett belopp motsvarande 3 % av taxeringsvärdet på fastigheten eller fastigheterna (24 § 3 mom. första stycket KL). Avdrag medges endast för räntor samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld (25 § 3 mom. första stycket KL).

Fastigheter som tillhör de s. k. allmännyttiga bostadsföretagen (dvs. bolag, förening eller stiftelse som av bostadsstyrelsen /statens byggnadslånebyrå/ eller länsbostadsnämnd erkänts som sådant företag) behandlas enligt 24 § 3 mom. andra stycket på samma sätt som enskilda bostadsföreningar eller bostadsaktiebolag tillhörande fastigheter.

Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensamhetsanläggning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget (punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL). Denna bestämmelse tillkom genom lagstiftning år 1966, och departementschefen framhöll i sammanhanget (prop. 1966: 151 s. 56) att endast föreningar som avsåg att tillhandahålla garage eller liknande förmån för medlemmarnas personliga räkning torde omfattas av lagstiftningen. Det kommersiella inslaget får alltså endast vara obetydligt. Ett betydligt större krav uppställs således för att s. k. garageförening skall falla in under schablonreglerna än vad

som allmänt tillämpas beträffande bostadsföretags hyresfastigheter. För att garageförening eller annan gemensamhetsanläggning skall anses som "äkta bostadsföretag" krävs att minst 90 % av hela taxeringsvärdet för företagens fastighet (fastigheter) belöper på anläggning för medlemmarnas eller delägarnas personliga räkning (RN 1967: 7: 3). Det skall här understrykas att med gemensamhetsanläggning avses i anvisningspunkt 3 till 24 § KL inte anläggning enligt LGA eller AL eller som i övrigt ingår i samfällighet utan anläggning som drivs i form av aktiebolag eller ekonomisk förening.

Promemorieförslaget innebär att juridisk person som förvaltar sådan gemensamhetsanläggning som utgör taxeringsenhet skall anses som självständigt skattesubjekt. Såvitt avser gemensamhetsanläggning som betjänar bostadsföretags fastigheter kommer således förvaltningsformen att ha betydelse vid beskattningen. I det följande kommer att redogöras för förslaget dels vid delägarförvaltning och dels vid föreningsförvaltning.

Beträffande avdrag för bidrag till gemensamhetsanläggning föreslås i promemorian att sådant avdrag i likhet med förslaget i fråga om schablonbeskattade villor skall vid beräkning av inkomst av de anslutna fastigheterna vara avdragsgillt endast till den del det avser täcka räntor, tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Detta föreslås gälla oavsett förvaltningsform eller verksamhetsinriktning beträffande gemensamhetsanläggningen.

a) Delägarförvaltning

I fastighetstaxeringshänseende fördelas vid delägarförvaltning värdet av anläggningen på de i samfälligheten ingående fastigheterna. Detta innebär att, i likhet med vad som gäller i fråga om schablonbeskattade villor, anläggningens värde kommer att påverka taxeringsvärdet på bostadsföretagets fastigheter och således påverka den schablonmässigt beräknade intäkten av fastigheten. Härigenom och då avdrag föreslås för bidrag till anläggningen till den del det avser täcka ränta eller avgälder kommer beskattningen att ske som om den nyttighet anläggningen innebär direkt hör till de anslutna fastigheterna. Någon ytterligare beskattning anses därför inte i normalfallet vara påkallad vid internverksamhet. Bostadsföretaget föreslås dock i förekommande fall kunna beskattas för inkomst av kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet.

Bostadsföreningens verksamhet skall uteslutande eller huvudsakligen bestå i att bereda bostäder åt medlemmar eller delägare. Inrättandet av gemensamhetsanläggning för företagens fastigheter får ses som ett naturligt utflöde av denna verksamhet. Däremot förutsätts det i promemorian som mer osannolikt att vid delägarförvaltning en väsentlig rent extern verksamhet kommer att drivas genom anläggningen. Skulle så

emellertid vara fallet anses det naturligt att beskattning sker i förvärvskällan rörelse och efter de regler som föreslagits då anläggning inrättats för villor. Om därvid en delägare eller medlem i bostadsföretaget utfört arbete för anläggningen föreligger självfallet ingen anledning att vägra avdrag för denna lön, som ju å andra sidan skall tas upp till beskattning av delägaren eller medlemmen.

b) Förvaltning av juridisk person

Förvaltas gemensamhetsanläggning som inrättats för bostadsföretags fastigheter av juridisk person, föreslås denna vara skattskyldig vid inkomsttaxeringen. Är verksamheten av intern karaktär föreslås att beskattningen sker enligt en schablon. Som intäkt av fastighet skall därvid tas upp 3 % av anläggningens taxeringsvärde för helt år räknat. Avdrag bör enligt förslaget få göras för ränta på lånat i samfälligheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Förekommer utdelning till delägare föreslås avdrag härför inte få ske. Detta motiveras med att sådant avdrag inte ryms inom schablonmetoden. Å andra sidan bör mottagaren inte beskattas för utdelningen, eftersom den deläggande fastigheten beskattas efter schablon.

Drivs däremot extern verksamhet bör resultatet av verksamheten tas upp som inkomst av rörelse. Vid beräkning av resultatet föreslås att allt som kommit samfälligheten tillgodo, alltså även bidrag från delägare skall tas upp som intäkt. Å andra sidan bör avdrag medges för värdeminskning av byggnad, inventarier och markanläggningar enligt rörelsereglerna. Vidare bör självfallet avdrag medges för lön även till medlem eller delägare i det bostadsföretag som äger ansluten fastighet. Vidare föreslås att i de fall utdelning förekommer avdrag bör få ske härför. Lägre beskattningsbar inkomst än enligt reglerna för intern verksamhet anses dock inte böra godtas. Utdelningen bör hos ägarna av de anslutna fastigheterna beskattas som inkomst av rörelse.

7.2.4 *Gemensamhetsanläggning för konventionellt beskattade fastigheter*

De konventionellt beskattade fastigheterna är fastigheter dels av beskattningsnaturen annan fastighet utom de schablonbeskattade villorna och fastigheter tillhörande äkta bostadsföretag, dels av beskattningsnaturen jordbruksfastighet. De fastigheter som kommer i fråga är hyreshus och rörelsefastigheter, som beskattas i förvärvskällorna annan fastighet resp. rörelse samt jordbruksfastigheter.

Vid beräkning av inkomst av konventionellt beskattad fastighet tas som intäkt upp allt som kommit ägaren till godo medan avdrag medges för omkostnaderna. För de olika fastighetstyperna innebär detta i huvudsak följande.

Hyreshus. Bland intäkterna kan här nämnas hyresvärdet av lägenhet

som fastighetsägaren använt för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning samt hyra eller annan ersättning för att fastigheten eller del av fastigheten upplåtits till annan (24 § 1 mom. KL).

Såsom omkostnad anses bl. a. kostnader för reparation och underhåll av byggnader, personal som sköter fastigheten, värdeminskning av byggnad, maskiner och andra inventarier som tillhör fastigheten, ränta på lånat i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande (25 § 1 mom.). Avdrag för värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan på anskaffningsvärdena. Som anskaffningsvärde anses härvid den verkliga kostnaden för anskaffandet. I det fall bebyggd fastighet förvärvats, anses så stor del av fastighetens anskaffningsvärde belöpa på byggnaden som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet minskat med däri ingående särskilt maskinvärde utgör av fastighetens hela taxeringsvärde efter avdrag för maskinvärdet. Under vissa omständigheter kan det sålunda beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Om bebyggd fastighet förvärvats genom benefikt fång anses i regel det belopp som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren som byggnadens anskaffningsvärde (jfr anvisningspunkterna 2 a och b till 25 §).

Rörelsefastighet. Till intäkt av rörelse hänförs samtliga intäkter i penningar eller varor som influtit i rörelse och som kan anses som driftinkomst. Till intäkter räknas även inkomst vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier i rörelsefastighet. Intäkt av avyttring av fastighet, som utgör lagertillgång i rörelse, utgör intäkt av rörelse (punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL).

Direkta fastighetskostnader — för reparation, portvakt m. m. — är avdragsgilla kostnader i rörelsen.

Genom lagstiftning år 1969 (prop. 1969: 100, BeU 1969: 45, rskr 1969: 233, SFS 1969: 363) infördes vid rörelsebeskattningen nya regler för avskrivning av byggnader, inventarier och markanläggningar (jfr 29 § 1 mom. KL). De nya bestämmelserna innebar en genomgripande modernisering av rätten till avskrivning av dessa tillgångar. Ändringarna avsåg främst en utvidgning av kretsen av avskrivningsbara tillgångar och en omfördelning av tillgångarna mellan olika grupper — byggnader, inventarier, markanläggningar — som behandlas efter särskilda avskrivningsregler. Vid rörelsebeskattningen får kostnader för anskaffande av inventarier skrivas av enligt plan eller — under vissa förutsättningar — enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden (punkt 3 a av anvisningarna till 29 §). Såsom inventarier får numera en rad fastighetsdelar avskrivas som är markanläggning eller byggnad. Förutsättningen för en sådan behandling är att fastighetsdelarna har ett funktionellt samband med den rörelse som bedrivs på fastigheten. Hit räknas bl. a. räls, fundament för behållare m. m.

I fråga om markanläggningar, dit vägar, parkeringsplaner, körplaner m. m. räknas, gäller särskilda regler (jfr punkt 16 av anvisningarna till

29 §). Kostnader för rent tillfälliga markanläggningar avsedda att användas ett fåtal år, får direkt omkostnadsföras. Avskrivningsunderlaget för varaktig markanläggning skall tas upp till 75 % av nedlagda kostnader. Anledningen till att endast 75 % får avskrivas är att vissa kostnader för markarbeten anses ha ett "evigt värde". Avdrag för avskrivning på markanläggning medges årligen med 5 % av avskrivningsunderlaget.

Byggnaderna omfattar vid rörelsebeskattningen i princip endast själva byggnadsstommen och de anordningar som behövs för byggnadens allmänna funktion. Tillfälliga byggnader avsedda att användas ett fåtal år får avskrivas i sin helhet det år då anskaffningen ägt rum. Avskrivningarna i övrigt sker i form av primäravdrag, årliga värdeminskningssavdrag och utranteringsavdrag. De årliga värdeminskningssavdragen skall ske enligt plan med viss procent av anskaffningsvärdet. RSV har utfärdat anvisningar (RSV 3213) om de normalprocentsatser som bör tillämpas för olika slag av rörelsebyggnader. Vid förvärv av bebyggd rörelsefastighet gäller motsvarande proportioneringsregel som för hyreshusen (jfr punkt 7 av anvisningarna till 29 §).

Jordbruksfastighet. Värdet av bostad, beräknat efter ortens pris, hänförs enligt 21 § KL till intäkt av jordbruksfastighet. Avdrag får göras för samtliga driftkostnader, t. ex. ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten, kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier m. m. (22 § KL och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf).

Enligt punkt 2 av anvisningarna till 22 § gällde vid tillämpning av kontantprincipen att avdrag medges för värdeminskning av driftbyggnad med viss procent av byggnadens anskaffningskostnad enligt värdeminskningssplan. Om anskaffningskostnaden inte kunde visas, beräknades den efter viss schablon.

Genom lagstiftning år 1972 (prop. 1972: 120, SkU 1972: 67, rskr 1972: 343, SFS 1972: 741) har i princip samma avskrivningsregler införts för jordbrukets byggnader, markanläggningar och inventarier som gäller i förvärvskällan rörelse i de fall jordbruket redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Till inventarieavskrivning hänförs därvid bl. a. byggnadstillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för jordbruksändamål eller sådana markanläggningar som har direkt funktionell samhörighet med jordbruksdriften. Till inventariegruppen hänförs till följd härav i avskrivningshänseende bl. a. stängsel och andra avspärrningsanordningar som grindar, bommar och räcken.

I promemorian erinras om att i likhet med vad som gäller beträffande gemensamhetsanläggning som inrättats för bostadsföretags fastigheter kommer sådan anläggning som betjänar konventionellt beskattade fastigheter att utgöra taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Sådan juridisk person skall enligt förslaget anses som självständigt

skattesubjekt och beskattas för verksamheten i anläggningen. Vid delägarförvaltning skall däremot beskattningen träffa delägarna.

Såvitt avser bidrag till gemensamhetsanläggning syftar förslaget till att avdrag härför i princip skall medges på samma sätt som om de kostnader bidraget avser att täcka läggs ner på ansluten fastighet. Det påpekas dock i promemorian att det framstår som klart olämpligt att en avskrivningsplan för byggnad m. m. på anläggningen upprättas för varje ansluten fastighet. Mot den bakgrunden har det ansetts motiverat att skilja mellan de kostnader i avgiften som avser att täcka vid beskattning av fastighet omedelbart avdragsgilla kostnader och andra kostnader. Systemet har utformats enligt följande.

Medlems avgift föreslås vara avdragsgill i den mån avgiften täcker sådana kostnader som enligt 25 § KL jämte anvisningarna i sin helhet är omedelbart avdragsgilla, dvs. kostnader för reparation, ränta, tomträttsavgäld m. m. Till den del avgiften avser att täcka andra kostnader, såsom för mark, markanläggning, byggnad, inventarier m. m. får investeringens varaktighet anses svår att bedöma. För att göra reglerna lätt-tillämpade har därför motiv ansetts finnas för att tillgripa en schablon. Härvid har ansetts godtagbart att 75 % av dessa sammanlagda kostnader får avskrivas under 20 år enligt särskild plan. Avdrag kommer då att medges med 5 % av avskrivningsunderlaget från och med det år varunder avgiften erlagts. Det understryks i promemorian att endast verksamhet som innefattas i anläggningsbeslutet skall omfattas av de här föreslagna reglerna. Härav följer alltså att endast sådant bidrag som avser kostnad i denna verksamhet får tas med vid beräkning av underlaget för avskrivningen enligt plan. Om bidrag lämnas i annat syfte, t. ex. för kapitalbildning, får alltså detta bidrag inte medräknas. Vidare skall enligt promemorian samma vara förhållandet om bidrag avser att täcka t. ex. kostnaderna för viss investering men samfälligheten redan disponerar medel som kan användas för sådant ändamål eller om bidraget avser att täcka kostnader för verksamhet som ligger utanför anläggningsbeslutets ram.

Vid överlåtelse av konventionellt beskattad fastighet genom oneröst fång föreslås att överlåtaren för det år då överlåtelsen sker på en gång skall få avdrag för vad som återstår oavskrivet av avskrivningsbar del av bidrag till gemensamhetsanläggningen. Genom detta restavdrag blir den avskrivningsbara delen av sammanlagda avgifter helt avskriven hos den som haft kostnaden. Någon anledning kan därför inte anses föreligga att efter sådant förvärv medge köparen något värdeminskningsavdrag för andel i gemensamhetsanläggning.

Övergår däremot konventionellt beskattad fastighet till ny ägare genom benefikt fång föreslås att den nye ägaren skall få tillgodogöra sig de värdeminskningsavdrag för gemensamhetsanläggningen som skulle ha tillkommit tidigare ägare, om han alltså ägt fastigheten.

Beskattningen av verksamheten i gemensamhetsanläggning föreslås ordnad på följande sätt vid delägarförvaltning eller förvaltning av juridisk person. I sammanhanget kommer också att tas upp delägarens beskattning vid utdelning från anläggning som förvaltas av juridisk person.

a) Delägarförvaltning

Vid tillämpning av den konventionella metoden inverkar inte fastighetens taxeringsvärde vid beräkningen av inkomster av fastigheten. Den omständigheten att vid fastighetstaxeringen värdet av gemensamhetsanläggning kommer att delas på de delägande fastigheterna påverkar således inte dessa fastigheters inkomstbeskattning. Däremot torde i regel det förhållandet att fastigheten är ansluten till gemensamhetsanläggning beaktas vid beräkning av hyresvärdet och bestämmandet av hyra eller annan ersättning o. d. Med hänsyn härtill har anledning inte ansetts föreligga att vid intern verksamhet beskatta ägarna av anslutna fastigheter utöver vad som följer av reglerna för beräkning av intäkt av konventionellt beskattad annan fastighet.

Föreligger extern verksamhet föreslås att resultatet av verksamheten beräknas på samma sätt som föreslagits för sådana anläggning med extern verksamhet, som är ansluten till villor.

b) Förvaltning av juridisk person

Vid internverksamhet förordas att den tidigare föreslagna schablonbeskattningen tillämpas, dvs. att 3 % av anläggningens taxeringsvärde tas upp som intäkt och avdrag medges för ränta på nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller annan avgäld. Förekommer utdelning kan avdrag härför inte medges inom ramen för sådan schablon. Ägare av ansluten fastighet skall dock enligt förslaget beskattas för utdelning från samfälligheten i den förvärvskälla där avdrag för bidrag till anläggningen får göras.

Vid externverksamhet bör enligt promemoricförslaget beskattning ske enligt samma regler som föreslagits i fråga om extern verksamhet som bedrivs av särskilt förvaltd gemensamhetsanläggning i vilken de anslutna fastigheterna tillhör bostadsföretag. Härvid bör avdrag medges bl. a. för utdelning och samtliga lönekostnader. Har ägare av ansluten fastighet utfört arbete för gemensamhetsanläggningen kommer han att beskattas för den ersättning han uppburit härför. Lägre beskattningsbar inkomst av verksamheten än vad som skulle framkommit vid intern verksamhet föreslås dock inte kunna godtas.

Vidare föreslås att ägarna till de delägande fastigheterna skall ta upp utdelning från samfällighet till beskattning i förvärvskällan rörelse.

7.2.5 Övriga frågor

a) Gemensamhetsanläggning för fastigheter med icke enhetliga beskattningsregler

I det föregående har redogjorts för promemoriaförslaget i de fallen att en gemensamhetsanläggning uteslutande betjänar fastigheter som taxeras enligt samma metod. Givetvis kan det förekomma att gemensamhetsanläggning inrättats såväl för villor som bostadsföretags fastigheter eller konventionellt beskattade fastigheter (blandfallen). Tidigare har emellertid påpekats att gemensamhetsanläggning vari delägande fastigheter uteslutande eller så gott som uteslutande dvs. till minst omkring 90 % utgörs av villor vid fastighetstaxeringen inte utgör taxeringsenhet. Värdet av anläggningen kommer i dessa fall att fördelas på de anslutna fastigheterna oberoende av förvaltningsform. Promemoriaförslaget innebär att endast ägarna av de anslutna fastigheterna i dessa fall skall träffas av beskattningen. Förvaltningsformen kommer således här inte att inverka vid beskattningen.

Är anläggningen så gott som uteslutande inrättad för villor föreslås att beskattningen av de anslutna fastigheterna sker enligt vad som i det föregående angetts för varje fastighetstyp vid delägarförvaltning. Intäkten av villorna och fastighet tillhörande äkta bostadsföretag höjs sålunda genom ökningen av taxeringsvärdet. Vid intäktsberäkningen för konventionellt beskattad fastighet som betjänas av anläggningen tas hänsyn till gemensamhetsanläggningen t. ex. vid bestämmande av hyresvärde, hyra eller annan ersättning. Avdrag får medges de delägande fastigheterna såvitt avser villa och bostadsföretags fastighet för den del av bidrag till anläggningen som svarar mot ränta och tomträttsavgäld eller liknande avgäld och beträffande konventionell fastighet för bidrag till den del det avser vid taxering omedelbart avdragsgilla kostnader och för övrig del av bidraget till verksamheten enligt avskrivningsplan. Drivs extern verksamhet på gemensamhetsanläggningen tillämpas de regler som föreslagits beträffande externverksamhet vid delägarförvaltning. Det fördelade rörelseresultatet (ev. resultatet av jordbruk) kommer att tas upp som rörelseintäkt (resp. intäkt av jordbruksfastighet) hos ägarna av de delägande fastigheterna, oavsett vilken fastighetstyp fastigheterna tillhör. Vid beräkning av resultatet får dock avdrag inte göras för lön till ägare av villa eller konventionellt beskattad fastighet.

Om gemensamhetsanläggning vid blandfall är av annat slag än så gott som uteslutande inrättad för schablonbeskattade villor skall såsom tidigare angetts förvaltningsformen vara avgörande vid såväl fastighetstaxeringen som inkomstbeskattningen. Vid delägarförvaltning kommer beskattningen att ske efter samma principer som då anläggningen huvudsakligen betjänar villor. Förvaltas däremot anläggningen av juri-

disk person skall denna beskattas för inkomst och garantibelopp. Vid intern verksamhet skall härvid 3 % av anläggningens taxeringsvärde tas upp som inkomst av fastighet och avdrag medges för räntor samt tomt-rättsavgäld och liknande avgäld. Förekommer utdelning blir denna beskattad hos delägare endast om ansluten fastighet beskattas enligt konventionell metod. Föreligger däremot extern verksamhet kommer den juridiska personen att beskattas för inkomst av rörelse och ägarna av de delägande fastigheterna för utdelning i förvärvskällan rörelse.

b) Beskattning vid byte av verksamhetsinriktning

I den mån inriktningen i verksamheten övergår till en betydande stadigvarande rent extern verksamhet eller begränsas till i huvudsak uteslutande intern verksamhet kommer en sådan ändring av verksamheten att inverka vid beskattningen. I det föregående har redogörelse lämnats för vad som föreslås gälla vid intern eller extern verksamhet. I promemorian föreslås emellertid vidare att följande skall gälla vid bytet.

Vid övergång till extern verksamhet kommer ägarna av de anslutna fastigheterna i de fall anläggningen förvaltas av delägarna gemensamt samt den juridiska personen, i det fall anläggningen är ställd under särskild förvaltning, att beskattas för inkomst av rörelse (eller jordbruksfastighet). Enligt förslaget bör härvid rörelseresultatet beräknas som om verksamheten från begynnelsen och obrutet avsett extern verksamhet. Detta har betydelse främst för juridisk person som utgör särskilt skatteobjekt. Det föreslås att vid beräkning av värdeminskningsskattplan för avskrivning av byggnadsbestånd och markanläggningar upprättas med utgångspunkt från anskaffningstillfället. Dessa tillgångar bör vidare anses nedskrivna som om fullt avdrag — inberäknat s. k. primäravdrag för byggnader — kunnat åtnjutas vid varje tidigare taxering. I fråga om inventarier bör enligt förslaget kunna godtas att dessa anses nedskrivna enligt plan under de år som förflutit efter anskaffningen även om räkningskapsenlig avskrivning kommer att tillämpas efter övergång till extern verksamhet.

Vid övergång till intern verksamhet upphör ägarna till de anslutna fastigheterna eller — vid särskild förvaltning av anläggningen — den juridiska personen att beskattas för den rörelseredovisade (eller jordbruksredovisade) verksamheten, dvs. för allt utöver vad som beskattas vid beräkning av nettointäkt av fastighet och i förekommande fall inkomst av kapital.

c) Beskattning vid utdelning, utskiftning m. m.

Promemorieförslaget innehåller skilda regler för beskattning av utdelning m. m. beroende på typ av ansluten fastighet och verksamhetsinriktning.

Betjänares villa eller s. k. äkta bostadsföretags fastighet av gemensam-

hetsanläggning och drivs verksamhet av intern karaktär förordas att — oberoende av hur anläggningen förvaltas — utdelning inte skall för-
anleda beskattning. Detta motiveras av att enligt förslaget bidrag endast
får dras av till den del det avser täcka ränta eller tomträttsavgäld. Det
påpekas emellertid att belopp som utgår från samfälligheten till del-
ägarna främst bör anses ha karaktär av återbetalning av för stora bidrag
eller insatser och i första hand betraktas som återbetalning av det under
samma år utgivna bidraget. En återbetalning kan därför komma att
återverka på rätten att få åtnjuta avdrag såsom för ränta eller tomträtts-
avgäld. Har således fastighetsägare under ett år erlagt bidrag till an-
läggningen och detta bidrag till viss del använts för ränta eller avgäld
och erhåller fastighetsägaren senare under året ett belopp motsvarande
eller överstigande bidraget, bör fastighetsägaren vid taxeringen för året
inte vara berättigad till avdrag för någon del av bidraget, eftersom detta
får anses återbetalt. Det förutsätts att endast smärre belopp kommer att
utgå från samfälligheter. I promemorian påpekas emellertid att om det
föreslagna systemet mot förmodan skulle visa sig leda till inte önskat re-
sultat, frågan om beskattning av utdelningarna får tas upp till förnyat
övervägande.

Som tidigare angetts kan i dessa fall avdrag för utdelning inte medges
vid beräkning av resultat av den interna verksamheten. Skall verksam-
hetsresultatet beskattas hos delägarna sker beskattningen genom scha-
blonbeskattningssystemet för villor eller bostadsföretags fastighet och
skall beskattningen träffa juridisk person sker även då beskattningen en-
ligt en i promemorian föreslagen schablonmetod. Inget av dessa scha-
blonsystem medger möjlighet till avdrag för utdelning.

Är däremot en konventionellt beskattad fastighet ansluten till anlägg-
ningen, föreslås att utdelning vid internverksamhet oavsett förvaltnings-
formen skall tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av den an-
slutna fastigheten. Detta anses i promemorian vara en naturlig följd av
att hela eller övervägande delen av bidrag till anläggningen är avdrags-
gillt vid beräkning av inkomst av fastigheten. Av i princip samma skäl
som nyss anförts kan vid internverksamheten avdrag inte medges för ut-
delning.

Föreligger vidare externverksamhet och skall resultatet av verksamhe-
ten beskattas hos delägarna kommer enligt promemorieförslaget ägarna
av anslutna fastigheter av alla typer att beskattas för inkomst av rörelse.
Häri genom beskattas all vinst i verksamheten varför någon anledning
inte ansetts föreligga att beskatta delägarna om uppsamlade vinstmedel
tillförs dem.

Vad slutligen angår externverksamhet i gemensamhetsanläggning för-
valtd av sådan juridisk person som utgör särskilt skattesubjekt anförs i
promemorian att det vinstsyfte som får anses ligga i sådan verksamhet
utgör motiv för att låta beskattningen av utdelningar från samfälligheter

alltid drabba fastighetsägarna. Med hänsyn härtill och med beaktande av åsyftad enkelbeskattning föreslås att avdrag vid beräkning av resultatet i sådan externverksamhet skall medges för utdelningar och att dessa utdelningar skall tas upp till beskattning av ägarna av anslutna fastigheter som inkomst av rörelse.

I promemorian förordas vidare att om samfällighetsförening i samband med upplösning eller eljest utskiftar medel till ägarna av anslutna fastigheter beskattningen skall ske efter samma regler som föreslagits i fråga om utdelningar.

d) Beskattning vid avyttring av gemensamhetsanläggning m. m.

I promemorian erinras om att rätt till andel i gemensamhetsanläggning hör oskiljaktigt ihop med en fastighet och således aldrig kan överlåtas för sig. Med hänsyn till detta samband mellan fastigheten och anläggningen får det anses som naturligt att överlåtelse av deläggande fastighet jämte därtill hörande andel i anläggning bör föranleda realisationsvinstbeskattning enligt allmänna regler.

Vid beräkning av vinsten föreslås att, i de fall anläggningen helt eller delvis inrättats och utförts under innehavstiden, avdrag skall få åtnjutas för vad som erlagts för kostnader för anläggningens utförande. Dessa kostnader bör därvid uppräknas till prisläget vid avyttringstillfället. Någon anledning att härvid göra skillnad mellan delägarförvaltning eller förvaltning av juridisk person har inte ansetts motiverad. Beskattas ansluten fastighet enligt konventionell metod har avdrag enligt plan medgetts för del av bidrag till gemensamhetsanläggning och får vidare vid avyttring av fastigheten genom oneröst fång restavskrivning göras för inte avskriven del av avskrivningsunderlaget. De värdeminskningssavdrag som härigenom åtnjutas skall enligt promemorieförslaget minska omkostnadsavdraget vid beräkning av realisationsvinsten. Detta motiveras av att den enligt plan avskrivna delen av bidrag huvudsakligen får anses avse del av kostnader för anskaffande av mark samt för uppförande eller förbättring av anläggning.

Det påpekas vidare i promemorian att även vid försäljning uteslutande av mark som är samfällig för delägarna i gemensamhetsanläggningen beskattningen bör träffa ägarna av delägarfastigheterna. Marken är nämligen sakrättsligt knuten till delägarnas fastigheter. Denna beskattning följer dock redan av allmänna regler och någon särskild lagstiftning i frågan anses därför inte erforderlig.

Utträder fastighet ur bestående samfällighet skall ägaren enligt 38 § AL tillerkännas ersättning för sin andel i ett enligt 39 § samma lag beräknat överskott som han förlorat genom utträdet. Föreligger enligt 39 § underskott skall han förpliktas utge ersättning för sin andel däri.

För regleringen av beskattningen vid utträde ur bestående samfällig-

het skiljs i promemorian mellan de fall då gemensamhetsanläggningen inrättats och utförts under den tid som den anslutna fastigheten innehafts av den ifrågavarande fastighetsägaren och de fall då fastigheten förvärvats med därtill hörande rätt till andel i anläggningen.

Har anläggningen inrättats under innehavstiden, kommer avdrag för bidrag till anläggningen att medges inom ramen för tidigare angivet förslag för taxering av anslutna fastigheter. Det anses då naturligt att ersättning för andel vid utträde tas upp som intäkt av fastighet i de fall detta kan ske, dvs. vid konventionellt beskattade fastigheter. Förpliktas ägare utge ersättning föreslås denna vara avdragsgill i motsvarande fall, dvs. när det rör sig om fastighet, som beskattas enligt konventionell metod. Avdrag bör samtidigt också medges för vad som återstår oavskrivet av avskrivningsbar del av bidrag till gemensamhetsanläggningen.

Har fastighet förvärvats efter det att den anslutits till gemensamhetsanläggning, uttalas att utträde ur samfälligheten närmast bör likställas med avyttring av del av fastighet. Ersättning, som därvid kan utgå, skall därför tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst. Avdrag skall härvid medges för den del av köpeskillingen för fastigheten som kan beräknas belöpa på andelen i samfälligheten. Denna del av köpeskillingen föreslås få uppräknas till värdet vid tidpunkten för utträdet. Förpliktas ägaren att utge ersättning i samband med utträdet, förordas att denna kostnad skall få aktiveras och avräknas vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av den anslutna fastigheten.

I AL anges inte vem som skall utge ersättning till den utträdande eller till vem den utträdande i förekommande fall skall utge ersättning. Förvaltas anläggningen av juridisk person torde det emellertid åligga denna att svara för utbetalning av ersättningen och i övriga fall kvarvarande delägare i samfälligheten. Underskott i samfällighet torde endast förekomma vid förvaltning av juridisk person och det torde framstå som klart att i det fall den utträdande förpliktas utge ersättning, den utgår till samfällighetsföreningen. Till denna förening utgiven ersättning skall enligt förslaget bli föremål för beskattning endast vid extern verksamhet.

Skulle det inträffa att delägare direkt utger ersättning till den utträdande, föreslås att avdrag härför medges under förutsättning att den anslutna fastigheten taxeras enligt konventionell metod. Avdrag bör då kunna medges omedelbart för hela beloppet. Taxeras däremot fastigheterna enligt schablon får sådan utgiven ersättning likställas med bidrag för vilket avdrag inte kan åtnjutas. Utges ersättning av den juridiska personen förordas att avdrag för ersättningen skall få åtnjutas endast då extern verksamhet bedrivs.

Slutligen tas i promemorian upp den skattemässiga behandlingen när fastighet inträder i bestående fastighet eller andelstalet höjs för fastighet som ingår i samfällighet.

Inträder fastighet i bestående samfällighet skall enligt 37 § AL ägaren utge ersättning till övriga delägare för den andel i samfällighetens överskott som tillförs honom genom anslutningen.

Den nytillträdandes kostnad har i promemorieförslaget närmast likställts med sådant bidrag till gemensamhetsanläggningen som avser att täcka kostnad för mark, markanläggning, byggnad, inventarier m. m. Med ett sådant synsätt får ägare av konventionellt taxerad fastighet åtnjuta avdrag för 75 % av den utgivna ersättningen under 20 år enligt särskild plan.

Vad angår mottagarna av ersättningar då fastighet inträder i bestående samfällighet innebär promemorieförslaget att ersättningen beskattas om mottagarens fastighet taxeras enligt konventionell metod. Taxeras däremot tidigare ansluten fastighet enligt schablonmetod skall mottagna ersättningar inte föranleda skattekonsekvenser.

Vad här angetts vid fastighets inträde i bestående samfällighet bör enligt promemorieförslaget äga motsvarande tillämpning när andelstal höjs för fastighet som ingår i samfällighet.

7.3 Inkomstbeskattning av enskilda vägar

I promemorieförslaget framhålls att vägsamfälligheter och vägföreningar alltid förvaltas av juridisk person och att de enligt praxis i beskattningshänseende liksom häradsallmänningar och likartade samfälligheter har varit skattskyldiga för all inkomst. Ett utslag av regeringsrätten den 8 februari 1974 angående Saltarö vägförening föreligger i denna fråga. Vägsamfälligheterna och vägföreningarna har inte drabbats av garantibeskattnings under förutsättning att de inte innehaft annan fast egendom än kommunikationsfastighet (väg med tillhörande anläggningar m. m.), som inte är skattepliktig till garantibelopp.

Vägen ägs ibland av samfälligheten och ibland innehas den med vägrätt som enligt promemorian i förevarande hänseende jämställts med äganderätt. Till väg hör enligt AL vägbana och övriga väganordningar. Anordning som behövs för vägens bestånd, drift eller brukande är väganordning, t. ex. till väg ansluten brygga eller färja med färjläge. Emellertid förekommer det förhållandevis ofta att samfälligheten är ägare till grönområde, som tillskapats genom byggnadsplan. Om grönområdet åsatts taxeringsvärde, har detta medfört att vägföreningen påförts garantibelopp. Garantibeskattnings av vägförening tillhörigt grönområde torde enligt promemorian endast sällan komma i fråga, då sådana områden allmänt torde åsättas taxeringsvärde under 100 kr.

Fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering skall enskild väg enligt punkt 1 av anvisningarna till 8 § KL inte utgöra särskild taxeringsenhet. Kommunikationsfastighet skall alltså vara skattefri och skattefria fastigheter skall inte åsättas taxeringsvärde. Vid värderingen av grönområ-

den bör enligt anvisningar av RSV inför 1975 års allmänna fastighets-taxering värde åsättas endast då markägare kan använda marken så att den ger honom en ej obetydlig årlig avkastning eller då han är berättigad till ej obetydlig ersättning vid markens upplåtande.

Då enskild väg i fortsättningen aldrig skall vara taxeringsenhet, kommer vägsamfällighet och vägförening enligt promemorian endast sällan att sköta särskilt taxerad fastighet. Ingår i skötseln taxeringsenhet, utgör den oftast grönområde som normalt inte åsätts taxeringsvärde. I viss mån får, sägs det, värdet av samfällighetens tillgångar anses ha blivit beaktade vid fastighetstaxeringen av de delägande fastigheterna. Samma motiv för undantag från huvudregeln om förvaltningsformens betydelse som anförts i fråga om gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL som uteslutande betjäna villor kan därför enligt promemorian återopas i fråga om vägsamfälligheterna och vägföreningarna. För de enskilda vägarna kommer vidare reglerna om delägarförvaltningen i LFS att kunna tillämpas. Övervägande skäl — bl. a. önskemålet om enhetliga beskattningsregler för de enskilda vägarna oavsett om de förvaltas enligt EVL eller LFS — talar enligt promemorian för att beskattningen i fråga om dessa vägar sker hos delägarna både då vägarna förvaltas av delägarna och av juridisk person.

Det förhållandet att till samfälligheten hör mark som utgör särskild taxeringsenhet (t. ex. grönområde) bör enligt promemorian inte inverka på frågan om skattskyldigheten för samfälligheten, om dispositionen av den särskilda taxeringsenheten inte kommit att utgöra samfällighetens huvudsakliga ändamål. Detta bör gälla generellt vid bestämmande av skattskyldighet för samfällighets inkomst.

Annan verksamhet än sådan som uteslutande eller så gott som uteslutande avser att betjäna de delägande fastigheterna torde, sägs det i promemorian, endast i enstaka undantagsfall förekomma hos vägsamfällighet eller vägförening. Sådan verksamhet kan avse uthyrning av vägmaskiner och torde i allmänhet endast förekomma i begränsad omfattning. Någon större nettobehållning torde i flertalet fall inte uppkomma. Enligt promemorian torde skötseln av grönområden sällan om ens någonsin ge någon behållning. Emellertid kan inte bortses från att externverksamhet undantagsvis kan bedrivas i betydande omfattning. Att skilja ut dessa fall skulle föranleda stora avvägningsproblem. För att enhetliga regler skall kunna tillämpas bör resultatet beräknas enligt de regler som tidigare föreslagits för externverksamhet i en av delägarna förvaltd gemensamhetsanläggning enligt LGA eller AL. Tillämpas sådana regler torde för övrigt en obetydlig rent extern verksamhet inte ge upphov till några skattekonsekvenser. Någon beskattning att tala om skulle endast komma i fråga vid mer betydande rent extern verksamhet.

Enligt promemorieförslaget bör för delägarfastigheternas vidkommande på motsvarande sätt medges avdrag vid schablonbeskattning för

bidrag till att täcka kostnader för ränta och tomträtsavgäld eller annan avgäld och vid konventionell taxering dels för bidrag som täcker kostnader som — om de företogs på ansluten fastighet — varit omedelbart avdragsgilla, dels enligt plan för övrig del av bidrag till verksamheten i anläggningen. Beskattning för inkomst av kapital kan komma i fråga hos delägarna på samma sätt som föreslagits i promemorian beträffande gemensamhetsanläggningar enligt AL och LGA.

Om vägsamfällighet eller vägförening tagits upp som ägare av fast egendom, främst grönområde, som åsatts särskilt taxeringsvärde, får detta värde enligt promemorian fördelas på de delägande fastigheterna efter deras andelstal. Ägarna av anslutna fastigheter kommer härigenom att svara för sin del av garantibeloppet men får å andra sidan tillgodoföra sig det s. k. procentavdraget i den förvärvskälla vilken samfälligheten eller föreningen betjänar.

7.4 Inkomstbeskattning av gemensamma anläggningar enligt VL

7.4.1 Regleringssamfälligheter

Regleringssamfälligheterna förvaltas av juridisk person och omhändersar enligt promemorian främst skötseln av vissa självständigt taxerade regleringsdammar. Dessa har ofta betydande värden. De största värdena torde ligga på sex större regleringsföretag i norra Sverige i vilka statens vattenfallsverk äger nära hälften.

Vid fastighetstaxeringen kan enligt promemorian regleringsdamms värde ingå i värde av byggnader på en vattenfallsfastighet. Regleringsdamm kan också ligga åtskild från kraftverket såsom torde vara fallet i fråga om regleringsdamm som tillhör regleringssamfällighet. Sådana regleringsdammar taxeras som särskild taxeringsenhet och åsatts särskilt taxeringsvärde.

För regleringssamfälligheternas inkomstbeskattning finns en specialregel i 45 § KL angående den rätt till s. k. procentavdrag motsvarande taxeringsvärdet, som tillkommer fastighetsägare. Enligt andra stycket i denna paragraf skall procentavdraget för regleringsdamm, som är särskild taxeringsenhet och som tillhör regleringssamfällighet, åtnjutas av de deltagande strömfallsägarna i stället för regleringssamfälligheten som i övrigt är skattskyldig för inkomst och garantibelopp. Delägarna åtnjuter avdraget i förhållande till sin andel i samfälligheten.

I promemorieförslaget framhålls att regleringsföretagens betydande taxeringsvärden har avsevärd betydelse i fråga om garantibeskattningen för den kommun, där regleringsdammen är belägen. Vidare har regleringsdamms taxeringsvärde betydelse för fördelning mellan kommunerna av inkomst av kraftproduktion.

I promemorian anges att samma principiella beskattningsregler enligt praxis gäller för regleringssamfällighet som för häradsallmänning, all-

männingsskog och likartad samfällighet som står under särskild förvaltning. Speciella regler gäller dock som nyss nämnts för procentavdraget och vid fördelningen av inkomsterna till beskattning mellan kommunerna.

Regleringsdammarna förvaltas av juridisk person och åsatts taxeringsvärde. Enligt den huvudregel som föreslagits i promemorian skall den juridiska personen därvid vara skattskyldig för samfällighetens inkomster. Några motiv att övergå till beskattning av delägarna i stället för den juridiska personen föreligger inte enligt promemorian. Överskott torde sällan uppkomma av verksamheten.

Med nuvarande fastighetstaxeringsregler om regleringsdammar och dessas betydelse för fördelning av inkomst av kraftproduktion mellan kommunerna synes det enligt promemorian lämpligt att för att i stort bibehålla regleringssamfällighet vid nuvarande beskattningskonsekvenser föreslå tillämpning av externmetoden. Denna metod bör vara utformad på sätt föreslagits i fråga om gemensamhetsanläggning enligt AL och LGA som förvaltas av juridisk person som är särskilt skattesubjekt.

7.4.2 Övriga gemensamma anläggningar enligt VL

Här avses enligt promemorian främst andra torrläggningssamfälligheter än regleringssamfälligheter. De ifrågavarande företagen avser dikning, vattenavledning och invallning. De torde oftast avse mindre värden.

Enligt en ny regel i punkt 1 av anvisningarna till 8 § KL om bildande av taxeringsenhet skall gemensamhetsanläggning, som avser dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde, inte taxeras för sig och således inte utgöra en taxeringsenhet. Dikningsföretagen enligt VL skall sålunda inte åsättas taxeringsvärde eller utgöra särskild taxeringsenhet. Detsamma torde enligt promemorian komma att gälla invallnings- och vattenavledningsföretagen enligt VL.

Oavsett om torrläggningföretaget förvaltas av juridisk person eller ej, kommer det inte att utgöra särskild taxeringsenhet. Enligt promemoriaförslaget bör företaget av skäl som anförts i fråga om anläggningar tillhöriga t. ex. schablonbeskattade villor och vägsamfälligheter, inte behandlas som särskilt skattesubjekt. Beskattningen bör i stället ske hos de delägande fastigheterna enligt de regler som förordats i fråga om gemensamhetsanläggningar enligt AL med externverksamhet och vars delägande fastigheter är schablonbeskattade villor.

Om anläggning undantagsvis åsatts taxeringsvärde, bör det enligt promemoriaförslaget liksom motsvarande procentavdrag fördelas mellan de delägande fastigheterna efter deras andelstal.

7.5 Inkomstbeskattning av övriga gemensamma anläggningar

I promemorieförslaget anförs att lagen om ägofred innehåller regler om bl. a. stängselsamfällighets anläggningar och förvaltningen av sådan samfällighet.

Antalet stängselsamfälligheter och deras värde kan enligt promemorian bedömas vara förhållandevis ringa. Generellt sett torde stängselanläggningarnas värde understiga 20 000 kr. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 8 § KL och en av RSV i avsnitt 4 berörd anvisning kommer anläggningen därvid inte att utgöra särskild taxeringsenhet. Stängslets värde kan i stället i vissa fall komma att beaktas vid fastighetstaxeringen av de delägande fastigheterna.

I promemorian anförs att stängselanläggningarna som i och för sig utgör markanläggningar enligt 1972 års regler om jordbruksbeskattning får avskrivas som om de vore inventarier. Förutom stängsel gäller detta även andra avspärrningsanordningar som grindar, bommar och räcken. Kostnader för reparation och underhåll av stängsel är i likhet med vad som gäller för andra inventarietillgångar omedelbart avdragsgilla. Inrättas stängselsamfällighet för uppförande och hållande av stängsel bör kunna godtas att avdrag medges för bidrag till samfälligheten i samma utsträckning som om ägaren av ansluten fastighet själv vidtagit den åtgärd samfälligheten utför. Med ett sådant synsätt bör ägaren kunna medges avdrag för den del av bidraget som svarar mot kostnader för uppförande av stängsel enligt reglerna för inventarieavskrivning och för den del av bidraget som täcker kostnader för reparation eller underhåll omedelbart.

Som framgått av det föregående torde stängselanläggningen i allmänhet inte utgöra taxeringsenhet. Vidare torde det med hänsyn till samfällighetens inriktning m. m. framstå som uppenbart att samfällighet endast undantagsvis kan disponera över något betydande kapital. Mot bakgrund härav kan anses motiverat att samfälligheten, oavsett om den förvaltas av juridisk person eller ej, inte skall anses som särskilt skatteobjekt. Detta överensstämmer med vad som föreslagits för vägsamfälligheter m. fl., där enligt promemorieförslaget förvaltningsformen inte bör inverka vid beskattningen. I likhet med vad som förordats för dessa samfälligheter bör beskattningen, sägs det, ske enligt externmetod, utformad på sätt föreslagits i fråga om gemensambetsanläggning enligt AL som huvudsakligen inrättats för villor och som driver externverksamhet.

I promemorieförslaget framhålls att då stängselsamfällighet inte i något fall skall anses som särskilt skattesubjekt kommer ägarna av anslutna fastigheter att beskattas för ränta, om samfälligheten innehar kapitaltillgångar. Har anläggningen i något enstaka fall åsatts särskilt taxeringsvärde, får det liksom motsvarande procentavdrag fördelas mellan de delägande fastigheterna efter deras andelstal.

7.6 Inkomstbeskattning av marksamfälligheter

7.6.1 Allmänt

De nuvarande särskilda inkomstbeskattningsreglerna för samfälligheter har redovisats under avsnitt 5. Där anges att dessa regler ursprungligen varit avsedda för häradsallmänningar, besparingsskogar och andra samfälligheter som förvaltas av juridisk person. De innebär i huvudsak att dessa samfälligheter är skattskyldiga för resultatet av verksamheten på samfälligheten. Vid beräkning av resultatet får avdrag inte göras för utdelning till ägare av delägarfastighet. Denne behöver inte heller ta upp vad han erhållit från samfälligheten till beskattning. Skattesatsen för samfälligheten vid den statliga inkomsttaxeringen är 15 % av den beskattningsbara inkomsten.

Med hänsyn till den betydelse som f. n. och enligt promemoriaförslaget tilläggs reglerna om samfälligheternas förvaltning lämnas i nedanstående tablå en schematisk i promemoriaförslaget intagen översikt över skilda typer av marksamfälligheter samt deras förvaltning före och efter ikraftträdandet av LFS.

Skilda typer av marksamfälligheter samt deras förvaltning

Föremål för förvaltning	Förvaltning före 1 jan. 1974	Förvaltning från 1 jan. 1974
a) Samfällighet som bildats enligt FBL eller motsvarande äldre lagstiftning (även mark som andantagits från delning eller uteslutits från delning), mark som av ålder är samfälld m. m.	Bysamfällighetslagen 10—12 kap. byggningsbalken förordningen (1805: 0801) om skogarna i riket	LFS
b) Mark samfälld för fastigheter vilka helt saknar enskild mark, s. k. andelsfastigheter (vanligen s. k. gemensam ägovidd)	Samäganderättslagen	LFS
c) Samfälld mark som varit anslagen till ryttare-, soldat- eller båtmanstorp	Samäganderättslagen	LFS
d) Samfällt fristående fiske	24 § lagen om rätt till fiske	LFS
e) Sockenallmänningar 1 Äkta sockenallmänning	Bestämmelserna om jordbruksstämma 16 kap. byggningsbalken 8—10 §§ förordningen (1805: 0801) om skogarna i riket	LFS

Föremål för förvaltning	Förvaltning före 1 jan. 1974	Förvaltning från 1 jan. 1974
2 Sockensamfälld mark som förvaltas antingen av jordbruksstämma eller enligt bysamfällighetslagen	Bestämmelserna om jordbruksstämma eller bysamfällighetslagen	LFS
3 Oäkta sockenallmänning	Häradsallmänningsslagen	Häradsallmänningsslagen
f) Häradsallmänningar	Häradsallmänningsslagen	Häradsallmänningsslagen
g) Allmänningsskogar	Allmänningsskogsslagen	Allmänningsskogsslagen
h) Samfällighet som bildats vid inlösen enligt AL		LFS

7.6.2 Häradsallmänningar, allmänningsskogar och oäkta sockenallmänningar

I promemorieförslaget anförs att de marksamfälligheter som inte förvaltas enligt LFS är häradsallmänningarna, allmänningsskogarna och de sockenallmänningar som bedömts ha häradsallmänningssnatur, de s. k. oäkta sockenallmänningarna. För häradsallmänningarna och de oäkta sockenallmänningarna gäller häradsallmänningsslagen och för allmänningsskogarna allmänningsskogsslagen.

Häradsallmänningar, allmänningsskogar och oäkta sockenallmänningar har enligt promemorian tidigare ansetts som fastighet men jämställs numera med samfällighet som bildats enligt tidigare och nuvarande fastighetsbildningsregler. Nya sådana allmänningar och allmänningsskogar bildas inte.

I promemorian framhålls att regler om allmänningar och deras beskattning har funnits mycket länge. De har präglats av det starka inflytande som staten utövat på förvaltningen av allmänningarnas skogar. Skogarna har varit den helt övervägande tillgången hos allmänningarna. Skogsförvaltningen på allmänningarna var länge underställd skogsstaten. Sedermera krävdes för allmänningarnas skogar att förvaltaren skulle ha högre skogsutbildning och att skogshushållningsplaner skulle finnas.

Nya regler för häradsallmänningar och allmänningsskogar i början av 1900-talet följde enligt promemorian de riktlinjer som tidigare dragits upp. Detta gällde även lagen (1932: 107) om häradsallmänningar och lagen (1938: 297) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Med hänsyn till de särskilda föreskrifter som fanns om häradsallmänningarna och allmänningsskogarna undantogs skogarna på dessa från tillämpningen av den alltjämt gällande skogsvårdslagen (1948: 237) som

i övrigt omfattar de enskilda skogarna i landet. Detta har, anfördes det i promemorian, ändrats genom 1952 års häradsallmänningsslag och allmänningsskogslag. I prop. 1952: 15 (s. 55), som låg till grund för dessa lagar, uttalade föredragande departementschefen bl. a. att han var av den meningen att det utan olägenhet borde kunna överlämnas åt delägarna i häradsallmänningarna och allmänningsskogarna att själva sköta sina skogar utan att de därvid skulle vara underkastade strängare ansvar än skogsägare i allmänhet. Föreskrifter borde inte heller meddelas om att skötseln av dessa skogar skulle ske enligt hushållningsplan och omhänderhas av personer med högre skoglig utbildning, vilket förutsattes normalt skola ske utan särskild bestämmelse.

Skogsbruket på häradsallmänningarna och allmänningsskogarna sköts numera, sägs det i promemorieförslaget, under samma förutsättningar som gäller för det enskilda storskogsbruket i övrigt. Skogsvårdslagens bestämmelser gäller överlag. För skogsbruket i dag finns åtskilliga andra former för samverkan än de som allmänningarna inneburit. Detta sker genom resurssamverkan och åtgärdssamverkan som kan äga rum antingen mellan enskilda skogsägare eller i olika organisationsformer för mera fast samverkan. De vanligaste är skogsbruksområden och samverkansområden. Den längst gående samverkansformen är gemensamhetsskogarna som behandlats särskilt i promemorian. Skogsbruksområden har, sägs det i promemorian, funnits sedan år 1955 och organiseras i skogsägareföreningarnas regi. Enligt Skogsstatistisk årsbok 1971 (s. 40) fanns 44 100 medlemmar i skogsbruksområden, vilka totalt omfattade 3,5 milj. ha. Sedan år 1960 har skogsägarna i de fyra nordligaste länen kunnat sammansluta sig i samverkansområden. De uppbär vissa statsbidrag för skogsförbättringar, planläggning m. m. Enligt Skogsstatistisk årsbok 1971 fanns det 786 sådana områden den 1 juli 1972. Till dessa var drygt 23 000 skogsägare anslutna. Den anslutna skogsmarksarealen var 2 milj. ha. Till viss del var medlemmarna i skogsbruksområdena och samverkansområdena desamma.

Nya regler om skogsbeskattning har enligt promemorian tillkommit, sedan de särskilda beskattningsreglerna om häradsallmänningar och allmänningsskogar infördes. I fråga om de särskilt jordbruksstimulerande åtgärder som vissa skogsmedelsfonder ålagts och om jordbruket i övrigt på allmänningarna anfördes det bl. a. i promemorian att jordbrukare år 1951 erhöll rätt att beräkna inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Som en väsentlig påbyggnad av detta system anges 1962 års lagstiftning om värdeminskningsskatt för skogsvägar och täckdikningsanläggningar, varigenom del av kostnaderna för sådana markanläggningar fick dras av enligt avskrivningsplan, oavsett om konstantprincipen eller bokföringsmässig redovisningsmetod tillämpades.

I promemorian framhålls vidare att 1972 års nya jordbruksbeskattningsregler innebar en väsentlig utvidgning av tidigare avdragsrätt.

Detta framgår bl. a. av den i avskrivningshänseende ändrade gränsdragningen mellan byggnader, inventarier och markanläggningar. Vidare bidrar härtill att samtliga för driften i förvärvskällan avsedda markanläggningar är avskrivningsbara.

Skogsbruket och jordbruket, för vilka efter hand sålunda tillkommit gynnsammare beskattningsregler, kan enligt promemorian på allmänningarna och allmänningsskogarna bedrivas under i stort sett samma former och minst lika goda förutsättningar som övrigt enskilt skogsbruk. Delägarna bestämmer i stort sett över förvaltningen och användningen av normal avkastning. Det utdelas årligen betydande belopp till delägarna i allmänningarna. De kontant utdelade beloppen beskattas inte hos delägarna. Vidare förekommer naturutdelning till delägarna som inte heller beskattas hos dem. Å andra sidan får allmänningen inte göra avdrag för utdelningarna till delägarna.

De nya reglerna för beskattning av jordbruksfastighet innebär enligt promemorian en väsentligt ökad rätt till avdrag vid nyinvesteringar. Denna avdragsrätt föreligger även i den mån t. ex. häradsallmänning bidragit till investeringen. Med hänsyn till den utvidgade avdragsrätten kan dessa bidrag inte längre anses tjäna samma behov som tidigare. Till detta kommer att en del av de särskilda åtaganden för allmänningsskogarna som föreligger enligt vissa reglementen numera förlorat sin aktualitet genom annan ny lagstiftning, t. ex. på skolans område.

Mot bakgrund av det anförda och skogsbrukets ekonomiska utveckling i stort framstår enligt promemorian en särreglering av allmänningarnas och allmänningsskogarnas inkomstbeskattning inte längre som motiverad. Med hänsyn till förvaltningsformen och då häradsallmänningarna m. fl. utgör taxeringsenhet föreligger inte någon anledning att beskatta ägarna av de delägande fastigheterna för allmänningarnas inkomst. Beskattningen bör ske hos den juridiska personen och av flera skäl, bl. a. ofta höga taxeringsvärden, får en externmetod anses lämplig. Den bör då, sägs det, utformas i enlighet med vad som föreslagits för gemensamhetsanläggning med externverksamhet och förvaltning av sådan juridisk person som är särskilt skattesubjekt.

Vidare torde enligt promemorian motiv inte finnas för att vid den juridiska personens statliga inkomsttaxering tillämpa en lägre skattesats än som föreslagits i motsvarande fall för gemensamhetsanläggningarna, dvs. 32 %. Som en följd av den föreslagna externmetoden bör självfallet ägare av delägande fastigheter beskattas för utdelning från allmänningen. Sådan utdelning bör enligt promemorian beskattas i förvärvskällan rörelse.

7.6.3 Övriga marksamfälligheter

Till gruppen övriga marksamfälligheter har i promemorieförslaget förts de samfälligheter som angetts vid a)–d), vid 1 och 2 samt h)

på tablån på s. 55 över skilda typer av marksamfälligheter. Dessa samfälligheter uppgår till ett mycket stort antal som inte närmare kan uppskattas. Endast en ringa del av dem är ställda under särskild förvaltning. Har sådan förvaltning bestämts har i huvudsak bestämmelserna i bysamfällighetslagen tillämpats. Numera gäller LFS på alla dessa samfälligheters förvaltning. Övergångsbestämmelser finns i vissa fall.

I beskattningshänseende gäller, sägs det i promemorian, för de "övriga marksamfälligheter" som är ställda under särskild förvaltning av juridisk person samma regler som för häradsallmänningar och allmänningsskogar. Vid delägarförvaltning beskattas delägarna.

Särskild förvaltning torde enligt promemorian i fråga om dessa samfälligheter oftast avse de s. k. gemensamhetsskogarna. Dessa har tidigare kunnat bildas enligt JDL. De nuvarande reglerna finns i 6 kap. 2 § FBL. Gemensamhetsskogarnas antal är omkring 70 och de omfattar ca 130 000 ha. Fastighets andel i gemensamhetsskog bestäms efter graderingsvärdet av den mark som fastigheten avstår. Medelstorleken på en gemensamhetsskog har uppskattats till i Norrbottens län 4 300, i Kopparbergs län 900 och i södra Sverige 200 ha.

I promemorian anförs att gemensamhetsskogen är den längst gående formen för skoglig samverkan. Genom FBL har bildandet av sådana skogar underlättats. Man har funnit att den frivilliga samverkan mellan skogsägare som sker i skogsbruksområden och samverkansområden inte alltid är tillfyllest. Den behövliga struktur- och storleksrationaliseringen av skogsmarken överlämnas genom bestämmelser i FBL i första hand till fastighetsregleringar, grundade på enskilda skogsägares överenskomelser. Sådan reglering och de tidigare nämnda samverkansformerna har inte alltid ansetts tillräckliga. Ett skäl härtill är att en fastighetsägare kan hindra en lämplig samverkansform, om det inte finns möjlighet till tvångsanslutning som i fråga om gemensamhetsskog. Även om det ligger ett visst allmänt intresse ur struktursynpunkt i bildandet av gemensamhetsskogar, är detta enligt promemorian knappast skäl för en sådan skillnad i skattehänseende som nu föreligger mellan gemensamhetsskogarna, å ena sidan, och enskilda skogsbruk och skogsbruk i frivillig samverkan, å andra sidan.

Då det gäller andra typer av "övriga marksamfälligheter" förekommer det enligt promemorian endast sällan att de ställts under förvaltning av juridisk person. Emellertid händer det ibland. Det är därvid uppenbart att t. ex. en samfällighet som avser ett grustag och som kan driva extern verksamhet oftast nu gör en väsentlig skattevinst, om den ställts under särskild förvaltning av juridisk person. Något sakligt betingat motiv härför torde inte föreligga.

Nuvarande praxis innebär att i de fall delägarförvaltning förekommer beskattas delägarna för inkomst av "övriga marksamfälligheter" under det att vid särskild förvaltning den juridiska personen är skattesubjektet.

Någon ändring härutinnan synes enligt promemorian inte påkallad. Som skäl anføres bl. a. att marksamfälligheten endast vid särskild förvaltning kommer att utgöra taxeringsenhet. Det system som föreslås för marksamfälligheterna kommer enligt promemorian därför att överensstämma med den förordade huvudprincipen om förvaltningsformens betydelse.

Enligt promemorieförslaget bör resultatet av verksamheten vid särskild förvaltning av samma skäl som anförts i fråga om häradsallmänningarna m. m. beräknas enligt extern metod. Någon anledning att tillämpa annan beräkningsgrund för resultatet vid delägarförvaltning kan inte anses föreligga, bl. a. med hänsyn till den verksamhet som i allmänhet bedrivs i samfälligheten. De grundläggande skillnader som tidigare föreslagits för extern metod vid förvaltning av skattskyldig juridisk person och vid delägarförvaltning bör gälla även i fråga om de "övrige marksamfälligheterna". Verksamheten kommer att beskattas i någon av förvärvskällorna jordbruksfastighet eller rörelse, i helt övervägande antalet fall i den förstnämnda.

I ett avseende kan enligt promemorian något annorlunda regler vara påkallade än de som tidigare föreslagits som huvudregel. Ägare av deläggande fastighet bör kunna medges avdrag för bidrag till samfälligheter i samma utsträckning som om han själv vidtagit den åtgärd samfälligheten utför. Belopp som utdelas från samfällighet förvaltd av juridisk person skall tas upp som intäkt av rörelse hos delägarna.

Ett undantag bör enligt promemorian göras från de nu föreslagna reglerna om "övrige marksamfälligheter". Detta gäller de på s. 55 under b) angivna s. k. *andelsfastigheterna*, vanligen avseende gemensam ägovidd. Dessa s. k. andelsfastigheter bör på grund av sin karaktär i beskattningshänseende behandlas såsom självständiga fastigheter och inte som samfälligheter.

7.7 Inkomstbeskattning av övrige samfälligheter

Till gruppen övrige samfälligheter har i promemorian förts dels jaktvårdsområden och fiskevårdsområden och dels samfällda servitut och andra samfällda rättigheter av skilda slag såsom samfällt fiske, samfälljd jakt och samfällt bete.

Sammanslutning mellan fastigheter för jaktvård var, sägs det, ursprungligen helt frivillig. I 1938 års jaktlag infördes begreppet jaktvårdsområde med viss möjlighet till tvångsanslutning av fastighetsägare som tidigare saknats. Länsstyrelsen fastställer beslut om bildande av jaktvårdsområdet. Beslutet skall också innehålla de huvudsakliga grunderna för hur jakten får utövas och viltvården handhas samt fastighetsägares skyldighet att på sin mark anlägga eller underhålla inrättning för jaktvårdens tillgodoseende. Efter en lagändring år 1963 stadgas att det är de

berörda fastigheterna som "helt eller delvis skola tillsammans utgöra jaktvårdsområde". Vidare anges att mark och icke såsom tidigare ägare av mark kan anslutas till jaktvårdsområde. Jaktvårdsområdena uppgår nu till omkring 1 500 och omfattar över 5,5 milj. ha. Jaktvårdsområdet kan antingen förvaltas av styrelse eller gemensamt av ägarna av de fastigheter som ingår i jaktvårdsområdet.

I promemoriaförslaget anförs att jaktvårdsområdet inte taxeras särskilt vid fastighetstaxeringen. Det bildar sålunda inte särskild taxeringsenhet och är inte åsatt taxeringsvärde. Samma skäl som anförts t. ex. i fråga om vägsamfälligheter och stängselsamfälligheter talar därför enligt promemorian för att inkomstbeskattningen av jaktvårdsområdet, som normalt inte torde ha vare sig behållen inkomst eller förmögenhet, i förekommande fall sker hos ägarna av de fastigheter som ingår i jaktvårdsområdet och enligt externmetod.

Emellertid bildas enligt promemorian ofta i samband med tillkomsten av ett jaktvårdsområde på frivillighetens grund en intresseförening — jaktvårdsområdesförening — mellan delägarna för jaktvårdsområdets förvaltning. Jaktvårdsområdesförening anses ha karaktären av ideell förening. Sådan förening som utövar de funktioner och den förvaltning som författningensligt borde ha ombesörjts av styrelse för samfälligheten eller eljest inom samfällighetens ram och som i praxis ansetts såsom ideell förening bör enligt promemorian beskattas enligt de grunder som gäller för samfällighet som förvaltas av juridisk person. Detta bör gälla inte bara jaktvårdsområdesföreningar utan också andra intresseföreningar som i stället för juridisk person omhänderhar samfällighetsförvaltning.

Vad som sagts om beskattningen av jaktvårdsområdena bör enligt promemorian ha en motsvarande tillämpning på fiskevårdsområden och samfälligheter som avser samfällda rättigheter och samfällda servitut. De sistnämnda kan vara av många skilda slag. De åsätts emellertid aldrig taxeringsvärde. Bl. a. därför bör beskattningen ske hos delägarna.

7.8 Förmögenhetsbeskattning av samfälligheter

F. n. föreligger skattskyldighet för förmögenhet endast för sådan samfällighet som förvaltas av juridisk person. Enligt 6 § 1 mom. första stycket b) SF föreligger skattskyldighet vid förmögenhetstaxeringen för gemensamt avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter som förvaltas självständigt. Skattesatsen uppgår enligt 11 § 2 mom. till 1,5 ‰ av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger 15 000 kr.

I promemorian framhålls att anläggningssamfälligheternas mest betydande och värdefulla tillgångar allmänt utgörs av deras anläggningar.

För flertalet övriga samfälligheter gäller motsvarande i fråga om den samfällda marken. Det faller sig därför naturligt att anknyta övervägandena om förmögenhetsbeskattningen av samfällighet till om denna vid fastighetstaxeringen bildar särskild taxeringsenhet eller ej.

Oavsett förvaltningsformen beaktas värdet av gemensamhetsanläggning och marksamfällighet vid åsättande av taxeringsvärdet på de fastigheter som ingår i samfälligheten, om dessa är uteslutande eller så gott som uteslutande schablonbeskattade villor eller om samfälligheten har ett ringa ekonomiskt värde eller om gemensamhetsanläggning utgörs av väg eller dike. Detsamma är vidare förhållandet vid delägarförvaltning, även då det gäller övriga samfälligheter. I dessa fall kommer värdet av samfälligheten att ingå i de deläggande fastigheternas taxeringsvärde och ägarna av dessa fastigheter kommer att, i den mån de är skattskyldiga till statlig förmögenhetsskatt, beskattas för värdet av gemensamhetsanläggningen eller marksamfälligheten som sådan. Det synes därvid enligt promemorian lämpligast att delägarnas skattskyldighet utsträcks att gälla även de behållna tillgångar som kan finnas hos samfälligheten utöver anläggningen, marken och andra tillgångar som beaktas vid fastighetstaxeringen.

Förvaltas samfällighet däremot av sådan juridisk person som i det föregående föreslagits vara skattskyldig vid inkomsttaxeringen, kan det enligt promemorian ur vissa synpunkter anses motiverat att denna är skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt. I dessa fall kommer samfälligheten att utgöra särskild taxeringsenhet och åsättas särskilt taxeringsvärde. Flera skäl — bl. a. önskemålet att skapa en ur förmögenhetsskattehänsende enhetlig behandling av samfälligheterna — talar emellertid enligt promemorian för att förmögenhetsbeskattningen även i dessa fall sker hos delägarna. Mot bakgrund bl. a. därav föreslås i promemorian att ägare av delägarfastighet alltid skall beskattas för värdet av andelen i samfälligheten. Värdet av andelen bör därvid beräknas med utgångspunkt dels i taxeringsvärdet i de fall särskilt taxeringsvärde finns på samfälligheten, dels i värdet av övriga tillgångar som tillhör samfälligheten samt med beaktande av skulder hänförliga till samfälligheten.

Från den föreslagna regeln om förmögenhetsbeskattningen bör dock enligt promemorian göras undantag för de samfälligheter som förvaltas enligt häradsallmänningsslagen och allmänningsskogslagen. Det bör i fråga om dessa samfälligheter kunna godtas att de liksom gäller f. n. bör vara självständiga skattesubjekt vid förmögenhetstaxeringen.

7.9 Deklarationer och kontrolluppgifter för samfälligheter m. m.

Annan juridisk person än aktiebolag, ekonomisk förening och familjestiftelse skall avge självdeklaration om bruttointäkterna uppgått

till 100 kr., om tillgångarna haft ett värde som överstigit 15 000 kr. eller om den haft fastighet för vilken garantibelopp skall tas upp som skattepliktig inkomst (22 § 1 mom. TL). Utan anmaning är sådan juridisk person vidare enligt 37 § 1 mom. 1 b) TL skyldig att lämna kontrolluppgift angående lön, arvode, ersättning m. m. Efter anmaning föreligger vidare skyldighet att, i den mån uppgiftsskyldighet inte förelegat enligt 37 § 1 mom., lämna uppgifter om vissa förmåner för anställda och tillfälliga uppdragstagare (39 § 1 mom.).

I promemorian anförs att det föreligger flera skäl för skilda beskattningsregler för samfälligheter med olika förvaltningsformer. Bl. a. är deklara-tions- och kontrollaspekterna betydelsefulla vid utformningen av metodiken för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen liksom för fastighetstaxeringen av samfälligheter.

Från kontrollsynpunkt och även av praktiska skäl är det enligt promemorian lämpligt att deklarationsskyldigheten vid taxeringen fullgörs av den juridiska personen då denna är självständigt skattskyldig. Såväl i detta fall som då skattskyldigheten åvilar delägarna bör de i promemorian förordade reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattning av verksamhet och tillgångar i samfällighet vidare föranleda viss uppgiftsskyldighet för juridisk person som förvaltar samfälligheten. I uppgifterna till ledning för delägars beskattning, bör, sägs det, bl. a. anges de avdrag för bidrag till samfälligheten som delägaren får tillgodogöra sig. Av praktiska skäl synes uppgift inte behöva lämnas, om sammanlagda beloppet av ränta, utdelning och annan intäkt understiger 100 kr. Vid delägarförvaltning bör det enligt promemorian ankomma på fastighetsägarna att förebringa utredning om vad utgivna bidrag avser att täcka och i vad mån någon inkomst att redovisa i förvärvskällan kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet föreligger.

I promemorian framhålls vidare från kontrollsynpunkt det förhållandet att man ur fastighetsregister och fastighetslängd kan ta fram ett flertal uppgifter om marksamfälligheter och gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL liksom om samfällighet förvaltas av juridisk person samt om den utgör taxeringsenhet eller ej.

7.10 Övriga frågor

7.10.1 Anslutningsavgifter, anläggningsbidrag m. m.

I promemorian erinras om att frågan om den skattemässiga behandlingen av olika anslutningsavgifter, som f. n. inte är avdragsgilla, tidigare aktualiserats vid flera tillfällen. Denna fråga är i viss mån av samma slag som frågan om delägarnas bidrag till gemensamhetsanläggning. Det

synes därför, sägs det, lämpligt att behandla sådana bidrag och anslutningsavgifter i ett sammanhang.

Frågan om anslutningsavgifternas skattemässiga behandling berördes av föredragande departementschefen i prop. 1969: 100 (s. 132). Han anförde därvid bl. a. att han inte då var beredd att likställa anslutningsavgifterna med de avskrivningsbara anskaffningskostnaderna för hyresfastigheter. Anslutningsavgifterna var emellertid, angavs det, av i viss mån liknande slag som gemensamhetsanläggningarna, vilkas skattemässiga behandling skulle utredas. Bevillningsutskottet pekade i detta sammanhang på bl. a. att det måste anses mindre tillfredsställande att ett företag till följd av avskrivningsreglernas utformning ansåg sig böra i egen regi vidta åtgärder mot exempelvis vattenförorening i fall där sådana åtgärder på ett rationellare och ändamålsenligare sätt kunde ombesörjas av kommun. Enligt utskottets mening skulle det därför vara till fördel om denna fråga kunde prövas i samband med beskattningsfrågorna om gemensamhetsanläggningar.

Vid remissbehandlingen av promemorian (Ds Fi 1972: 11) angående beskattningen av vissa gemensamhetsanläggningar togs frågan om anslutningsavgifterna och anläggningsbidragen upp av flera remissinstanser. Man anförde därvid det angelägna i att berörda frågor löstes snarast och att avdragsrätt infördes för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.

I promemorian framhålls att kostnader för egna anläggningar för vatten, avlopp m. m. och i anslutning därtill nedlagda kostnader för vatten- och luftvård o. d. allt efter anläggningarnas användning f. n. hänförs till avskrivningsunderlaget för markanläggningar, byggnader eller inventarier. Enligt 1969 års avskrivningsregler vid rörelsebeskattningen skall de flesta anordningar för vatten- och luftvård i rörelse behandlas som inventarier. Det uttalades i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1969: 100 s. 132) bl. a. att de anordningar som behövs för att förebygga vatten- och luftföroreningar borde anses avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om de i och för sig inte är oundgängligen nödvändiga för den i rörelsen bedrivna produktionen som sådan. Däremot anses, framhålls det i promemorian, anslutningsavgift för vatten, avlopp, el, gas m. m. enligt nuvarande system inte avskrivningsbar då den representerar ett bestående värde för ansluten fastighet.

I promemorian erinras om att avskrivning av kostnader även enligt nuvarande regler medges för vissa tillgångar vars varaktighet inte går att bedöma t. ex. för del av kostnader för markanläggningar i jordbruk eller rörelse. Vidare kan pekas på den föreslagna rätten till avdrag för viss del av anläggningskostnadsbidrag till gemensamhetsanläggning. Som ett fullföljande av detta förslag kan rätt till avdrag till anslutningsavgifter ses. Ett ytterligare motiv för sådan avdragsrätt är det förhållan-

det att företagare i flera fall kan med avdragsrätt för kostnader i egen regi vidta åtgärder för att erhålla samma resultat som anslutningen åsyftar.

Med hänsyn till att anslutningsavgifter normalt representerar en rätt av bestående värde för anknuten fastighet bör enligt promemorian avdragsrätten inte omfatta hela avgiften. I likhet med vad som föreslagits beträffande avdragsrätt för bidrag till gemensamhetsanläggning bör avdrag för anslutningsavgift endast få ske, då ansluten fastighet beskattas enligt konventionell metod. Avdrag bör då medges enligt plan med 75 % av avgiften och under 20 år. Restavdrag bör medges vid onerös överlåtelse av fastigheter, under det att den nye ägaren bör få fortsätta avskrivningen efter benefik överlåtelse.

Anläggningsbidrag kan, sägs det i promemorian, i stort anses tjäna samma syfte som anslutningsavgiften. Visserligen medför anläggningsbidraget inte någon rätt för all framtid och skulle därigenom kunna ses som sådan kostnad som i sin helhet är avdragsgill enligt plan. Flera skäl talar dock för en likabehandling av anläggningsbidrag och anslutningsavgift.

Det förekommer, framhålls det i promemorian, att fastighetsägare mot erläggande av visst kontantbelopp friköper sig från att fullgöra viss skyldighet t. ex. att anordna biluppställningsplatser. Samma skäl som motiverar att 75 % av erlagd anslutningsavgift eller anläggningsbidrag bör få dras av enligt plan under 20 år talar enligt promemorian för att s. k. friköpsmedel i skattehänseende bör behandlas på samma sätt. Med hänsyn till allmänna regler och den rätt till avdrag för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag som förordats torde någon lagstiftningsåtgärd i fråga om friköpsmedel inte behövas.

7.10.2 Anpassning av den s. k. proportioneringsregeln

a) Annan fastighet

De delvärden som f. n. enligt 11 § KL skall redovisas för fastighet med beskattningsnaturen annan fastighet är markvärde och byggnadsvärde. I byggnadsvärdet ingår särskilt maskinvärde som skall redovisas separat. Enligt de nya regler som skall gälla fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering skall särskilt maskinvärde inte vare sig uppskattas eller redovisas. Detta medför fr. o. m. 1976 års inkomsttaxering vissa konsekvenser i fråga om den s. k. proportioneringsregeln, dvs. regeln om fördelning för avskrivningsändamål på byggnader och mark av köpeskilling för bebyggd fastighet.

Som allmän regel gäller numera för hyreshus och rörelsefastigheter att byggnadsavskrivningen måste ske med utgångspunkt i anskaffningskostnaden. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad gäller därvid att då denna förvärvats tillsammans med marken köpeskillingen skall proportioneras med ledning av taxeringsvärdet. Därvid skall så stor del

av fastighetens anskaffningskostnad anses belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet (minskat med särskilt maskinvärde) utgör av fastighetens hela taxeringsvärde (minskat med särskilt maskinvärde). Till proportioneringsregeln är vissa jämningsmöjligheter knutna (punkt 2 a av anvisningarna till 25 § resp. punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL).

Frågan om en ändring av proportioneringsregeln berördes av bl. a. företagsskatteberedningen vid remissbehandlingen av promemorian (Ds Fi 1973: 7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten m. m. Beredningen ansåg att man borde undersöka huruvida en ny bestämmelse erfordras om reduktion av taxeringsvärdet för värdet av sådana maskiner och inventarier i industribyggnader som utgör byggnadstillbehör och därför kommer att ingå i byggnadsvärdet.

Enligt promemorian är en förutsättning för proportioneringsregeln att taxeringsvärdena och de däri ingående delvärdena — byggnadsvärde och markvärde — återspeglar relationerna mellan markens och byggnadernas värde på ett riktigt sätt. Värdet av de maskiner o. d. som framdeles kommer att utgöra byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § jordabalken får därvid förutsättas påverka byggnadernas värde och ingå i byggnadsvärdet i motsvarande utsträckning. Detta torde främst bli aktuellt i s. k. skräddarsydda industribyggnader som kraftverk, petrokemisk industri o. d. De riktiga proportionerna för vad som av köpeskillingen belöper på å ena sidan mark med markanläggningar samt å andra sidan byggnader med därtill hörande byggnadstillbehör torde därför bäst avläsas direkt av åsatt markvärde och byggnadsvärde samt deras resp. förhållande till det totala taxeringsvärdet. För en riktig framproportionering av byggnads anskaffningsvärde bör därför enligt promemorian byggnadsvärdet och det totala taxeringsvärdet — båda oreducerade — ställas i relation till varandra.

b) Jordbruksfastighet

F. n. gäller enligt punkt 3 av anvisningarna till 22 § KL en provisorisk proportioneringsregel för beräkning av underlaget för byggnadsavskrivning på jordbruksfastighet, om byggnaderna inte uppförts av jordägaren utan fastigheten anskaffats med befintligt byggnadsbestånd. Denna innebär att på byggnaderna skall anses belöpa så stor del av anskaffningskostnaden som 25 % av ett reducerat taxeringsvärde utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Jämkning av det beräknade värdet av byggnaderna kan ske under vissa omständigheter.

Detta nuvarande provisorium skall fr. o. m. 1976 års inkomsttaxering ersättas med en proportioneringsregel, som innebär att på byggnaderna skall anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet minskat med värdet av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Det

beräknade värdet av byggnaderna skall jämkas, om den del av anskaffningskostnaden som därvid får anses belöpa på andra tillgångar än dem som ingår i byggnadsvärdet mera avsevärt över- eller understiger värdet av dessa andra tillgångar.

I samband med en skrivelse från Lantbrukets skattedelegation uttalade skatteutskottet vid behandlingen av förslagen i prop. 1973: 162 att förslaget om proportionering av anskaffningskostnaden på olika typer av byggnader borde ytterligare övervägas. Så kunde lämpligen ske i samband med den översyn som borde komma till stånd med anledning av att det särskilda maskinvärdet inte längre skall särredovisas (SkU 1973: 70 s. 102).

Enligt punkt 2 d) av anvisningarna till 10 § KL enligt den lydelse som skall gälla fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering skall värdet av dels varje bostadsbyggnad, som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål, dels värdet sammanlagt av ekonomibygnaderna, dels värdet av överbyggnad dvs. värdet av byggnad i den mån den inte är behövlig för jordbruk eller skogsbruk redovisas separat. Enligt 73 § TK skall i fastighetslängd fr. o. m. 1975 års taxering redovisas förutom taxeringsvärde, delvärde och delposter såsom nyssnämnda värden på vissa särskilda byggnader också enligt RSV:s närmare anvisningar grunderna för beslutet och övriga uppgifter om taxeringen. RSV har utfärdat anvisningar i dessa frågor inför 1975 års taxering. Enligt dessa kommer vid 1975 års taxering att anges separat vad av övervärdet som faller på bostadsbyggnader och ekonomibygnader, på vissa särskilda byggnadsbestånd m. m.

Enligt promemorian synes det ändamålsenligt att proportionering av köpeskilling för jordbruksfastighet får göras enligt eller med tillämpning av de skilda värden för byggnader och byggnadsbestånd som fastställts för fastigheten vid fastighetstaxeringen. En ändring av denna innebörd bör därför göras av punkt 3 av anvisningarna i 22 § KL.

Vidare bör en redaktionell ändring göras i bestämmelserna om ingångsvärden vid övergång från kontantredovisning till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder av jordbruksinkomst [9 § lagen (1972: 742) om ikrafträdande av lagen (1972: 741) om ändring i KL]. Denna ändring är också betingad av den nya delvärdesredovisningen vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

8 Beskattningen av Stiftelsen Industricentra

8.1 Nuvarande ordning

Stiftelsen Industricentra bildades år 1973 efter beslut av riksdagen (prop. 1973: 50, InU 1973: 7, rskr 1973: 248). Enligt de av Kungl. Maj:t fastställda stadgarna har stiftelsen bl. a. till ändamål att i enlighet med de

grunder som riksdagen godkänt och enligt regeringens direktiv planera, uppföra, äga och förvalta statliga industricenteranläggningar samt bedriva sådan serviceverksamhet som har betydelse för verksamheten i anläggningarna. Regeringen beslutar hur stiftelsens tillgångar skall användas vid upplösning samt utser styrelse och revisorer för stiftelsen.

Stiftelse av det slag varom här är fråga samt andra juridiska personer är oinskränkt skattskyldiga, om de inte kan hänföras till något av de rättssubjekt som uppräknas i 53 § 1 mom. d) och e) kommunalskattelagen (1928: 370), KL, och 7 § e) och f) lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, SI.

I 53 § 1 mom. d) KL uppräknas vissa rättssubjekt med så starkt allmännyttigt ändamål att skattefrihet ansetts motiverad. Dessa rättssubjekt utgör inte någon enhetlig grupp. Flertalet bedriver en verksamhet som berör eller har nära anknytning till vitala samhällsfunktioner såsom utbildning. Av gammal hävd har sådana rättssubjekt varit helt eller delvis befriade från skattskyldighet till stat och kommun. I senare tid har vissa andra institutioner med allmännyttigt ändamål fått samma skatterättsliga status, t. ex. Nobelstiftelsen och Dag Hammarskjölds Minnesfond. De i 53 § 1 mom. d) KL och 7 § e) SI uppräknade rättssubjekten är inte skattskyldiga för någon inkomst vid den statliga beskattningen, men väl för inkomst av fastighet vid den kommunala beskattningen.

I 53 § 1 mom. e) KL stadgas inskränkt skattskyldighet under vissa förutsättningar bl. a. för stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning.

Enligt 5 § 1 mom. e) KL är fastigheter tillhöriga vissa sammanslutningar och institutioner, t. ex. Nobelstiftelsen och Dag Hammarskjölds Minnesfond, undantagna från skatteplikt. Ägare till sådan fastighet är enligt 54 § d) KL befriad från skattskyldighet för inkomst av fastighet genom dess begagnande för i 5 § 1 mom. samma lag avsedda ändamål.

Beträffande skattskyldighet för förmögenhet föreskrivs i 6 § 1 mom. b) lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, SF, att stiftelse som avses med bestämmelsen är skyldig erlägga förmögenhetsskatt endast om och i den mån stiftelsen är skyldig erlägga skatt för inkomst. En stiftelse som avses i 7 § e) SI är sålunda inte skyldig att erlägga förmögenhetsskatt.

8.2 Framställningen av Stiftelsen Industricentra

Stiftelsens verksamhet finansieras genom av riksdagen beviljat stiftelsekapital på 3 milj. kr., genom årligt statligt administrationsbidrag, genom lokaliseringstöd till byggnads- och maskininvesteringar i centraanläggningarna och genom medel som uppkommer i stiftelsens verksamhet.

Stiftelsen har i enlighet med statsmakternas beslut uppfört en industri-

centeranläggning i Strömsund och en i Lycksele. Stiftelsen äger byggnaderna vid dessa anläggningar. Byggnaderna skall hyras ut till intresserade företag mot förmånlig hyra. I den mån lokalerna inte blir uthyrda drabbas stiftelsen av hyresförluster.

Under stiftelsens första verksamhetsår har vissa ränteintäkter erhållits som avkastning på förskotterade AMS-bidrag och det utbetalade stiftelsekapitalet. Det är stiftelsens avsikt att delvis kunna täcka det hyresbortfall som kan uppstå genom dessa ränteintäkter. Stiftelsen, som anför att skattebelastningen därför kommer att bli betydande om skattefrihet inte lämnas, hemställer att den, på grund av sitt ändamål, blir befriad från skatt på inkomst i stiftelsens verksamhet och att stiftelsens byggnader undantas från skatteplikt.

9 Remissyttrandena

9.1 Alimänna synpunkter

Genomgående pekar remissinstanserna på behovet av regler för beskattning av samfälligheter. Flera remissinstanser tillstyrker förslaget helt eller ur de synpunkter remissinstanserna företräder. Så gör bl. a. *Byggnadsstyrelsen, statens vattenfallsverk, CFD, bostadsstyrelsen, domänverket, skogshögskolan, länsstyrelserna i Jönköpings, Skaraborgs och Västernorrlands län, realisationsvinstkommittén, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Riksförbundet för enskild väghållning, Svenska elverksföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska kraftverksföreningen, Svenska landstingsförbundet, Svenska riksbyggen, SACO och TOR*. En i huvudsak positiv inställning till det framlagda förslaget visar bl. a. *lantbruksstyrelsen, Statens lantmäteriverk, länsstyrelserna i Uppsala, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus samt Örebro län*.

Åtskilliga remissinstanser anser emellertid att förslaget är alltför detaljrikt och även i vissa delar svåröverskådligt och komplicerat. Särskilt anses detta vara fallet beträffande s. k. externverksamhet på vissa gemensamhetsanläggningar. Detta gäller bl. a. *kammarrätterna i Stockholm, Göteborg och Sundsvall, RSV, länsstyrelserna i Östergötlands, Kristianstads och Jämtlands län, företagsskatteberedningen, bostadsskattekommittén, bankinspektionen, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation samt Sveriges fastighetsägareförbund och Sveriges villaägareförbund*. *Statens lantmäteriverk* anser emellertid att de regler som föreslagits för beskattningen av gemensamhetsanläggningarna är enkla och klara att tillämpa samtidigt som likhet i beskattningshänseende kommer att råda för alla småhusfastigheter.

Några remissinstanser, nämligen *kammarrätten i Sundsvall, RSV och Lantbrukarnas skattedelegation* anser att begreppet samfällighet bör definieras i skatterättsligt sammanhang. Kammarrätten påpekar att en möj-

lighet att skapa önskvärd klarhet borde vara att bestämma begreppet med utgångspunkt i tillämpningsområdet för LFS samt att, i den mån det behövs för skattelagstiftningens del, utvidga begreppet till att omfatta också andra institut än sådana på vilka LFS är tillämplig (jfr prop. 1973: 160 s. 365), t. ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar.

Helt övervägande antalet remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget att förvaltningsformen i första hand skall vara avgörande för beskattningen av samfälligheterna men att skattskyldigheten vidare görs beroende av om samfälligheten utgör särskild taxeringsenhet. Detta gäller bl. a. *RSV, statens lantmäteriverk* och *länsstyrelsen i Malmöhus län*.

Flera remissinstanser behandlar särskilt förslaget att schablonbeskattade villor oavsett förvaltningsformen alltid skall beskattas hos delägarna. *Bostadsskattekommittén* och *Sveriges fastighetsägareförbund* uttalar sig för att även i det fall en gemensamhetsanläggning som förvaltas av juridisk person enbart betjänar schablonbeskattade villor denne skall anses som skattesubjekt. Detta skulle dock, påpekas det i remissyttrandena, nödvändiggöra vissa ändringar på fastighetstaxeringens ordning. Redan vid fastighetstaxeringen borde nämligen anges den del av taxeringsvärdet på villorna som belöper på gemensamhetsanläggningen. Delägarfastigheterna skulle inte beröras på annat sätt än att villaägarna vid beräkning av egen schablonintäkt skulle få dra av sin andel av anläggningens taxeringsvärde. Även *bankinspektionen* ifrågasätter om den berörda avvikelserna från huvudprincipen i promemorieförslaget har tillräckligt fog för sig. Enligt bankinspektionen ter sig den grundläggande principen att låta den juridiska formen för förvaltningen inverka vid beskattningen naturlig och välmotiverad utifrån allmänna överväganden. En samfällighetsförening är enligt inspektionen t. ex. i fråga om sin rättsliga status mera jämförlig med ett aktiebolag eller ekonomisk förening än med ett handelsbolag. På grund av samfällighetsföreningarnas konstruktion har man i 59 § banklagen ansett sig kunna ge bankerna rätt att bevilja sådana föreningar kredit utan säkerhet. Det framstår då för inspektionen som en självklarhet att de får utgöra självständiga skattesubjekt. Även *företagsskatteberedningen* uttalar sig för att juridisk person som förvaltar gemensamhetsanläggning till vilken schablonbeskattade villor är anslutna skall vara skattesubjekt.

Några remissinstanser, bland dem *länsstyrelsen i Kristianstads län* och *Näringslivets skattedelegation*, anser att gemensamhetsanläggningarna alltid skall beskattas hos delägarna. Länsstyrelsen pekar på att en föreningsförvaltd samfällighet i sin egenskap av juridisk person tillförsäkrats viss rättslig handlingsförmåga men att den juridiska personen inte äger den samfällda marken. Äganderätten till denna mark är knuten till de delägande fastigheterna och vid överlåtelse av delägande fastighet följer normalt rätten till andel i samfälligheten. En andel i

samfällighet kan nämligen inte för sig avyttras. Länsstyrelsen erinrar vidare om att om en föreningsförvaltd gemensamhetsanläggning — t. ex. en värmecentral — formellt stått som beställare av olika anordningar till värmecentralen och också till det yttre framstår som ägare av anläggningen, det likväl är delägarna i anläggningen som vid en ev. avyttring av värmecentralen uppbär ersättning för anläggningens värde. I en föreningsförvaltd gemensamhetsanläggning har således inte föreningen ens den omedelbara äganderätt till egendomen som ett handelsbolag har, exempelvis till fast egendom. Som ytterligare exempel anför länsstyrelsen följande. Om ett för visst antal fastigheter för gemensamt ändamål avsatt markområde skulle exproprieras, kommer de deläggande fastigheternas ägare och inte den juridiska personen att bli berättigade till ersättning, envar för sin andel i gemensamhetsanläggningen. Det förhållandet att samfälligheten förvaltas av en juridisk person, inskränker inte fastighetsägarnas rätt till egendomen. Eftersom äganderätten till gemensamhetsanläggning följer med de deläggande fastigheterna oavsett förvaltningsformen för anläggningen, bör skattskyldigheten för gemensamhetsanläggningen åläggas delägarna. Länsstyrelsen uttalar sig vidare för att beskattningsfrågan löses enligt reglerna för enkla bolag. Näringslivets skattedelegation anser att i princip den av utredningen om det skatterättsliga fastighetsbegreppet föreslagna modifierade handelsbolagsformen bör genomföras. De invändningar som riktats mot det systemet kunde inte bedömas som starka. Man anser vidare att de principiella erinringar som framförts mot att låta beskattningen av juridisk person ske hos delägarna har föga tyngd. I promemorian föreslås också i vissa sammanhang att delägarna och inte den juridiska personen skall beskattas. Att det vid fastighetstaxeringen ansetts lämpligt av bl. a. värderingstekniska skäl att i vissa fall låta samfällighet bilda taxeringsenhet, utgör heller inte något sakligt skäl. Det är inte svårare att fördela garantibeskattningen på delägarna än som i promemorian föreslås förmögenhetsbeskattningen. Kontrollskäl har också anförts till förmån för beskattning av den juridiska personen. Inte heller sådana skäl har någon nämnvärd tyngd, då möjlighet föreligger att ålägga den juridiska personen all för delägarnas beskattning erforderlig uppgiftsskyldighet.

HSB anser att alla gemensamhetsanläggningar med intern verksamhet bör bli befriade från inkomstskatt och att de deläggande fastigheterna i stället bör bli skattskyldiga för sina anparter.

Frågan om skatteuttagets storlek tas upp av åtskilliga remissinstanser. Till största delen behandlas därvid effekten av det ökade skatteuttaget för marksamfälligheterna. Dessa remissyttranden återges till större delen i avsnitt 8.6. Vid ett allmänt ståndpunktstagande till skatteuttagets storlek för samfälligheterna tillstyrker flertalet remissinstanser eller lämnar utan erinran förslaget att i de fall då juridisk person är skattskyldig för samfällighets inkomst, skattesatsen vid den statliga inkomsttaxeringen

skall vara 32 %. Bland dessa är *länsstyrelsen i Östergötlands län* som framhåller att det i promemorian utförligt redogjorts för motiven till höjningen av statsskatten och som i och för sig inte kan finna några bärande skäl för ett vidmakthållande av nu gällande, gynnsamma statliga inkomstbeskattning.

Några remissinstanser ifrågasätter dock om höjningen av procentsatsen bör genomföras i detta sammanhang. Så gör bl. a. *kammarrätten i Sundsvall*, som anser anledning finnas att beakta att den verksamhet som bedrivs inom t. ex. en häradsallmänning har en annan karaktär än den som bedrivs av en ekonomisk förening. Det utmärkande för verksamheten i en ekonomisk förening är att den normalt inte skall lämna någon vinst av betydelse för föreningen. Annat är förhållandet när fråga är om en häradsallmänning. Verksamheten ger där normalt ett större eller mindre överskott, beroende på konjunkturerna. Detta överskott skall enligt förslaget beskattas hos allmänningen, i den mån det inte delas ut till delägarna. Kammarrätten påpekar att en konsekvens av den föreslagna höjningen av skattesatsen kan bli, att en utdelning av överskott framstår som ett från skattesynpunkt fördelaktigt alternativ framför en i och för sig önskvärd avsättning av överskottet för framtida bruk, t. ex. för skogsvård eller för investering i vägar, maskiner e. d.

Lantbrukarnas skattedelegation och *Näringslivets skattedelegation* uttalar sig för att omprövning av skattesatsen för samfälligheten bör ske i samband med att skattesatserna för övriga juridiska personer övervägs inom företagsskatteberedningen och att hittills tillämpade skattesatser tills vidare bör bibehållas oförändrade. Lantbrukets skattedelegation uttalar att det kan synas naturligt att ha samma statsskattesats för samfälligheter som för ekonomiska föreningar. Detta gäller emellertid inte utan vidare för andra samfälligheter än gemensamhetsanläggningar. För "övriga" samfälligheter är konsekvenserna av en skattehöjning svåra att överblicka. Ätminstone vissa samfälligheter kan komma att drabbas på ett oskäligt sätt. Någon analys av effekterna av en skattehöjning har inte gjorts i promemorian. En sådan analys är ofrånkomlig. Denna analys bör lämpligen göras av företagsskatteberedningen.

Företagsskatteberedningen ser för sin del ingen anledning att, utifrån de synpunkter beredningen har att beakta, motsätta sig förslaget i promemorian.

Enligt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* synes en tillämpning av skattesatsen 32 % i och för sig inte otänkbar. Länsstyrelsen påpekar emellertid att någon mera omfattande undersökning av de konsekvenser en sådan skattehöjning skulle medföra inte har presenterats. Utan tvekan utgörs ifrågavarande skatteobjekt av stora sammanslutningar med väsentliga inkomster, för vilka den mer än fördubblade statliga inkomstskatten skulle medföra betydande ekonomiska konsekvenser. Länsstyrelsen finner frågan, som den redovisas i promemorian, alltför

litet penetrerad och efterlyser därför ytterligare utredning angående de påräkneliga ekonomiska följderna av förslaget.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län anser att man vid bestämmande av skattesatsen bör utgå från marksamfälligheterna och ej från övriga gemensamhetsanläggningar eller samfälligheter, eftersom de förra torde svara för de ojämförligt största inkomsterna. Länsstyrelsen anser att något skäl till ändring av skattesatsen för marksamfälligheter inte lämnats i promemorian.

Enligt *länsstyrelsen i Norrbottens län* kan det mot bakgrunden av att allmänningsskogarna bedriver skogsbruket på sådant sätt att underlaget för sysselsättningen i orten ökar och att tillgången på råvaror säkras samt att sociala förpliktelser alltjämt åvilar allmänningsskogarna inte vara motiverat med någon skattesatshöjning beträffande allmänningsskogarna.

Helt övervägande antalet remissinstanser delar det i promemorian framlagda förslaget om enkelbeskattning. Några instanser diskuterar vidare vem beskattningen vid utdelningar bör träffa och andra problem i samband med utdelningar. Enligt *länsstyrelsen i Östergötlands län* kan förslaget att delägare skall beskattas för utdelningen i och för sig förefalla principiellt riktigt men förslaget föranleder olägenheter ur skatteadministrativ synpunkt. Länsstyrelsen påpekar att utdelningen per delägare normalt inte kan vara så stor varför beskattning hos delägare knappast kan vara motiverad ur fiskal synpunkt. Vidare kan verksamhet i samfällighet utövas över kommun- och församlingsgränser varför delägarna vid ett genomförande av förslaget att beskattningen skall ske som inkomst av rörelse kan få deklarerat utdelning i alla de kommuner verksamhet bedrivs. Länsstyrelsen anser att kommunintresset kan iakttas genom att beskattningen sker hos samfälligheten. Väljer man att låta delägare skatta för utdelningen ifrågasätter länsstyrelsen om inte detta bör ske i förvärvskällan kapital. Även *Lantbrukarnas skattedelegation* påpekar de svårigheter beskattning av utdelning hos delägare som inkomst av kapital måste medföra. Enligt delegationen bör i den mån utdelning skall redovisas som intäkt i delägarfastighet redovisningen ske i den förvärvskälla till vilken utdelningen är att hänföra, dvs. jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. *Bostadsskattekommittén* uttalar sig för att utdelningen skall beskattas som inkomst av kapital.

9.2 Inkomstbeskattning av gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar

9.2.1 Allmänt

Förslagen om reglering av intern och extern verksamhet på gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL har diskuterats ingående vid remissbehandlingen. Åtskilliga remissinstanser ställer sig tveksamma till be-

hovet av en utförlig reglering av beskattningen vid s. k. extern verksamhet. Så gör bl. a. *kammarrätterna i Stockholm, Göteborg och Sundsvall, länsstyrelserna i Jämtlands, Kopparbergs och Västernorrlands län, företagsskatteberedningen och bostadsskattekommittén*. Kammarrätten i Stockholm, som förutsätter att frekvensen av de fall där betydande extern verksamhet inte är så stor, förordar att samma regler skall tillämpas vid såväl extern som vid intern verksamhet. Är däremot verksamheten till övervägande del helt främmande för den i anläggningsbeslutet angivna bör vanliga regler för rörelsebeskattningen tillämpas. Kammarrätterna i Göteborg och Sundsvall, de tre nämnda länsstyrelserna och bostadsskattekommittén förordar att rörelsebeskattning skall tillämpas vid såväl externverksamhet som verksamhet vid sidan av anläggningsbeslutet. Flera av dessa remissinstanser räknar med att externverksamhet förekommer endast i mycket begränsad utsträckning. Länsstyrelsen i Västernorrlands län uppger sig inte ha erfarenheten att extern eller främmande verksamhet förekommer i betydande omfattning i samfälligheter enligt LGA eller AL. Företagsskatteberedningen pekar på att i promemorian framhållits, att externverksamhet egentligen inte är avsedd att bedrivas i form av samfälligheter utan bör bedrivas i annan företags- och associationsform. Mot bakgrund att det i princip endast på detta område kan föreligga risker för missbruk och omotiverade skattelättnader, bör enligt beredningen externverksamhet som bedrivs inom en gemensamhetsanläggning förvaltd av juridisk person jämföras med sådan verksamhet som bedrivs inom en ekonomisk förening. Beskattningen bör utformas efter samma regler som gäller för sådan förening, dvs. dubbelbeskattning av den juridiska personen. Med en sådan uppläggning torde tämligen enkla och lättillämpade skatteregler kunna införas för internverksamhet. Några fördelar vid beskattningen för externverksamhet inom en gemensamhetsanläggning torde då heller inte uppnås. Det är tvärtom angeläget att externverksamhet bryts ut ur gemensamhetsanläggningen och läggs i en för sådan verksamhet anpassad associationsform.

Allmänt delas uppfattningen att verksamheten på gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL i sin helhet skall ses som intern eller extern. Flera remissinstanser pekar dock på svårigheterna vid gränsdragningen mellan intern och extern verksamhet. Enligt *kammarrätten i Stockholm* skulle en hälftenregel vara enklare att tillämpa och dessutom ge större utrymme för schablontaxering. Kammarrätten anser därför att extern verksamhet skall anses föreligga om anläggningen till övervägande del betjänar andra än anslutna fastigheter. *Kammarrätten i Sundsvall* framhåller att det med hänsyn till anläggningars skiftande verksamhet i det enskilda fallet kan vara förenat med betydande svårigheter att avgöra efter vilka grunder fördelningen av verksamheten skall ske och vidare att problem kan komma att föreligga vid avgrän-

det om viss verksamhet är stadigvarande eller inte. Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* pekar på dessa svårigheter. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* betonar vikten av att RSV meddelar anvisningar för hur schablonregeln skall tillämpas.

Företagsskatteberedningen anser att internverksamhet skall föreligga när verksamheten till minst 90 % avser anslutna fastigheter. Om denna gräns stadigvarande underskrids, bör enligt beredningen externverksamhet anses föreligga.

9.2.2 *Gemensambetsanläggning för schablonbeskattade villor*

Såvitt avser beskattningen vid intern verksamhet tillstyrker remissinstanserna nästan genomgående promemorieförslaget. Det påpekas att beskattningen blir densamma som om anläggningen varit placerad på ansluten fastighet och att beskattningen härigenom blir neutral. Några remissinstanser uttalar sig för att juridisk person som förvaltar gemensambetsanläggning alltid skall anses som skattesubjekt. *Bostadsskattekommittén* och *Sveriges fastighetsägareförbund* anser att föreningen skall ta upp viss procent av anläggningens taxeringsvärde — enligt kommittén 3 % och enligt förbundet 2 % — och medges avdrag för gäldräntor och tomträttsavgäld. Delägarna skall inte beröras på annat sätt än att de får dra av sin andel av anläggningens taxeringsvärde vid beräkning av egen schablonintäkt. *Företagsskatteberedningen* erinrar om att även i de fall juridisk person förvaltar anläggningen, samfällighetens värde kommer att delas på de delägande fastigheterna. Detta betyder alltså att någon skatt i regel inte kommer att utgå i sådana samfälligheter, då något taxeringsvärde inte finns. De delägande fastigheterna kommer i stället att vid beräkning av intäktsschablonen få ett högre underlag. Detta kan enligt beredningen medföra vissa komplikationer vid en nyinvestering i samfälligheten. Civilrättsligt föreligger nämligen möjlighet för samfälligheten att skuldsätta sig. Ränteutgifter i anledning av lån som samfälligheten upptagit kan då inte utnyttjas vid taxeringen. Beredningen påpekar att det i promemorian föreslås en regel som gör det möjligt för de schablonbeskattade villorna att få avdrag för den del av bidraget, som avser ränteutgifter och tomträttsavgäld i samfälligheter. En sådan regel, där ränteutgifterna kanske måste fördelas på ett stort antal delägande fastigheter, framstår som en onödig komplicering av hela regelsystemet. Beredningen erinrar också om att statsmakterna i annat sammanhang avvisat tanken på fördelning av underskott, som uppkommit till följd av att ränteutgifter inte kunnat utnyttjas vid taxeringen.

Vid extern verksamhet i gemensambetsanläggning ansluten till schablonbeskattade villor skall enligt förslaget resultatet av verksamheten i anläggningen i princip beräknas med tillämpning av reglerna för beräkning av inkomst av rörelse dock att avdrag för värdeminskning av tillgångar inte skall medges. Detta resultat skall sedan fördelas mellan

delägarna. Vid beräkning av inkomst av ansluten fastighet skall enligt förslaget avdrag medges för kostnad avsedd att täcka ränta eller tomt-rättsavgäld för anläggningen. Flera remissinstanser pekar på att förslaget kan medföra dubbelbeskattning vid verksamhet av extern karaktär. Så gör bl. a. *kammarrätten i Sundsvall* samt *länsstyrelserna i Uppsala och Östergötlands län*. Härvid syftas på att anslutna villors taxeringsvärden höjts med ett värde motsvarande andelen i samfälligheten och att den schabloniserade nettointäkten av ansluten villa kommer att beräknas på detta förhöjda taxeringsvärde. Dubbelbeskattningseffekten kan emellertid enligt remissinstanserna motverkas om bestämmelserna i 24 § 2 mom. andra stycket KL direkt eller analogt kan göras tillämpliga. Länsstyrelsen i Uppsala län uttalar vidare att i de fall gemensamhetsanläggning betjänar schablonbeskattade villor verksamheten inte bör anses som extern, om de kontanta skattepliktiga intäkterna för år räknat inte överstiger visst belopp — detta oavsett i vilken utsträckning verksamhet av rent extern karaktär bedrivits.

Även *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus* samt *Örebro län* påtalar dubbelbeskattningseffekten. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län finner det i likhet med vad som anges i promemorian inte vara lämpligt att beskatta anslutna villor enligt konventionell metod, eftersom den utdelning som faller på villan kan komma att uppgå till väsentliga belopp, beroende på storleken av villans taxeringsvärde, innan metoden kan tillämpas. Länsstyrelsen ifrågasätter huruvida extern verksamhet vid gemensamhetsanläggning som betjänar schablonvillor så ofta får en sådan omfattning att några större problem därigenom uppkommer. Länsstyrelsen i Örebro län anser det böra övervägas, huruvida inte den i promemorian föreslagna avdragsrätten för lämnade bidrag till gemensamhetsanläggningen ev. borde utvidgas för att eliminera ev. dubbelbeskattning.

Flera remissinstanser uttalar sig för renodlad handelsbolagsmetod vid externverksamhet. Så gör bl. a. *RSV*, som föreslår att oavsett förvaltningsform denna metod bör komma till användning. Detta innebär att bidrag från delägarna inte skall tas upp som intäkt av verksamheten men att delägares betalning för tjänster eller värdet av förmåner för delägaren skall tas upp till beskattning i verksamheten. Avdrag för kostnader för verksamheten bör därvid utan några speciella inskränkningar medges enligt gällande regler och praxis, detta såväl beträffande värde-minskningsavdrag som lön m. m. Även *företagsskatteberedningen* förordar vid delägarförvaltning handelsbolagsmetoden. Vid föreningsförvaltning bör vinsten beskattas dels hos föreningen, dels hos ägarna till de deläggande fastigheterna som inkomst av kapital i den mån vinsten utdelas till dem. *Bostadsskattekommittén* anser att vid delägarförvaltning mer betydande extern verksamhet bör leda till att de deläggande fastigheterna blir konventionellt beskattade under det att vid föreningsför-

valtning föreningen bör beskattas efter konventionell metod för alla in-
täkter, inkl. medlemmarnas bidrag. Även *Lantbrukarnas skattedelegation*
och *Näringslivets skattedelegation* förordar en handelsbolagsmetod.

Kammarrätten i Sundsvall har intet att erinra mot förslaget att ut-
delning e. d. inte bör föranleda särskild beskattning då samfällighet är
anknuten till schablonbeskattade villor och äkta bostadsföretag. Kam-
marrätten delar uppfattningen att det får anses naturligt att sådant be-
lopp närmast har karaktär av återbetalning av under samma år från
delägare för stort utgivet bidrag till samfälligheten och att nämnda
återbetalning kan återverka på rätten till avdrag för ränta och tomträtts-
avgäld. Om nämligen till delägare, efter det att bidrag till samfälligheten
har erlagts, senare under samma år återbetalas belopp motsvarande eller
överstigande bidraget, blir delägaren inte berättigad till avdrag i nämnda
hänseenden för detta år. Däremot upptas inte i promemorian något
förslag till lösning av frågan hur ev. beskattning skall ske, om återbetal-
ning äger rum under år då avdragsberättigande bidrag till samfälligheter
inte har utgivits. Enligt kammarrätten skulle en tänkbar metod i sådant
fall vara att tillämpa reglerna om tillfällig förvärvsverksamhet.

9.2.3 Gemensamhetsanläggning för s. k. äkta bostadsföretag

Delägarförvaltning

Den i promemorian förordade beskattningsmetoden vid intern verk-
samhet tillstyrks allmänt av remissinstanserna. Såvitt avser beskattningen
vid externverksamhet framförs i huvudsak samma synpunkter som i
fråga om externverksamhet i anläggning som betjänar schablonbeskat-
tade villor.

Förvaltning av juridisk person

Såvitt avser beskattningen av den juridiska personen vid internverk-
samhet godtar remissinstanserna allmänt det i promemorian framlagda
förslaget. Däremot pekar åtskilliga remissinstanser på att dubbelavdrag
blir följderna av förslaget att såväl delägaren som den juridiska personen
skall medges avdrag för ränta och tomträttsavgäld utan att det av del-
ägaren avdragna beloppet motsvaras av beskattning hos den juridiska
personen. Det föreslås av remissinstanserna att sådant avdrag inte skall
medges delägaren. Sådana synpunkter framför bl. a. *kammarrätterna i*
Stockholm och *Göteborg*, *RSV*, *företagsskatteberedningen*, *bostadsskat-*
tekommittén och *bankinspektionen*.

Vad angår beskattningen av juridisk person vid externverksamhet
uttalar sig flera remissinstanser för att denna bör anordnas helt efter
mönster av vad som gäller för ekonomiska föreningar, handelsbolag
eller vid tillämpning av konventionell metod. Så gör bl. a. *RSV*, *all-*
männans ombudet för mellankommunala mål, *företagsskatteberedningen*,
bostadsskattekommittén, *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Näringsli-*

vetts skattedelegation. Tillämpning av reglerna för ekonomisk förening förespråkar företagsskatteberedningen, som alltså förordar dubbelbeskattning av utdelad vinst i anläggningens verksamhet. RSV pekar på att de praktiska fördelar som följer av att den juridiska personen beskattas självständigt delvis förlorat i styrka genom att även delägaren blir inblandad vid beskattningen genom att erhållen utdelning skall tas upp som intäkt och bidrag till den del detta avser ränta och avgäld medges till avdrag. Enligt RSV skulle det kunna övervägas att inte beskatta delägare för utdelning och inte heller ge denne rätt till avdrag för bidrag samt vidare dels att inte beskatta den förvaltande juridiska personen för bidrag från delägare, dels tillerkänna den juridiska personen rätt till avdrag för värdeminskning av gemensamhetsanläggningen. Man fick på så sätt en "ren" beskattning hos den juridiska personen. Med en sådan konstruktion uppstår emellertid ett visst skattebortfall då delägaren är ett aktiebolag som har en statsskatt med 40 %. (Den juridiska personen skulle ju beskattas med 32 %). När det gäller bostadsföretag har invändningen i och för sig inte så stor styrka eftersom dels många bostadsföretag, kanske de flesta, är föreningar, som liksom den förvaltande juridiska personen beskattas med 32 %, dels skillnaden 32—40 % inte är så stor. Av stor betydelse är emellertid invändningen när det gäller konventionellt beskattade fastigheter, vilka ägs av fysiska personer. Med hänsyn härtill och för att i förenklingssyfte få största möjliga likformighet föreslår RSV att man såväl i förevarande fall som när det gäller konventionellt beskattade fastigheter inför en beskattning som med ett undantag kan ske enligt bestämmelserna om handelsbolag. Undantaget är att man vid beräkningen av den juridiska personens inkomst ger den juridiska personen rätt till avdrag för värdeminskning av gemensamhetsanläggningen. En sådan kompletterande regel torde vara erforderlig, därför att värdeminskningsavdragen annars hör till en annan förvärvskälla. Den största fördelen med den nu skisserade lösningen är emellertid enligt RSV:s mening den förenkling som ligger i att taxering sker endast hos delägarna. Förhållandet att delägare skall deklarerera sin andel av den förvaltande juridiska personens inkomster i stället för utdelning och visst belopp av bidrag till den juridiska personen kan inte anses medföra ökade svårigheter för delägaren. Den juridiska personen har, vare sig den beskattas eller inte, att verkställa inkomstberäkningen och upprätta självdeklaration. Även allmänna ombudet och *länsstyrelsen i Kristianstads län* anför i huvudsak samma synpunkter. Bostadsskattekommittén och Näringslivets skattedelegation förordar att den juridiska personen skall beskattas för alla intäkter, inkl. medlemmarnas bidrag, och få avdrag för alla kostnader. Lantbrukarnas skattedelegation påpekar att enligt promemorian allt som i pengar eller eljest kommit samfälligheten tillgodo skall tas upp som intäkt. Detta innebär att anläggningsbidrag som utges från del-

ägarfastighet beskattas fullt ut hos samfälligheten som i sin tur endast medges avdrag i form av värdeminskingsavdrag. En sådan effekt kan enligt skattedelegationen inte godtas. Det naturliga anser delegationen vara att anläggningsbidrag direkt får minska avskrivningsunderlaget hos samfälligheten. Detsamma bör vidare enligt delegationen gälla om bidraget lämnas i förskott.

Invändningar riktas även av andra remissinstanser än RSV mot den avdragsrätt som enligt förslaget medgivits delägarfastigheten för bidrag till anläggningen. Kritiken avser här samma fråga som behandlats i det föregående i samband med externverksamhet i gemensamhetsanläggning som betjänar schablonbeskattade villor.

Flera remissinstanser gör invändningar mot den i promemorian föreslagna spärregeln, som innebär att resultatet av verksamhet av extern natur inte får understiga det skattemässiga resultat av en verksamhet av intern karaktär skulle ha gett. *Kammarrätten i Stockholm*, som anser att regeln ytterligare komplicerar lagstiftningen och har en alltför fiskal anknytning, påpekar att om man vid externverksamhet bestämmer sig för rörelsebeskattning, som möjligen i flertalet fall leder till högre beskattning än enligt schablonmetoden, så bör man i konsekvens härmed också godta att resultatet enligt rörelsemetoden stundom kan bli sämre. *Kammarrätten* kan inte finna annat än att den föreslagna spärregeln skulle innebära en icke önskvärd form av garantibeskattningsliknande synpunkter anför av bl. a. *kammarrätten i Göteborg*, *RSV*, *länsstyrelsen i Östergötlands län*, *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Näringslivets skattedelegation*.

9.2.4 Gemensamhetsanläggning för konventionellt beskattade fastigheter

Delägarförvaltning

Många remissinstanser godtar promemoriaförslaget vad avser internverksamhet. Åtskilliga yttranden innehåller dock kritiska synpunkter på förslaget i vad det avser delägarnas avdragsrätt.

Förslaget innebär i denna del att medlems avgift skall vara avdragsgill i vad den avser kostnad som enligt 25 § KL är omedelbart avdragsgill och för övrig del av avgiften avdrag med 5 % per år på ett underlag motsvarande 75 % av denna övriga del, dock att bidrag som inte avser verksamhet eller för kapitalbildning eller liknande syfte inte får medräknas vid beräkning av underlaget. *Kammarrätten i Stockholm* påpekar att dessa föreslagna avdragsregler ansluter till den princip, som råder beträffande avskrivning av varaktig markanläggning. Enligt *kammarrätten* kan dock ifrågasättas, om det föreligger anledning till samma reduktion, när det gäller kostnaden för anskaffning av gemensamhetsanläggning. Visserligen kan reduktionen vara motiverad om i anläggningen ingår mark och markanläggning med stor andel i hela anläggningskostnaden. Gemensamhetsanläggning omfattar ofta uteslutande

eller till huvudsaklig del byggnader och inventarier. Med hänsyn härtill anser kammarrätten det förefalla rimligare att hela den ifrågasvarande kostnaden får skrivas av. Även flera andra remissinstanser ifrågasätter varför just de speciella reglerna om avskrivning på markanläggning skall kopieras här. Så gör *kammarrätten i Göteborg* som förordar de eljest tillämpliga avskrivningsreglerna. Innebörden av dessa remissinstansers förslag är således att man i samma förvärvskälla som utgörs av delägarfastigheten och enligt samma regler medräknar delägares intäkter och avdrag på samma sätt som vid vanligt deläggande. För samma ståndpunkt uttalar sig bl. a. *RSV, företagsskatteberedningen, bostadsskattekommittén, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation* och *Sveriges fastighetsägareförbund*. Skattedelegationerna påpekar att förslaget i denna del får oneutrala konsekvenser. Metoden tillgodoser alltså inte det krav på likabehandling oavsett anläggningsform som avsetts med förslaget. Några länsstyrelser, bland dem *länsstyrelserna i Malmöhus* och *Hallands län*, påpekar att föreslagen metod medför svårigheter då det gäller att bedöma i vilka fall medel lämnats i kapitalplaceringssyfte eller vilka kostnader avgift avsett.

Såvitt avser externverksamhet förordar vissa remissinstanser en handelsbolagsmetod. I detta hänseende hänvisas till vad som i detta avsnitt angetts beträffande gemensamhetsanläggning som betjänar schablonbeskattade villor.

Förvaltning av juridisk person

Flertalet remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget om schablonbeskattning av den förvaltande juridiska personen vid intern verksamhet. Tillstyrker gör bl. a. *RSV, allmänna ombudet för mel-lankommunala mål* och *företagsskatteberedningen*. I fråga om delägarfastigheternas beskattning förordar *RSV* att delägaren inte skall beskattas för utdelning men å andra sidan inte medges avdrag för bidrag. Företagsskatteberedningen anser däremot att delägare skall vara berättigad till avdrag för bidrag till gemensamhetsanläggningens drift. Enligt beredningen bygger detta på att de bidrag som delägare lämnar skall svara mot den nytta delägarfastigheten har av gemensamhetsanläggningen. I den mån det i syfte att vinna omotiverade skattelättnader vidtas större kapitalöverföringar från delägarfastigheter till gemensamhetsanläggningen än som svarar mot driftkostnader, normal värdeminskning, räntor och amorteringar bör verksamheten anses som extern. Det bör alltså inte tillåtas att fondering sker i samfälligheten i vidare mån än som kan anses erforderligt med hänsyn till behovet av ersättningsanskaffningar. Vidare anser beredningen att utdelning till delägare bör anses som återbetalning av bidrag, vilket medför att den utgör intäkt för ägare av konventionellt beskattad fastighet.

Två remissinstanser, *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Föreningen*

auktoriserade revisorer, påpekar att schablonbeskattningen av internverksamheten inte ger ett neutralt resultat i förhållande till val av rättslig form för samverkan mellan fastigheter.

Bostadsskattekommittén, *bankinspektionen* och *Sveriges fastighetsägareförbund* förordar att den juridiska personen oberoende av om verksamheten är intern eller extern, beskattas för alla intäkter, inkl. medlemmarnas avgifter och får avdrag för alla omkostnader. Delägarfastigheterna tar upp ev. utdelning som intäkt och får avdrag för samtliga löpande bidrag.

Såvitt avser beskattningen vid externverksamhet anför remissinstanserna i huvudsak samma synpunkter som vid externverksamhet i gemensamhetsanläggning för s. k. äkta bostadsföretags fastigheter, som förvaltas av juridisk person. I fråga om avdragsrätten för delägare för bidrag till samfälligheter förordar de remissinstanser, som uttalar sig för att förvaltande juridiska personer skall vara skattesubjekt, i princip samma lösning som för anläggning med internverksamhet som förvaltas av juridisk person.

9.2.5 Beskattning vid avyttring av gemensamhetsanläggning m. m.

Vad i promemorian föreslagits beträffande beskattningen vid avyttring av fastighet jämte därtill hörande andel i gemensamhetsanläggning och vid utträde ur eller inträde i bestående gemensamhetsanläggning tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser förslagen i dessa delar följdriktiga med hänsyn till förslaget i övrigt. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* påpekar att det vid avyttring av fastighet med gemensamhetsanläggning torde behöva klargöras — för det fall att delägarna är skattskyldiga för verksamhet — huruvida 3 000-kronorsgränsen för avdrag för förbättringar o. d. resp. tillägg för åtnjutna värdeminskningssavdrag skall tillämpas enbart med utgångspunkt från vad som sammanlagt belöper på delägarfastigheten inberäknat andelen i samfälligheten eller om hänsyn skall tas till storleken av det på samfälligheten gemensamt nedlagda beloppet. Vidare anser länsstyrelsen i fråga om beskattningen vid utträde att rent principiellt skillnad inte bör göras mellan fallen att fastigheten anslutits till anläggningen före eller efter förvärvet. Härvid hänvisas till likheten med avyttring av del av fastigheten eller med marköverföring enligt FBL o. d. Ett särskilt skäl till sådant likställande utgör enligt länsstyrelsen det förhållandet att delägaren kan ha förvärvat sin fastighet efter det att denna anslutits till anläggningen men därefter ha erlagt bidrag till sådan utvidgning, ombyggnad e. d. av anläggningen som skett under hans innehavstid. Vidare torde det kunna förekomma att anläggningen till största delen finansierats med lån och att utdebitering av bidrag till amortering av lånet därefter skett under delägarens innehavstid. Den omständigheten att avdrag för bidrag till anläggningen

medgetts delägaren behöver enligt länsstyrelsen i och för sig inte utsluta möjligheten att behandla mottagen ersättning enligt realisationsvinstreglerna.

Enligt *bostadsskattekommittén* och *Sveriges fastighetsägareförbund* bör ersättning som fastighetsägaren uppbär vid utträde anses som köpeskilling för fastighet och avräknas mot anläggningskostnad eller inträdesavgift. Överskott bör härvid betraktas som realisationsvinst. Dessa remissinstanser anser vidare att om fastighetsägaren i stället får betala vid utträde bör betalningen jämte anläggningskostnad eller inträdesavgift räknas som realisationsförlust.

9.3 Inkomstbeskattning av enskilda vägar

Förslaget om beskattning av vägsamfälligheter och vägföreningar tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser, bl. a. *lantbruksstyrelsen* och *Riksförbundet för enskild väghållning*. Förbundet hälsar förslaget med tillfredsställelse och har inte någon invändning mot att skattskyldigheten flyttas över på delägarna. De intäkter som kan komma i fråga utöver medlemsavgifter och delägarnas tillskott är enligt förbundet huvudsakligen ränteintäkter. Det inträffar ibland att en vägförening budgeterat utförande av betydande ombyggnadsarbeten till vilka pengar skaffats genom utdebitering, varefter av någon orsak projekteringen blir försenad och arbetena kan sättas igång först påföljande säsong. Föreningen, som självfallet har sina pengar inestående på bank, får då ränta under den tid medlen ej kommer till användning. Även om en sådan ränta skulle uppgå t. ex. till 2 000 kr. innebär detta, fördelat på 400 medlemmar vilket motsvarar en medelstor vägförening, ett belopp på 5 kr. per medlem. Beskattningen härav får näppeligen någon praktisk betydelse. Förbundet ifrågasätter om man inte borde ta steget fullt ut och låta skattefrihet inträda för sådana obetydliga inkomster.

RSV delar uppfattningen i promemorian om delägarbeskattning men anser att man för enhetlighetens skull bör följa systemet för intern och extern verksamhet.

Några remissinstanser är kritiska mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* anser att verksamheten hos vägsamfälligheter och vägföreningar i normala fall är övervägande av intern karaktär och att detta närmast talar för att alltid betrakta verksamheten som intern. I så fall torde i realiteten någon beskattning knappast komma i fråga.

Länsstyrelsen i Stockholms län ifrågasätter då det gäller vägsamfälligheterna och vägföreningarna om det kan anses förenligt med skatteförmågeprincipen att beskatta fastighetsägaren för kapitalinkomster som han inte kan disponera över och avstyrker förslaget i denna del. *Företagsskatteberedningen* anser att beskattningen skall ske hos juridisk person som förvaltar enskild väg.

Förslaget om beskattning av grönområde som ägs av vägorganisation behandlas av *Riksförbundet för enskild väghållning och kammarrätten i Stockholm*. Förbundet är positivt till förslaget och framhåller att sådant område med hänsyn till de riktlinjer som utfärdats för 1975 års allmänna fastighetstaxering inte får något taxeringsvärde såvida inte mer betydande avkastning erhålls från marken. Det torde enligt förbundet sällan vara fallet att sådana grönområden ger intäkter; i stället har i varje fall vägföreningarna regelmässigt kostnader för att hålla dessa i stånd. Förbundet har inte någonting att erinra mot förslaget att taxeringsvärde på och värdet av den samfälliga fastigheten — då sådant ifrågakommer — skall fördelas på medlemmarnas resp. delägarnas fastigheter, vilka därigenom får ett förhöjt taxeringsvärde och följaktligen också förhöjning av garantibeloppet. Kammarrätten anser att förslaget om beskattning av grönområdena i fråga strider mot den eljest föreslagna principen om skattskyldigheten. Med hänsyn till att fallet är så sällsynt och att de särskilda taxeringsenheter det här rör sig om i regel är ekonomiskt betydelselösa kan det enligt kammarrätten starkt ifrågasättas om det är nödvändigt att ytterligare komplicera skattebestämmelserna genom ett sådant undantagsstadgande.

9.4 Inkomstbeskattning av gemensamma anläggningar enligt VL

De föreslagna bestämmelserna om beskattning av anläggningar enligt VL tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser, bl. a. *statens vattenfallsverk, lantbruksstyrelsen, Svenska elverksföreningen* och *Svenska kraftverksföreningen*. Elverksföreningen och kraftverksföreningen framhåller att förslaget i stort sett inte innebär någon förändring av de nuvarande reglerna om beskattning av regleringssamfälligheterna och att dessa regler fungerat tillfredsställande.

Kammarrätten i Stockholm anser att verksamheten hos vissa gemensamhetsanläggningar enligt VL normalt är av övervägande intern karaktär och bör beskattas enligt de föreslagna reglerna för internverksamhet. *Företagsskatteberedningen* anser att juridisk person som förvaltar samfällighet enligt VL skall beskattas för samfällighetens inkomst.

9.5 Inkomstbeskattning av övriga gemensamma anläggningar

Förslaget om inkomstbeskattning av de övriga gemensamma anläggningarna lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser, bl. a. *lantbruksstyrelsen*. *Kammarrätten i Stockholm* anser emellertid att verksamheten på dessa samfälligheter normalt är av övervägande intern karaktär och att reglerna för internverksamhet bör gälla.

9.6 Inkomstbeskattning av marksamfälligheter

9.6.1 Häradsallmänningar, allmänningsskogar och sockenallmänningar

Flertalet remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget om beskattning av häradsallmänningar, allmänningsskogar och oäkta sockenallmänningar. Bland dessa är *lantbruksstyrelsen, statens lantmätarverk, domänverket, skogshögskolan, länsstyrelserna i Stockholms och Jämtlands län, Föreningen auktoriserade revisorer* samt *Samfundet för fastighetsvärdering*. Lantbruksstyrelsen finner de föreslagna beskattningsreglerna rimliga och i princip rättvisa. Länsstyrelsen i Stockholms län anser att de föreslagna reglerna jämfört med nu gällande regler innebär en genomgripande förändring som får anses bättre tillgodose skatteförmågeprincipen än nu gällande ordning.

Åtskilliga remissinstanser, som har en i huvudsak positiv inställning till den föreslagna beskattningsmetoden och till en beskattning av utdelningen hos delägarna, anser att en komplettering av de föreslagna reglerna behövs i vissa avseenden t. ex. i fråga om fondering, vid bestämning av skattesats och av inkomstslag vid delägarnas beskattning.

Sveriges häradsallmäningsförbund, Norrbottens allmänningsskogars förbund, Orsa besparingsskog, Älvdalens besparingsskog samt *Särna och Idre besparingsskog* yrkar i första hand att nuvarande beskattningssystem för ifrågavarande samfälligheter behålls. Negativa till förslaget är vidare *företagsskatteberedningen* och *Lantbrukarnas skattedelegation*. Sveriges häradsallmäningsförbund anför bl. a. att det föreligger väsentliga skillnader mellan skogsbruket på allmänningarna och övrigt enskilt skogsbruk. Enligt häradsallmäningslagen får häradsallmänning bl. a. inte belastas med inteckning. Som regel har allmänningarna inga större möjligheter att utnyttja avskrivningsregler för byggnader och maskiner, då allmänningarna åtminstone hittills inte varit särskilt investeringsintensiva. Det är sålunda så mycket som skiljer samfälligheter enligt häradsallmäningslagen och samfälligheter enligt LGA och AL att olika beskattningsregler kan vara motiverade. Beskattningen av avkastning från häradsallmänningar bör bibehållas efter tidigare principer med enkel beskattning i allmänningens rörelse. Man borde se det ur den principiella synpunkten att varje delägare har sitt område av allmänningen, men att det just på marken inte går att fastställa vilken del vederbörande äger. Orsa besparingsskog uttalar förståelse för försöken att åstadkomma enhetliga beskattningsregler för samfälligheterna och anför vidare bl. a. att antalet delägare i besparings-skogen och därtill hörande fonder uppgick enligt en utredning år 1964 till 2 334 varav 615 eller 26 % bodde utom socknen. 283 delägare eller 12 % var oskiftade dödsbon och representerade ungefär 12 % av hela skattetalet. De stora skogsbolagen Korsnäs, Bergslaget och Kopparfors hade 1964 19 % av hela skattetalet. Sedan år 1964 kan en

ytterligare uppdelning av jorden och ägandet ha skett. I det reglemente som gäller från den 1 januari 1974 föreskrivs att avkastningen från allmanningen skall användas för inköp av mark för besparingskogens utvidgning, för att vidmakthålla reserv- och regleringsfonden samt missväxtfonden för främjande av jord- och skogsbruket med binärningar inom socknen, för anläggning och förbättring av vägar, för betalning av utskylder för de fastigheter, med vilka rätt till delaktighet i skogen är förenad, eller för annat ändamål som är till gagn för delägarna. Det tidigare gällande reglementet hade där formuleringen "för delägarna eller hela befolkningen inom socknen." Det är alltså uppenbart att avkastningen från besparingskogen från början kommit hela socknens befolkning till godo, vilket bl. a. yttrade sig i att Orsas alla inbyggare fram till år 1934 var helt befriade från kommunalskatt. Nuvarande reglemente föreskriver ingenting om att avkastningen skall kunna användas till annat än det som är gagneligt för socknemännen själva. Den helt övervägande delen av avkastningen används nu för by- och skogsbilvägar och kommer således alla skogsägare till godo ävensom den friluftsinresserade allmänheten, sportstugeägare och ägare av andra fastigheter än jordbruksfastigheter. Den närmast största delen av avkastningen delas efter av jordägarstämman beslutade regler ut till de delägare, som bedriver jordbruk och boskapsskötsel. Den tredje kategorin av bidrag omfattande några tiotusental kronor per år torde kunna betraktas som gåvor till ideella och allmännyttiga sammanslutningar eller för sådan verksamhet. Förslaget innebär för den del av utdelningen som avser våghållning betydande administrativa svårigheter såväl för dem som förvaltar samfälligheten som för de enskilda delägarna, när de skall uppgå inkomst och bedöma avdragsmöjligheter vid självdeklarationen. Bidrag för växtodling, boskapsskötsel m. m. utgår till ett i förhållande till hela antalet delägare i allmanningen litet antal personer vilka alla är bosatta inom socknen. En naturlig följd av en skärpning av den statliga inkomstskatten från 15 % till 32 % torde bli en mera restriktiv inställning från delägarna till sedvänjan att lämna bidrag till ideella föreningar o. d. Nära knutet till allmanningen och de jordägande socknemännen är Orsa Kvarn ek. förening och AB Orsa Plattfabrik, vilka båda tillkommit genom beslut av delägarna. Verksamheten på Orsa Kvarn ek. förening, som nu sysselsätter två anställda, har under en lång följd av år gått med underskott. Medel har på olika sätt tillskjutits företaget från allmanningen. En skatteskarvning kommer av allt att döma att försvåra en fortsatt drift vid kvarnen. AB Orsa Plattfabrik har ett aktiekapital om 2 197 500 kr. vilket till mera än 90 % ägs av de jordägande socknemännen. En hårdare beskattning än den nuvarande skulle under de för företaget svåra åren ha medfört, att man tvingats att lägga ned driften, vilket givetvis hade varit till stor skada för denna i övrigt industrifattiga bygd. Betydande administrativa svår-

righeter kommer att uppstå, främst beroende på att en så stor del av utdelningen används för väghållning och genom att väghållningsskyldigheten för de olika fastigheterna inte är fastställd. Sådana svårigheter kommer också att finnas på grund av det stora antalet delägare, de många utsocknes boende delägarna och de oskiftade dödsbonas stora antal. Det nu rådande systemet med beskattning av den juridiska personen är rationellt sett såväl ur den enskilda delägarrens som ur myndigheternas synpunkt. Liknande synpunkter framförs av de övriga allmänningsskogarna. Norrbottens allmänningars förbund anser vidare att förvaltningsreglerna för allmänningarna bör ses över, om de föreslagna beskattningsreglerna införs. I princip bör enligt förbundet en väsentligt skärpt beskattning kombineras med ökad frihet i fråga om förvaltning och disposition av tillgångar och avkastning.

De flesta remissinstanserna — bl. a. *företagsskatteberedningen* — har godtagit förslaget om en höjning av skattesatsen vid den statliga taxeringen. *Skogsstyrelsen* anför bl. a. att nettoeffekten på skattenivån för ifrågavarande samfälligheter kommer att bli beroende dels på de i samfälligheterna ingående delägarnas marginalskatteprocenter, dels på den utdelningspolitik som tillämpas. Om större delen av den årliga vinsten återinvesteras i skogsbruket i skogsvårdande åtgärder och således den andel av vinsten som går till utdelning blir relativt liten, torde nettoeffekten bli en avsevärd skatteskärpning. Om huvudparten av delägarna i samfälligheten har en låg statlig inkomstskatt och samtidigt stor del av den erhållna vinsten utdelas, kan den föreslagna höjningen av skatteuttaget hos samfälligheterna komma att i praktiken bli helt neutraliserad. I de fall de föreslagna ändringarna av samfällighetens beskattning ger till resultat att nettoeffekten blir en skärpt beskattning torde detta kunna leda till en ur skogsnäringens synpunkt ej önskvärd minskning av avverkningarna.

Negativa till en höjning av skattesatsen är bl. a. *länsstyrelserna i Götteborgs och Bohus län, Kopparbergs* samt *Norrbottens län* och *skogsvårdsstyrelsen i Kopparbergs län*. Skogsvårdsstyrelsen anför att vissa besparingsskogar och allmänningsskogar inte lämnar någon kontant utdelning till delägarna utan att den vinst som man erhåller från verksamheten investeras i bl. a. skogsvård och vägbyggnad. Om beskattningsskärpningen genomförs, kan man enligt styrelsen befara att skogsvårds- och vägbyggnadsarbetena inom resp. område kommer att avta, vilket vore mycket olyckligt. Förutom till nybyggnad av vägar anslås medel till upprustning av redan befintligt vägnät liksom till hjälp för glesbygderna att behålla den service som finns. Den föreslagna skärpningen av beskattningen kommer direkt att påverka sysselsättningen och servicen inom de glesområden där dessa typer av samfälligheter verkar.

Några remissinstanser anser att utdelning från berörda samfäl-

ligheter bör tas upp till beskattning hos delägarna i annan förvärvskälla än — såsom föreslagits — rörelse. *Statens lantmäteriverk* och *länsstyrelsen i Norrbottens län* anser att utdelningen bör tas upp som jordbruksinkomst. Länsstyrelsen anför att ett av villkoren för att få vara delägare i allmanningsskog är innehav av jordbruksfastighet. Allmanningsskogsinkomster är till mycket stor del att hänföra till inkomstslaget jordbruksfastighet. Med hänsyn härtill framstår det som omotiverat att hos delägarna beskatta utdelning från allmanningsskog i inkomstslaget rörelse. Länsstyrelsen anser vidare att delägarna skall få göra avdrag för sin del av det procentavdrag som tillkommer allmänningen. Därigenom skulle man uppnå det resultatet att allmanningsskog inte begränsar utdelning till delägare endast för att kunna utnyttja procentavdrag. *Samfundet för fastighetsvärdering* anser att utdelningen bör beskattas i den förvärvskälla dit verksamheten i samfälligheten skall hänföras. *Lantbrukarnas skattedelegation* delar denna uppfattning och anför bl. a. att det inte kan vara rimligt att ägare av jordbruksfastighet skall lämna särskild rörelsebilaga för utdelningen och särskild självdeklaration om deläggande fastighet är belägen i annan kommun än samfälligheten. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* ifrågasätter — om principen om avdragsrätt resp. skattskyldighet för utdelning anses böra tillämpas — huruvida inte mottagaren bör beskattas för utdelningen i förvärvskällan kapital.

Flera remissinstanser framhåller behovet av *f o n d e r i n g* för marksamfälligheterna och anser att regler bör införas härom antingen genom att marksamfälligheterna får möjlighet att använda skogskonto eller på annat sätt. Bland dessa remissinstanser är *skogsstyrelsen*, *Samfundet för fastighetsvärdering* och *Sveriges häradsallmänningsförbund*. Förbundet anför bl. a. att i reglementena föreskrivs att allmanningarnas skogsmark med därå växande skog skall skötas efter hushållningsplan så att tillfredsställande ekonomiskt utbyte och, såvitt möjligt, i huvudsak jämn avkastning erhålls. För att tillgodose kraven på jämn avkastning borde någon form av möjlighet att avsätta till skogskonto övervägas.

Några remissinstanser, bl. a. *skogshögskolan*, *Sveriges häradsallmänningsförbund* och *Orsa besparingskog* framhåller behovet av en *ö v e r g å n g s t i d* och *ö v e r g å n g s b e s t ä m m e l s e r* om det föreslagna systemet införs. Skogshögskolan anför att en skärpning av skattesatsen kan leda till att det blir mer lönsamt för delägarna att erhålla direkta utdelningar än att göra avsättningar till vägfonder eller liknande. Detta kan leda till behov av anpassningsåtgärder under övergångstiden. Sveriges häradsallmänningsförbund yrkar att, om det nya systemet införs, de föreslagna lagändringarna inte genomförs den 1 januari 1975 utan att en tillräcklig övergångstid medges med klara direktiv beträffande övergångsbestämmelser och hur anpassning till de nya förhållandena skall utformas. I detta sammanhang bör också överses allmanningarnas möj-

ligheter till avsättningar till investeringsfond, hur man skall förfara med vissa pensionsstiftelser m. m. Även Orsa besparingskrog anhöller om en betydande övergångstid så att förhållandena hinner anpassas till de nya lagbestämmelserna.

9.6.2 Övriga marksamfälligheter

Flertalet remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget om beskattning av andra marksamfälligheter än allmänningarna och allmänningsskrogarna. Yttrandena har i första hand avsett beskattningen av gemensamhetskrogar. I huvudsak positiva till förslaget beträffande dessa samfälligheter är bl. a. *lantbruksstyrelsen, domänverket, skogshögskolan, skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län* och *Samfundet för fastighetsvärdering*. Lantbruksstyrelsen anför bl. a. att gemensamhetskrog visat sig vara en lämplig form för att till rimliga kostnader åstadkomma effektiv samverkan inom områden med stark ägosplittring i skogsmark. Styrelsen delar uppfattningen att det knappast finns skäl att behålla den skillnad i skattehänseende, som nu föreligger mellan å ena sidan gemensamhetskrog och å andra sidan enskilt skogsbruk och skogsbruk i frivillig samverkan. Man bör helt allmänt eftersträva skatteregler, som är näringspolitiskt neutrala. Självfallet måste det värdefulla institut i skogsmarkens strukturrationalisering som gemensamhetskrog utgör även framdeles stödjas på annat sätt. Det kan inte bortses från att hittillsvarande beskattningsregler i vissa inkomstlägen haft en gynnsam inverkan på benägenheten att ingå som delägare i gemensamhetskrog. Man har i högre inkomstlägen kunnat finna fördelar i att beskatta skogsinkomst hos gemensamhetskrogen såsom juridisk person. För personer med inkomster av storleksordningen 20 000 kr. per år och mindre torde gemensamhetskrog däremot inte ha inneburit några skattemässiga fördelar, snarare tvärtom. Den nu föreslagna beskattningen innebär för denna grupp en förbättring, som i värde står i omvänt förhållande till inkomsten. Det finns anledning att räkna med att mer än hälften av delägarna i befintliga gemensamhetskrogar är att hänföra till denna grupp. Beskattningsregler som är oberoende av företagsform har den obestridliga fördelen att företagsform kan väljas utan inblandning av individuella skattemässiga bedömningar. I stället kan valet ske utslutande från rent företagsekonomiska aspekter. Lantbruksstyrelsen är därför inte främmande för att den föreslagna beskattningsformen i många fall snarare underlättar än motverkar bildandet av gemensamhetskrogar. Även skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län anför att enligt nuvarande bestämmelser, höga inkomsttagare ur skattesynpunkt sett gynnats av att ingå i gemensamhetskrog medan låga inkomsttagare missgynnats. Förslaget blir enligt styrelsens mening för den enskilde delägaren neutralt skattemässigt sett under förutsättning att vinsten från gemensamhetskrogarna delas ut till delägarna. Den enskilde skogsägaren skulle av

det skälet vare sig gynnas eller missgynnas av att ingå i en gemensamhetsskog. Detta kan då leda till att större inkomsttagare finner föga intresse för bildandet av gemensamhetsskog. Man riskerar således att hindren för bildandet ökar. Eftersom bildandet av gemensamhetsskogar hittills gått mycket trögt, torde enligt skogsvårdsstyrelsen de angivna skatteskalen inte anses särskilt vägande för att avvisa förslaget.

Atskilliga andra remissinstanser förklarar att de inte motsätter sig förslaget. Detta gäller bl. a. *statens lantmäteriverk*, *skogsstyrelsen*, *länsstyrelsen i Norrbottens län* och *skogsvårdsstyrelsen i Kopparbergs län*. Lantmäteriverket anför bl. a. att det har ansetts lämpligt att bilda gemensamhetsskog dels i arronderingsförbättrande syfte och dels i storleksförbättrande syfte. Bildande av gemensamhetsskog ger framför allt ekonomiska fördelar. Bl. a. kan de kostnadsmässiga fördelarna med modern skogsbruksteknik tillgodogöras. Planeringen av driften kan göras på längre sikt vilket bidrar till tryggare anställnings- och sysselsättningsförhållanden. Gemensamhetsskogen har bedömts vara av värde inte enbart ur skogspolitisk synpunkt utan också ur regionalpolitisk, genom att stora skogsmarksarealer som eljest inte skulle utnyttjats effektivt kommer under ordnad förvaltning så att deras kapacitet ur sysselsättnings- och råvaruförsörjningssynpunkt tas till vara. Mot bakgrund härav och av erfarenheten att markägarnas ställningstagande till skilda strukturationaliseringsåtgärder mycket starkt påverkas av beskattningskonsekvenserna anser lantmäteriverket det vara mycket väsentligt att beskattningen utformas så att den inte motverkar utan underlättar bildandet av gemensamhetsskogar. Under år 1972 hade 50—60 % av inkomsttagarna inom jordbruk med binärningar en inkomst understigande 20 000 kr. För denna relativt stora grupp torde de föreslagna beskattningsreglerna innebära en viss lindring av beskattningen. Skillnaden i marginalskattesatsen kan beräknas till 4—5 procentenheter eller 15 % av skattebeloppet. För inkomsttagare med högre taxerad inkomst än ca 25 000 kr. innebär förslaget en skatteskärpning jämfört med nuvarande förhållanden. Genom att beskattningen enligt det föreliggande förslaget främst skall ske hos delägarna och då olika delägare har olika beskattningssituation kan man vänta sig att de i högre grad än tidigare kommer att ha olika åsikter om hur samfälligheten skall brukas och hur avkastningen skall disponeras. Förslaget kan därför antas medföra att beslutsprocessen i gemensamhetsskogarna försvåras. Totalt sett bedömer verket att möjligheterna att bilda gemensamhetsskog försämras om förslaget genomförs. Förslaget är emellertid enligt verket neutralt i den bemärkelsen att det medför i stort sett samma beskattning vare sig inkomsten kommer från enskilt bedrivet skogsbruk eller från gemensamhetsskog, och verket vill därför inte motsätta sig att det genomförs.

Negativa till förslaget är *företagsskatteberedningen* och *Lantbrukarnas skattedelegation*. Företagsskatteberedningen tillstyrker dock förslaget om

höjning av skattesatsen. Lantbrukets skattedelegation framhåller bl. a. att förslaget för delägare med högre inkomster än 20 000 kr. liksom för det fall samfälligheten redovisar egen vinst medför skatteskärpning. På grund härav kan det antas att konfliktsituationer kommer att uppstå vid förvaltningen av gemensamhetsskogarna och att det blir svårare att få med fastighetsägare vid bildande av nya sådana samfälligheter. Beskattningen kan med andra ord anses vara neutral f. n. men blir konkurrerande om förslaget genomförs.

Flera remissinstanser har liksom i fråga om häradsallmänningarna och allmänningsskogarna uttalat sig om behovet av *fonderingsmöjligheter* m. m. för gemensamhetsskogarna. Enligt bl. a. *lantbruksstyrelsen*, *statens lantmäteriverk*, *skogsstyrelsen* och *Samfundet för fastighetsvärdering* bör gemensamhetsskog få göra fonderingar för framtida behov. Lantbruksstyrelsen anför bl. a. att utdelning enligt förslaget vid delägarförvaltning skall beskattas i förvärvskällan inkomst av jordbruksfastighet hos den mottagande fysiska personen. Därigenom öppnas möjligheter att utnyttja systemet med skogskonto. Mottagaren torde på så sätt i viss utsträckning kunna moderera de skattemässiga konsekvenserna. Bl. a. bör de vid beskattning av jordbruksrörelse tillåtna avdragen av skilda slag kunna optimalt balanseras mot inkomsterna. Vid förvaltning genom juridisk person skulle däremot utdelningen beskattas i förvärvskällan inkomst av rörelse, varvid skogskonto inte skulle kunna utnyttjas. Gemensamhetsskog är en samverkansform för enskilt skogsbruk under svåra strukturförhållanden. Utdelning från gemensamhetsskog utgör oftast en mindre del av den delägande fastighetens totala skogsinkomst. Lantbruksstyrelsen finner därför ingen anledning till skilda beskattningsregler för inkomst från gemensamhetsskog och för inkomst från det enskilda skogsbruket. Oberoende av förvaltningsform bör sålunda inkomst från gemensamhetsskog hos delägarna beskattas i förvärvskällan inkomst av jordbruksfastighet. Verket anför vidare att kostnader för plantering och andra skogsvårdande åtgärder sällan uppkommer under samma år som intäkterna från skogsuttag skall beskattas. Många av gemensamhetsskogarna är dessutom så små att uttagen måste göras med stora tidsintervall. Det måste därför ofta inträffa att kostnader av nämnda slag liksom också löpande förvaltningskostnader inte motsvaras av intäkter under samma beskattningsår. Avdragsmöjligheterna kan då inte alls eller endast delvis utnyttjas. Dessutom kan i sådana situationer utdebitering behöva göras hos delägarna. Dessa har visserligen vissa avdragsmöjligheter i sina rörelser men systemet är osmidigt. För sådana framtida utgifter bör gemensamhetsskog såsom juridisk person ges samma möjligheter som skogsägande fysisk person att utnyttja skogskontosystemet, alternativt på annat sätt fondera obeskattade medel för framtida utgifter. I annat fall framtingas utdelningar av enbart skattetekniska skäl som senare måste föras tillbaka

genom utdebiteringar bland delägarna. Lantmäteriverket framför liknande synpunkter och enligt verkets bestämda uppfattning bör fondering av obeskattade medel hos samfällighet bli möjlig. En enkel lösning synes en utvidgning av skogskontoreglerna vara. En fördel med denna lösning är att både delägarna och de som har att svara för förvaltningen av gemensamhetsskog kan förutsättas vara väl förtrogna med dessa regler. Ett annat problem som enligt verket bör uppmärksammas hänger samman med beskattningen vid utdelning av fonderade, beskattade medel. När en gemensamhetsskog bildas, kan man som målsättning ha att den skall utökas, när tillfälle erbjuds, och att en viss del av intäkterna skall fonderas. Om dessa medel, som förutsätts bli beskattade hos samfälligheten, av någon anledning inte förbrukas helt för avsett ändamål, kan det bli aktuellt att dela ut dem. Enligt förslaget uppkommer därvid i princip dubbelbeskattning. Också detta problem löses med en utvidgning av skogskontoreglerna. Lantmäteriverket anser vidare att utdelning från gemensamhetsskog bör tas upp hos fastighetsägaren i förvärvskällan jordbruksfastighet. Skälen härför är likartade dem som lantbruksstyrelsen angett för sitt ståndpunktstagande i frågan.

9.7 Inkomstbeskattning av övriga samfälligheter

Till förslaget om beskattningen av jaktvårdsområdena är bl. a. *domänverket* och *naturvårdsverket* i princip positiva. *Sveriges jägareförbund* anser att frågorna om beskattning av jaktvårdsområde bör avgöras först sedan resultatet av jaktvårdsutredningens (Jo 1968: 31) överväganden föreligger. Jägareförbundet anför vidare i huvudsak att förbundet anser det tveksamt om uttaxerade avgifter för jakträttsbevis o. d. skall rubriceras som intäkter för jaktvårdsområdet. Vad gäller de medel, som uttaxeras och inbetalas till delägarfond, är föreskrivet, att de skall utdelas till delägarna i proportion till deras andel av jaktvårdsområdets markareal. Dessa medel bör därför tas upp som intäkt alternativt förmögenhet i markägarens deklARATION. Med den lagstiftning, som nu gäller för jaktvårdsområde, faller inte dessa in under lagen om samfälligheter. Bildande av jaktvårdsområde innebär inte att jakträtten där hör till fastigheterna gemensamt. Även naturvårdsverket anser att lagstiftning efter jaktmarksutredningens förslag bör avvaktas, innan nya skatteregler för jaktvårdsområden lämnas.

Lantbrukarnas skattedelegation avstyrker förslaget bl. a. med hänsyn till de problem som kan uppkomma vid beskattningen av jaktvårdsområdesförening.

Förslaget om beskattning av fiskevårdsområdena tillstyrks av *domänverket*. Övriga remissinstanser som uttalat sig särskilt om förslaget är *fiskeristyrelsen*, *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Sveriges fiskevatten-*

ägareförbund. Dessa är negativa till förslaget. Fiskevattenägareförbundet anför bl. a. att existerande fiskevårdsföreningar enligt LFS tvingas att ombildas till fiskevårdsområden eller fiskesamfälligheter. Detta måste ske under en övergångsperiod t. o. m. den 31 december 1978, då de nya bestämmelserna enligt LFS träder i kraft. Vidare tillsattes den 9 november 1973 en utredning med uppgift att se över fiskelagstiftningen. Såväl fiskevårdsområden som fiskesamfälligheter har enligt LFS status av juridisk person och kommer enligt förslaget att beskattas som sådan. Förbundet vill i detta sammanhang understryka fiskevårdsområdenas och fiskesamfälligheternas ideella karaktär i sin verksamhet för bättre fiskevård, anläggning av tillfartsvägar, bryggor och parkeringsplatser, tillhandahållande av båtar m. m. Fiskevårdsområdets och fiskesamfälligheternas inkomster på försäljning av fiskekort investeras i sådana anläggningar. Med tanke på de stora kostnaderna för sådana anläggningar måste flera års inkomster ofta ackumuleras till det tillfälle investeringar görs. Möjlighet att fondera inkomstmedel för senare investeringar i form av fiskinplantering och anläggningar av olika slag bör tillskapas. Förbundet anser att en ytterligare analys av förhållandena är nödvändig och avstyrker förslaget såsom en alltför svag underbyggnad för kommande lagstiftning på området. Förbundet föreslår att frågan hänskjuts till exempelvis företagsskatteberedningen för ytterligare utredning.

9.8 Förmögenhetsbeskattning av samfälligheter

Flertalet remissinstanser — bl. a. *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* och *HSB* — tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget i promemorian att delägarna skall vara skattskyldiga för sina andelar i samfällighet som inte förvaltas enligt häradsallmänningsslagen och allmänningsskogslagen. För de sistnämndas förmögenhet föreslås den förvaltande juridiska personen liksom f. n. vara skattskyldig. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför i fråga om andra samfälligheter än häradsallmänningar och allmänningsskogar bl. a. att om delägarfastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande är schablonbeskattade villor eller om anläggningen utgörs av väg eller dike eller har ett ringa ekonomiskt värde, beaktas värdet av samfälligheten vid åsättande av taxeringsvärde på delägarfastigheterna. Så sker även i övrigt vid delägarförvaltning. Ägarna av dessa fastigheter kommer sålunda att bli skattskyldiga till statlig förmögenhetsskatt även för sin del i samfälligheten. Motsatt förhållande råder då, fränsett ovannämnda schablonvillor m. fl., samfälligheten förvaltas av juridisk person. Samfälligheten blir i sådant fall taxeringsenhet och åsätts särskilt taxeringsvärde. Under sådana omständigheter skulle följdriktigt den juridiska personen påföras taxering för statlig förmögenhetsskatt. I promemorian menar man

emellertid, att flera skäl talar för att samfälligheten, även om den förvaltas av juridisk person, bör beskattas hos delägarna. Som skäl uppges önskemålet att skapa en ur förmögenhetshänseende enhetlig behandling av samfälligheterna. Som andra skäl för att samfälligheten skall anses ingå i delägarnas förmögenhet kan nämnas, att den sakrättsligt är så starkt knuten till varje delägarfastighet att den i regel saknar självständigt värde. Den kan således inte avyttras, om inte samtidigt delägarfastigheten avyttras. Det synes därför naturligt att den ingår i delägarnas förmögenhet.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att delägarna bör vara skattskyldiga vid förmögenhetsbeskattningen även då det gäller häradsallmänningar och allmänningsskogar. Länsstyrelsen anser att en skattskyldighet för dessa med hänsyn till vad som föreslagits beträffande beskattningen av utdelning inte kan anses tillfredsställande. Den som äger rätt uppbära avkastningen av viss förmögenhet och som inkomstbeskattas härför är som regel också skattskyldig för värdet av den förmögenhet som lämnat avkastningen. Några bärande skäl att här tillskapa en undantagsregel synes inte föreligga. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att gemensamhetsskogarna i fråga om förmögenhetsbeskattningen bör behandlas på samma sätt som föreslagits för häradsallmänningarna och allmänningskogarna.

Mot förslaget om skattskyldighet vid förmögenhetsbeskattningen uttalar sig bl. a. *kammarrätterna i Stockholm* och *Sundsvall, länsstyrelserna i Kristianstads län* och *företagsskatteberedningen*. Företagsskatteberedningen anser att skattskyldigheten bör ligga hos juridisk person som förvaltar samfällighet. Kammarrätten i Stockholm och länsstyrelsen i Kristianstads län förordar att sådan juridisk person som föreslagits vara skattskyldig vid inkomsttaxeringen även bör vara skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt. Kammarrätten i Sundsvall godtar att förmögenhetsbeskattningen läggs på delägarna, då delägarfastigheterna är schablonbeskattade villor. Kammarrätten finner det mera tveksamt om samma grunder med fog kan göras gällande beträffande förmögenhetsbeskattningen då samfälligheten är anknuten till andra typer av delägarfastigheter än schablonbeskattade villor och är förvaltat av juridisk person.

9.9 Deklarationer och kontrolluppgifter för samfälligheter m. m.

Åtskilliga remissinstanser framhåller de praktiska och administrativa svårigheter som kan uppkomma vid den utökade beskattning av delägarna och den deklara-tions- och uppgiftsskyldighet som föreslagits i promemorian. Denna uppfattning framförs av bl. a. *länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands* och *Kristianstads län, skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län, Lantbrukarnas skattedelegation, Orsa besparingskog.*

Samfundet för fastighetsvärdering och Älvdalens besparingsskog. Länsstyrelsen i Stockholms län anför bl. a. att, eftersom delägarfastigheterna i gemensamhetsanläggningar mestadels är många, innebär förslaget en lösning som är praktiskt ohanterlig särskilt i betraktande av att samfälligheter av denna typ i regel har svag administration och kan befaras inte gå i land med den underrättelseskyldighet som föreskrivs i förslaget. Å andra sidan lär det enligt länsstyrelsen förhålla sig så att det är mera sällan som det förekommer några inkomster i denna typ av samfälligheter, varför förslaget i realiteten inte behöver medföra så stora praktiska olägenheter. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att praktiska synpunkter har beaktats i förslaget i den mån det varit möjligt. Länsstyrelsen pekar på att juridisk person som förvaltar samfällighet föreslås skola lämna uppgift till varje delägare om dels "utdelning, ränta och annan intäkt från samfälligheten", dels i vad mån delägarrens bidrag till samfälligheten utgör för honom avdragsgill kostnad. Det torde enligt länsstyrelsen i viss utsträckning innebära mycket stora svårigheter för den juridiska personen att bedöma i vad mån delägarrens bidrag utgör avdragsgill kostnad för honom. Härvid uppkommer bl. a. frågan huruvida man skall ange debiterat bidrag för visst kalenderår för delägare som redovisar enligt bokföringsmässiga grunder, eller om man för sådan delägare skall uppgå det under året kontant betalda bidraget, om — i fråga om annan fastighet — delägarfastigheten, m. m. är s. k. schablonfastighet resp. hyres-, jordbruks- eller rörelsefastighet. Länsstyrelsen i Östergötlands län finner de olägenheter ur skatteadministrativ synpunkt, som är förenade med den föreslagna lösningen vara så stora att länsstyrelsen för sin del ifrågasätter om inte i dag gällande regler — innebärande att avdrag för utdelning från allmänning inte medges resp. att skattefrihet för mottagare åtnjuts — bör bibehållas. *Samfundet för fastighetsvärdering* anför att förslaget för marksamfälligheter som förvaltas av juridisk person och för delägarna i sådana samfälligheter inte medför några förenklingar, snarare tvärtom. För samfällighetsförvaltningen ökar arbetet med uppgiftslämnandet till delägarna, som i sin tur får flera uppgifter att redovisa i sina deklamationer. Även *Sveriges häradsallmäningsförbund* framhåller de betydande administrativa svårigheter som förslaget medför. *Älvdalens besparingsskog* anger som skäl för dessa svårigheter delägarantalet, variation i delaktighetens storlek och delägarnas bostadsort (en stor del av delägarna är bosatta utanför Älvdalens kommun). Delaktigheten är baserad på en fördelningsgrund från storskiftet och inte på aktuella nyttjanderätsbehov. Förhållandet blir med all sannolikhet detsamma för s. k. bysamfälligheter gemensamma för skifteslaget. *Bysamfälligheterna* har f. n. ofta en mycket enkel administration, som sannolikt måste förstärkas om förslaget genomförs. *Orsa besparingsskog* anför att betydande administrativa svårigheter kommer att uppstå, främst beroende på att en

så stor del av utdelningen används för väghållning och genom att väghållningsskyldigheten för de olika fastigheterna inte är fastställd. Sådana svårigheter kommer också att finnas på grund av det stora antalet delägare, de många utsocknes boende delägarna och de oskiftade dödsbonas stora antal.

Lantbrukarnas skattedelegation anför att de föreslagna bestämmelserna för juridisk persons uppgiftsskyldighet är avsedda för sådana samfälligheter som är skattskyldiga. Emellertid förekommer inte sällan att juridisk person förvaltar samfällighet men att samfälligheten inte är skattskyldig, eftersom den inte utgörs av taxeringsenhet. I dessa fall skall delägarna beskattas för verksamheten, varför de uppgifter som erfordras för delägarnas beskattning är av annat slag än de som avses när samfälligheten är skattskyldig. Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet måste därför enligt delegationen ändras så att de täcker de olika situationerna.

Göta hovrätt ifrågasätter huruvida inte TL bör kompletteras med ansvarsbestämmelser för underlåtenhet att fullgöra nu ifrågavarande uppgiftsskyldighet. *Länsstyrelsen i Uppsala län* framför en liknande uppfattning. Länsstyrelsen anför att frågan om vilket ansvar som uppkommer för uppgiftslämnare resp. delägare aktualiseras, om det görs en större felbedömning. Delägaren kan ha mycket svårt att själv bilda sig en uppfattning om fördelningen. Det kan knappast begäras att han skall gå igenom samfällighetens handlingar, och det kan rent av ifrågasättas huruvida han har ovillkorlig rätt att ta del av dessa.

Åtskilliga remissinstanser anser att uppgiftsskyldighet till taxeringsmyndigheterna bör införas. Detta gäller bl. a. *länsstyrelserna i Uppsala, Malmöhus och Norrbottens län*. Länsstyrelsen i Uppsala län framhåller att i promemorian inte föreslagits skyldighet för den juridiska personen att lämna beskattningsmyndighet vare sig kontrolluppgift eller upplysningar av annat slag till ledning för delägarrens beskattning — bortsett från uppgifter till ledning vid förmögenhetsbeskattningen. Vid en jämförelse med handelsbolag som även är uppgiftsskyldiga gentemot taxeringsmyndigheterna föreligger den skillnaden att uppgiftsskyldigheten för samfälligheter vanligen kommer att omfatta ett förhållandevis större antal delägare och därtill blir mera komplicerad med hänsyn till den delägande fastighetens speciella förhållanden och samfällighetens verksamhetsinriktning (extern eller intern). Oaktat man har anledning anta att uppgiftsskyldigheten för många samfälligheter blir ganska enkel att fullgöra och att det för den enskilde delägaren i många samfälligheter kommer att röra sig om små belopp, finner länsstyrelsen likväl anledning förmoda att just uppgiftsskyldigheten är den del av det föreslagna systemet som kommer att vålla de största svårigheterna vid genomförande av förslaget. De föreslagna stadgandena i TL synes böra kompletteras och det bör därjämte uppdras åt RSV att lämna detaljföreskrifter.

9.10 Övriga frågor

9.10.1 Anslutningsavgifter, anläggningsbidrag m. m.

Flertalet remissinstanser lämnar den i promemorian föreslagna avdragsrätten för anslutningsavgifter m. m. utan erinran.

För det förordade förslaget uttalar sig bl. a. *länsstyrelserna i Malmöhus och Västernorrlands län och allmänna ombudet för mellankommunala mål*. Länsstyrelsen i Malmöhus län anser förslaget lämpligt och värdefullt av det skälet att det medför större likställighet ur skattesynpunkt mellan å ena sidan kostnader för anläggning i egen regi och å andra sidan avgifter och bidrag till anläggning som utförs och drivs av annat subjekt. Skillnaden i skattehänseende blir med den föreslagna lagstiftningen också mindre mellan det fall att anläggningskostnaden helt debiteras som anslutningsavgift och det fall att denna kostnad helt eller delvis inbakas i årliga avgifter eller taxor för förbrukning.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anser att värdeminskingsavdrag bör medges endast beträffande fastighet på vilken industriproduktion drivs eller avses att drivas. Anslutningsavgiften är nämligen för de flesta fastigheter helt att jämföra med tomtkostnad varför länsstyrelsen inte anser sig kunna tillstyrka värdeminskingsavdrag i förvärvskällan jordbruksfastighet och annan fastighet. Beträffande industriföretag är förhållandet annorlunda. Om för en fastighet på vilken drivs massfabrikation erläggs en betydande anslutningsavgift för vatten och avlopp, så är denna avgift helt att hänföra till rörelsen och ett värdeminskingsavdrag helt motiverat. Lägg fabrikationen ned blir rätten till vatten och avlopp praktiskt taget värdelös. Däremot torde enligt länsstyrelsens mening en anslutningsavgift erlagd för en mindre industritomt behålla sitt värde.

Flera remissinstanser påpekar att avdragsreglerna för anslutningsavgifter så långt möjligt bör vara neutrala, så att företagarens val mellan egen anläggning, gemensamhetsanläggning och anslutning till kommunal anläggning kan göras utan påverkan av reglerna. Sådana synpunkter anför bl. a. *företagsskatteberedningen, Lantbrukarnas skattedelegation och Näringslivets skattedelegation. Sveriges fastighetsägareförbund* tillstyrker förslaget men anser samtidigt att anslutningsavgift och anläggningskostnadsbidrag bör betraktas som byggnads- eller förvärvskostnad. Något bärande skäl för att begränsa avdragsrätten till 75 % av kostnaden kan förbundet därför inte finna. Företagsskatteberedningen pekar på att anslutningsavgifter i regel torde avse kostnader för byggnader i det företag som uppbär anslutningsavgiften. Därmed framstår förslaget i promemorian som relativt oförmånligt i jämförelse med om anläggningen i stället uppförts i egen regi. Förslaget kan därför inte anses uppfylla det syfte, som dåvarande bevillningsutskottet uttalade i sitt betänkande 1969: 45, där det bl. a. framhölls att det måste anses som

mindre tillfredsställande att ett företag till följd av avskrivningsreglernas utformning ansåg sig böra i egen regi vidta åtgärder mot exempelvis vattenförorening i fall där sådana åtgärder på ett rationellare och ändamålsenligare sätt kunde ombesörjas av kommun. Enligt beredningen bör man så långt möjligt jämställa olika former av kostnader för åtgärder som här avses. Detta torde uppnås genom att medge samma avdragsrätt för anslutningsavgifter som om anläggningen uppförts i egen regi. Resultatet torde i de flesta fall bli att avskrivningsunderlaget för byggnader ökas med anslutningsavgiften. I vart fall torde några problem att vid behov fördela anslutningsavgiften inte behöva uppstå, då uppgifterna direkt kan hämtas ur det mottagande företagets bokföring. Näringslivets skattedelegation erinrar om att den i promemorian till 75 % av erlagda avgifter och bidrag begränsade avdragsrätten motiveras med att fråga i regel är om icke tidsbegränsade rättigheter. Delegationen ifrågasätter vad det egentligen har för intresse att veta att rätten att ansluta viss industri mot hög avgift till ett kommunalt reningsverk är obegränsad i tiden. Enligt delegationen måste kostnaden härför rimligen på samma sätt som kostnaden för en egen motsvarande anläggning av företaget fördelas över den tid som den kan antas bli ekonomiskt utnyttjad. Denna företagsekonomiska bedömning låg bakom införandet av 1969 års avskrivningsregler, som i fråga om egna anläggningar medger att anordningar avsedda direkt för rörelsen får avskrivnas enligt inventarieregler och anläggningar avsedda för den allmänna användningen av en byggnad enligt de regler som gäller för byggnadens avskrivning. Delegationen anser att det är utomordentligt svårt att förstå att de avdragsregler som gäller för egna anläggningar inte skulle vara berättigade i fråga om anslutningsavgifter. Även Lantbrukarnas skattedelegation anser att det inte är riktigt att tala om bestående värde på de rättigheter som följer med anslutningsavgifter. Förhållandena beträffande användning härav och teknikens utveckling gör nämligen att rättigheterna har en begränsad livslängd. Delegationen anser att bestämmelserna måste utformas så att resultatet blir detsamma som en direkt investering av anläggningen i fråga och finner det naturligt att medräkna anslutningsavgifter i avskrivningsunderlaget för inventarier, byggnader och markanläggningar.

Näringslivets skattedelegation framhåller vidare önskvärldheten av att man i samband med en reglering av avdragsrätten för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag också anger hur erhållna bidrag skall skattemässigt behandlas hos mottagaren. Det erinras om att under föregående år en i stort acceptabel lagstiftning genomfördes angående beskattningen av statsbidrag. Enligt delegationens mening är det av praktiska skäl lämpligt att motsvarande regler får gälla vid bidrag som här avses.

Civilekonomen Stig Olsson framför samma synpunkter. Han påpekar

att det inte är ovanligt att vissa angelägenheter som kräver investeringar i fastigheter löses gemensamt utan något slag av samfällighetsbildning. Det förekommer t. ex. att en vanlig ekonomisk förening eller ett aktiebolag äger en anläggning som är avsedd att betjäna delägarna. Ännu vanligare är emellertid den situationen att två eller flera fastighetsägare eller andra näringsidkare kommer överens om att en av dem skall uppföra en anläggning på sin fastighet, vilken övriga intressenter är med om att finansiera mot rättighet att delta i nyttjandet av anläggningen. Som exempel nämns exploatering av markområden för hyreshusbebyggelse där flera exploatörer deltar. Så kan t. ex. det kommunala bostadsbolaget ha fått i uppdrag att bebygga och förvalta en del av området, ett privat företag en annan del, en bostadsrättsförening en tredje osv. Ibland kommer man då överens om att t. ex. den privata förvaltaren skall uppföra och dimensionera exempelvis en värmeanläggning så att den kan betjäna hela det exploaterade området. Uppförandet av anläggningen förutsätter emellertid i regel att de övriga fastigheterna deltar i finansieringen. Detta vill man ofta lösa på så sätt att ett anläggningsbidrag lämnas till den som skall uppföra anläggningen. Även andra vanliga situationer anges i vilka anläggningsbidrag förekommer. I fråga om statliga anläggningsbidrag inträder skatteplikt endast på så sätt att avskrivningsunderlaget minskas för mottagaren. Den omständigheten att liknande bestämmelse saknas beträffande andra anläggningsbidrag har framtvingat mer eller mindre konstlade lösningar för att undvika orimliga beskattningskonsekvenser hos mottagaren av sådana bidrag. En vanlig variant är att bidraget ersätts av ett lån som amorteras i takt med avskrivningarna, vilka i sin tur täcks av årsavgifter (hyror) från den som lämnat lånet. Enligt Olssons mening vore det önskvärt om frågan om mottagarnas beskattning kunde lösas samtidigt med regleringen av avdragsrätten för utgivare av anläggningsbidrag. Härvid torde samma modell som valts beträffande mottagna statliga bidrag vara den bästa lösningen.

Näringslivets skattedelegation hemställer vidare att övergångsbestämmelser beträffande anslutningsavgifter m. m. utformas enligt den naturliga förebild härför som 1969 års avskrivningsregler utgör. I samband därmed tilläts som en kompromiss en beräkning av ett ingående avskrivningsunderlag för de tidigare inte avskrivningsbara markanläggningarna omfattande senaste femårsperiod. En motsvarande övergångsregel är lika befogad i fråga om här ifrågavarande anslutningsavgifter och anläggningsbidrag. Med hänsyn till att utredningssvårigheterna inte i detta sammanhang är på långt när lika stora som i fråga om markanläggningarna, föreslår delegationen att övergångsregeln får gälla de avgifter och bidrag som utgivits under senaste tioårsperiod.

9.10.2 Proportioneringsregeln

De föreslagna ändringarna av den s. k. proportioneringsregeln för fastigheter med både beskattningsnaturen annan fastighet och jordbruksfastighet tillstyrks i huvudsak av de remissinstanser som yttrat sig i frågan. Bland dessa är *domänverket, länsstyrelserna i Hallands samt Göteborgs och Bohus län, Lantbrukarnas skattedelegation* och *Näringslivets skattedelegation*. Länsstyrelsen i Hallands län anser att man i förtydligande syfte kunde för fastigheterna av beskattningsnaturen annan fastighet införa samma regel som nu finns för jordbruksfastigheterna om att kostnader för tillgångar, för vilka värdeminskningssavdrag skall beräknas som för inventarier, skall avräknas från det genom proportionering beräknade byggnadsvärdet, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhålls.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför att den föreslagna ändringen av proportioneringsregeln i och för sig är nödvändig med hänsyn till de ändrade reglerna om fastighetstaxering. Länsstyrelsen finner det emellertid önskvärt att en utredning om bl. a. vad som ingår i fastighetsanskaffningsvärde kommer till stånd och att i vart fall proportioneringsregeln ges en sådan lydelse att det blir möjligt att utläsa vilken del av köpeskillingen som skall proportioneras.

I samband med frågan om ändrad proportioneringsregel har *Lantbrukarnas skattedelegation* tagit upp den jämningsregel som fr. o. m. 1976 års taxering skall komplettera proportioneringsregeln för jordbruksfastigheter och som innebär att avskrivningsunderlaget för byggnaderna inkl. byggnadsinventarier får jämkas om värdet på fastigheten i övrigt efter tillämpning av proportioneringsregeln visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Delegationen hemställer att denna jämningsregel som prövats av 1973 års riksdag tas upp till förnyat övervägande. Denna regel bör utformas så att avskrivningsunderlaget för byggnader får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga det faktiska värdet av dessa. Delegationen framhåller att det torde vara nära nog omöjligt att åstadkomma den bevisning som den nya regeln förutsätter. Jämningsregeln för jordbruksfastighet har konstruerats efter förebild av motsvarande regel för rörelsefastighet. I verkligheten föreligger emellertid inte någon likhet. För rörelsefastighet gäller i normalfallet att byggnadsvärdet utgör den helt övervägande delen av taxeringsvärdet och att markvärdet är en liten del. Därtill kommer att det oftast finns ett ortens pris på mark som lätt kan appliceras på det aktuella fallet. För jordbruksfastighet är i många fall byggnadsvärdet exkl. värdet på överbyggnad den mindre delen av taxeringsvärdet och övriga delvärden den större

delen vilket är den omvända situationen i förhållande till rörelsefastigheterna. Det är lättare att bestämma faktiskt värde på byggnaderna och jämföra med det framproportionerade värdet än att göra motsvarande jämförelse för övrig del av fastigheten.

9.10.3 Beskattningen av Stiftelsen Industricentra

RSV och länsstyrelsen i Västerbottens län tillstyrker att Stiftelsen Industricentra tas upp bland de rättssubjekt som anges i 53 § 1 mom. d) KL. RSV, som även tillstyrker att stiftelsen upptas bland de rättssubjekt som anges i 7 § e) SI, finner stiftelsens verksamhet vara av så starkt samhällsintresse, att den bör beredas en gynnsam skattemässig ställning. Länsstyrelsen i Jämtlands län tillstyrker att stiftelsen fritages från inkomstbeskattning, utom såvitt avser kommunal inkomstskatt för inkomst av fastighet.

9.10.4 Övrigt

Den föreslagna ändringen av i kraftträdandelagen (1972: 742) till de nya reglerna om jordbruksbeskattningen godtas av remissinstanserna, bl. a. *Lantbrukarnas skattedelegation*.

Åtskilliga remissinstanser har framhållit behovet av övergångsbestämmelser. Bl. a. *Orsa besparingsskog* och *Sveriges häradsallmänningsförbund* anhåller om en övergångstid så att förhållandena hinner anpassas till de nya bestämmelserna. Förbundet hemställer att lagändringarna inte genomförs den 1 januari 1975 utan att en tillräcklig övergångstid medges med klara direktiv beträffande övergångsbestämmelser och hur anpassning till de nya förhållandena skall utformas. Förbundet anser vidare att man i detta sammanhang också bör se över allmänningarnas möjligheter till avsättningar till investeringsfond, hur man skall förfara med vissa pensionsstiftelser m. m.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att det föreligger behov av övergångsbestämmelser med hänsyn till bl. a. att brutet räkenskapsår vid 1976 och 1977 års taxeringar kan omfatta även tiden före år 1975. Vidare har övergångsbestämmelser inte lämnats i fråga om bl. a. huruvida avdrag enligt värdeminskingsplan på ett underlag av 75 % skall medges för bidrag till samfällighet även till den del bidraget debiterats eller erlagts före år 1975. Detsamma gäller om de föreslagna beskattningskonsekvenserna vid ut- eller inträde skall tillämpas även om ut- resp. inträde skett före år 1975 och om den nya proportioneringsregeln skall tillämpas även när fastighet med åsatt särskilt maskinvärde förvärvats före år 1975. Vidare uppstår i vissa fall fråga om i vad mån före det första beskattningsåret eller före år 1975 förvärvade tillgångar skall anses nedskrivna om annat subjekt än tidigare blir skattskyldigt för verksamheten.

En fråga om besvärsrätt tas upp av länsstyrelsen i Malmöhus

län. Länsstyrelsen anför att om ny taxering sker i enlighet med förslaget vid byte av förvaltningsform, kan följande års inkomsttaxering påverkas bl. a. på så sätt att en juridisk person — i stället för tidigare ett antal delägare — blir skattskyldig för vissa inkomster och att delägarers jämte makes och barns beskattning förändras. I 102 § TF finns bestämmelser om besvär i särskild ordning för det fall att "fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering" och det genom beslut av skattedomstol sker sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett. Besvär må i dylikt fall anföras av bl. a. "den skattskyldige" och taxeringsintendent. Om hustru till en ansluten fastighets ägare uppbär lön från samfälligheten för utfört arbete, synes hon enligt förslaget i vissa fall kunna bli skattskyldig för lönen, då skattskyldigheten åvilar juridisk person men inte vid delägarförvaltning. Det kan ifrågasättas huruvida formuleringen av 102 § klart kan anses medföra besvärsmått för hustrun såsom "den skattskyldige" och för taxeringsintendent i fråga om hennes taxering efter ny taxering av fastighet vid byte av förvaltningsform. Motsvarande tveksamhet är motiverad för det fall fråga blir om ändring beträffande skattskyldighet för utdelning från samfällighet. I synnerhet gäller det sagda om sådan ny taxering skett som väl inneburit bildande eller upphörande av särskild taxeringsenhet för anläggning e. d. men inte medfört ändring av delägar fastighets värde.

Kammarkollegiet tar upp frågan om behandlingen av samfälligheter vid arvs- och gåvobeskattningen samt då fråga är om beräkning av stämpelskatt vid lagfartsansökan. Värde av andel i samfällighet bör bli föremål för sådan beskattning även i de fall samfälligheten inte utgör särskild taxeringsenhet. Sådant andelsvärde tas emellertid ytterst sällan in i bouppteckning eller gåvodeklaration. Kammarkollegiet anser därför att det bör anges i taxeringsbevis om det till fastighet hör andel i samfällighet som inte omfattas av taxeringsvärdet. Därigenom skulle beskattningsmyndigheternas uppmärksamhet fästas på förhållandet och andelen skulle bli föremål för beskattning. Det finns inte heller någon adekvat värderingsregel för sådana andelar i arvsskatte- och gåvoskatteförordningen eller i stämpelskatteförordningen om man, såsom föreslagits beträffande förmögenhetsskatteförordningen, väljer att värdera andelen som kapital. Det förefaller kammarkollegiet som om samma brist vidlåder även sistnämnda förordning. Kollegiet föreslår att man i detta sammanhang överväger om inte författningarna bör kompletteras i detta hänseende.

10 Föredraganden

10.1 Allmänna synpunkter

Bland de olika juridiska former för samverkan som finns i vårt samhälle utgör samfälligheterna ett viktigt inslag. Samfälligheterna har mycket gammal historisk tradition och har — utöver den direkta uppgiften att tillgodose behov hos de fastigheter för vilka de kommit till stånd — ofta en allmänt samhällsnyttig funktion.

En närmare översikt över de olika typerna av samfälligheter, deras antal, areal m. m. samt de regler som gäller bl. a. för att bilda och förvalta dem har lämnats i det föregående (avsnitt 2 och 3). Samfälligheterna kan indelas i tre huvudtyper, *marksamfälligheter* dvs. mark — ofta skogsmark — som tillhör flera fastigheter gemensamt, *anläggningssamfälligheter* eller *gemensamma anläggningar* dvs. anläggningar som tillhör flera fastigheter samt övriga samfälligheter — här kallade *rättighets-samfälligheter* — som avser t. ex. samfällda servitut. Samfälligheterna innefattar egendom av betydande omfattning och stora värden. Som exempel kan nämnas att arealen av häradsallmänningsarna, allmännings-skogarna och gemensamhetsskogarna, som utgör en del av marksamfälligheterna, uppgår till omkring 1 milj. ha eller nära en tjugondel av den totala skogsmarken. Regleringssamfälligheterna, som är en typ av de gemensamma anläggningarna, åsattes år 1970 taxeringsvärden som överstiger 750 milj. kr.

De nuvarande reglerna för inkomst- och förmögenhetsbeskattning av samfälligheter är knapphändiga och förhållandevis gamla. De avser egentligen endast marksamfälligheter av äldre typ och täcker alltså inte den skattemässiga regleringen av gemensamhetsanläggningar och andra nytillkomna typer av samfälligheter.

Ny lagstiftning år 1966 om gemensamhetsanläggningar i LGA påkallade överväganden om beskattningen av dessa anläggningar. Frågan har utretts av en sakkunnig som i promemorian (Ds Fi 1972: 11) angående beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar har redovisat resultatet av sitt arbete. Promemorian har remissbehandlats. Vid remissbehandlingen framkom bl. a. önskemål om en översyn av taxeringen inte bara av gemensamhetsanläggningar utan även av andra slag av samfälligheter. Sådana regler har lämnats i fråga om fastighetstaxering av samfälligheter (prop. 1973: 162, SkU 1973: 70, rskr 1973: 391, SFS 1973: 1099). Samtidigt som prop. 1973: 162 förbereddes inom finansdepartementet förelades riksdagen förslag till ny civilrättslig lagstiftning för samfälligheter. Jag anförde därför i prop. 1973: 162 (s. 292) att de beskattningsfrågor som rör samfälligheter borde övervägas ytterligare, innan förslag till nya beskattningsregler i dessa frågor lades fram. Sedan den nya civilrättsliga lagstiftningen antagits har en inom finansdepartementet

upprättad promemoria (Ds Fi 1974: 10) Beskattning av samfälligheter m. m. färdigställt och remissbehandlat.

Behovet av samverkan mellan fastigheter för tillgodoseende av gemensamma behov har ökat med tiden. Denna tendens kommer sannolikt att medföra en ökning av antalet samfällighetsbildningar. Det är därmed betydelsefullt att den skatterättsliga regleringen för de olika typer av samfälligheter som kan förekomma blir ändamålsenligt utformad. På grund av bl. a. vad som har framkommit vid de företagna utredningarna och vid remissbehandlingen av dem avser jag att i det följande framlägga förslag till en fullständig reglering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen för samtliga slag av samfälligheter utom kyrkliga samfälligheter.

Till en början vill jag ta upp några principiella frågor. I det föregående har jag framhållit att med *samfällighet* i första hand avses egendom och vissa rättigheter som är samfälld för flera fastigheter. Uttrycket samfällighet används emellertid ibland även om sammanslutningen av ägare till de fastigheter som äger del i den gemensamma egendomen eller rättigheten. I LFS betecknas denna sammanslutning, som är juridisk person, med uttrycket *samfällighetsförening*. Den samfällda egendomen tillhör och ingår i den delägande fastigheten, i det följande betecknad *delägarfastighet*. En samfällighetsförening kan också undantagsvis äga egendom vid sidan av den samfällighet den har att förvalta. Sådan egendom bör vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen behandlas på samma sätt som den samfällda egendomen. Samfälld egendom eller rättighet behöver inte förvaltas av samfällighetsförening utan kan förvaltas av ägarna till de delägande fastigheterna utan att föreningsformen tillgrips. Man talar då om delägarförvaltning. Regler härom finns främst i LFS. Delägarnas rätt till den samfällda egendomen kan i dessa fall närmast jämföras med samäganderätt enligt lagen (1904 nr 48 s. 1) om samäganderätt.

Enligt promemoriaförslaget bör förvaltningsformen — dvs. föreningsförvaltning resp. delägarförvaltning — vara avgörande för utformningen av beskattningsreglerna. Förvaltas samfälligheten av juridisk person, t. ex. samfällighetsförening, bör den enligt förslaget också vara skatteobjekt. Vid delägarförvaltning finns ingen självständig juridisk person, som handhar förvaltningen. De intäkter och kostnader som hänför sig till samfälligheten måste således fördelas på delägarfastigheterna.

I promemorian har emellertid föreslagits att undantag skall göras från nyssnämnda princip om beskattning särskilt av juridisk person som förvaltar samfällighet i det fall när samfälligheten inte utgör självständig taxeringsenhet. Därmed kommer ett i praktiken mycket vanligt fall att omfattas av undantaget, nämligen gemensambetsanläggning för fastigheter varav omkring 90 % eller mer är schablonbeskattade villor. Promemoriaförslaget innebär i detta avseende att den juridiska personen

helt befrias från skattskyldighet och att intäkter och kostnader som hänför sig till samfälligheten i stället slås ut på delägarfastigheterna, dvs. enligt samma regel som avses skola gälla för delägarförvaltning.

Vid remissbehandlingen har principen om förvaltningsformens avgörande för beskattningsmetodiken allmänt ansetts kunna godtas. Detsamma gäller f. ö. också det föreslagna undantaget för samfälligheter som inte utgör särskild taxeringsenhet. Emellertid har i enstaka fall röster höjts för andra lösningar, såväl att låta principen gälla undantagslöst som att i samtliga fall beskatta endast delägarfastigheterna.

För egen del vill jag framhålla följande. En av grundtankarna i promemoriaförslaget är att åstadkomma en i möjligaste mån likformig skattereglering för alla slags samfälligheter. Det ter sig onekligen naturligt att som förordas i förslaget låta samfälligheter, som civilrättsligt sett är självständiga rättssubjekt, också vara självständiga skattesubjekt förutsatt att detta inte leder till oantagbara följder, som t. ex. är fallet vid gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade villor. En konsekvens av en sådan ordning blir emellertid att man måste införa en mängd olika regler för olika fall. Man måste t. ex., som också skett i promemorian då det gäller samfälligheter för nyssnämnda villor och andra samfälligheter som inte utgör särskild taxeringsenhet, på ett eller annat sätt skilja mellan intern och extern verksamhet. Ett annat problem är dessutom kategoriklyvningen av fastigheter med utgångspunkt i beskattningsmetodiken — dvs. i schablonbeskattade fastigheter och konventionellt beskattade fastigheter — i synnerhet när en samfällighet tillhör fastigheter av båda kategorierna. Som följd av dessa komplikationer och med bibehållen strävan efter likformighet i beskattningsmetodiken med hänsyn till förvaltningsform blir regelsystemet tungrott och svårtillämpligt. Jag kan därför inte förorda den princip som föreslagits i promemorian och som utgår från enhetlig beskattningsmetodik å ena sidan för samfälligheter, som förvaltas av juridisk person och som utgör särskild taxeringsenhet, och å andra sidan för övriga samfälligheter.

Jag avser i det följande att närmare gå in på frågan hur beskattningsmetodiken bör utformas i samband med behandlingen av de olika slagen av samfälligheter. Det är därvid naturligt att utgå från den civilrättsliga principen att delägarfastigheterna 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 delägarfastigheternas förmögenhet och avkastning och inte som föreningens. Utmärkande för samfälligheter är dessutom att varje delägarfastighets andel finns angiven i förrättningsbeslut eller på annat sätt offentligt redovisad. Härigenom finns förutsättningar för en fördelning av såväl tillgångar och skulder som resultat i en samfällighet.

Jag anser som tidigare har anförts att en och samma metod för beskatt-

ning av samfälligheter inte kan göras generellt tillämplig. Den skattemässiga behandlingen av vissa gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL innefattar särskilda problem. För dessa skulle den skattemässiga regleringen av samfällighet kunna ske efter mönster av vad som gäller för handelsbolag. Detta skulle innebära att resultatet av verksamheten på gemensamhetsanläggningen fördelas mellan ägarna av delägarfastigheterna. En annan väg är att fördela gemensamhetsanläggningens inkomster och utgifter mellan de skilda delägarna i förhållande till vars och ens andel i samfälligheten. Med en sådan ordning skulle envar delägare inom ramen för gällande avskrivningsregler kunna själv bestämma storleken av avskrivningarna på de tillgångar i gemensamhetsanläggningen som motsvarar hans andel. Enligt min mening bör beskattningen av gemensamhetsanläggningar utformas efter en sådan metod. Jag vill här påpeka att metoden inte är främmande för svensk skattelagstiftning utan tillämpas exempelvis vid beskattning av partrederi.

Den skisserade metoden, som jag i princip förordar för beskattningen av gemensamhetsanläggningar, kan man dock inte utan modifikation använda för gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade fastigheter. Vidare är metoden av många skäl olämplig för marksamfälligheter och regleringssamfälligheter. I det följande redovisar jag närmare mina förslag om beskattningsmetodik för de olika typerna av samfälligheter.

10.2 Inkomsttaxeringen av gemensamma anläggningar

Nuvarande regler för inkomstbeskattning av gemensamma anläggningar är knapphändiga och förhållandevis gamla. De avser egentligen endast marksamfälligheter av äldre typ men torde i allmänhet tillämpas även i fråga om nytillkomna typer av gemensamma anläggningar. Genomgående torde härigenom juridisk person som förvaltar gemensam anläggning anses som självständigt skattesubjekt.

10.2.1 *Gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar* *Intern och extern verksamhet*

Promemoriaförslaget innebär att man vid inkomsttaxeringen av gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL — med undantag för vägar — måste skilja mellan intern verksamhet, vilket är det normala, och extern verksamhet. Som extern verksamhet anses enligt förslaget verksamhet, som stadigvarande och i inte ringa omfattning drivs med annat ändamål än att tillgodose delägarfastigheternas egna behov. I promemorian föreslås att om mer än 40 % av verksamheten är extern, hela den i anläggningen bedrivna verksamheten skall bedömas som extern vid taxeringen.

Vid remissbehandlingen har påpekats att uppdelningen i intern resp.

extern verksamhet kan vålla svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Åtskilliga remissinstanser anser att endast internverksamheten behöver regleras. Man sägs kunna komma tillrätta med den externa verksamheten enligt de regler som redan finns. Företagsskatteberedningen är av den uppfattningen att man bör bedöma hela verksamheten som extern så snart mer än 10 % av verksamheten har extern karaktär.

För egen del vill jag framhålla följande. Den relativt nytillkomna civilrättsliga regleringen av gemensamhetsanläggningar syftar till ökad samfällighetsbildning på en mångfald områden i planering och byggnadsverksamhet. Gemensamhetsanläggningar kan komma till stånd för alla fasthetskategorier och fastighetsanvändningsformer. Härför krävs emellertid det allmännas medverkan, bl. a. i form av anläggningsbeslut meddelat av därtill särskilt utsedd förrättningsman. Härigenom finns garantier för att det syfte som ligger bakom anläggningslagstiftningen — nämligen att tillgodose fastighetsbehov — kan uppfyllas och missbruk motverkas.

Vad jag nu sagt utesluter givetvis inte att skattereglernas utformning kan påverka tillkomsten och användningen av gemensamhetsanläggningar, i synnerhet när alternativa lösningar för anläggningens anordning och förvaltning står till buds. I en del fall uppgår såväl produktionskostnader som omsättning i gemensamhetsanläggning till mycket avsevärda belopp. Som exempel kan nämnas sex gemensamhetsanläggningar inom stadsdelen Östra Nordstaden i Göteborg, där den sammanlagda produktionskostnaden uppgår till drygt 109 milj. kr. och produktionskostnaden för en av anläggningarna — ett parkeringshus — till nära 70 milj. kr.

Mot bakgrund av det förhållandet att gemensamhetsanläggningar finns för att tillgodose fastighetsbehov av vitt skilda slag måste ett regelsystem som bygger på skillnader i beskattningen mellan intern och extern verksamhet leda till svårigheter i den praktiska tillämpningen. Även om det i de flesta fall skulle gå relativt lätt att skapa kriterier för att göra en sådan åtskillnad, finns det dock situationer där detta är omöjligt. Jag kan med hänsyn härtill inte godta promemorieförslaget i detta hänseende.

Som framgår av vad jag har anfört i avsnitt 10.1 kan man vid beskattning av gemensamhetsanläggningar lämpligen utgå från den ordning som innebär att inkomster och utgifter i verksamhet fördelas mellan delägarna på sätt som sker t. ex. vid beskattning av partrederi.

Med denna metodik — som även den måste modifieras bl. a. för gemensamhetsanläggningar för schablonbeskattade fastigheter — behöver man inte upprätthålla skillnaden mellan intern och extern verksamhet. Jag tar således inte upp frågan om särskilda regler för extern verksamhet eller för verksamhet, som inte ligger inom ramen för anläggningsbeslutet. All verksamhet, som samfälligheter driver, skall så

ledes behandlas på samma sätt. Skulle det visa sig att samfällighetsformen uppenbarligen missbrukas för vinnande av obehöriga skatteförmåner, får naturligtvis särskilda åtgärder övervägas.

Gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade en- och tvåfamiljsfastigheter (villor)

Vid fastighetstaxeringen kommer värdet av gemensamhetsanläggning där delägarfastigheterna till omkring 90 % eller mer utgörs av villor att ingå i taxeringsvärdena på delägarfastigheterna, oavsett huruvida anläggningen förvaltas av delägarna själva eller av samfällighetsförening. Anläggningens värde kommer alltså att ingå i underlaget för inkomstberäkningen av dessa villor.

Med hänsyn härtill föreslås i promemorian att beskattningen vid intern verksamhet skall ske hos delägare även när samfällighetsförening omhänderhar förvaltningen. Föreningen föreslås sålunda bli skattefri. Dessutom föreslås i promemorian att delägarna skall medges avdrag för ränte- och tomträttsavgäld som hänför sig till anläggningen, i överensstämmelse med vad som gäller för denna beskattningsmetod i övrigt.

Vid externverksamhet föreslås i promemorian beskattning efter en metod som liknar den som används vid beskattning av handelsbolag.

För egen del vill jag till en början erinra om vad jag nyss framhållit, nämligen att man för beskattning av gemensamhetsanläggningar bör utgå från metoden att inkomster och utgifter i verksamheten fördelas mellan delägarna på samma sätt som vid partrederier. För partrederiers vidkommande gäller emellertid att beskattning sker i inkomstslaget rörelse. Såvitt avser gemensamhetsanläggningar för villor bör resultatet av verksamheten redovisas i inkomstslaget annan fastighet, dvs. detsamma som delägarfastigheterna redovisas i och efter samma regler som gäller för delägarfastigheten. Bortsett härifrån ingår, som jag har påpekat i det föregående, gemensamhetsanläggningens värde i delägarfastigheternas taxeringsvärden. Eftersom delägarfastigheterna inkomstbeskattas efter en schablon, som beräknas på deras taxeringsvärden, kommer i normalfallet gemensamhetsanläggningen att omfattas av den inkomsttaxering som sker av delägarfastigheterna, dock att avdrag får åtnjutas för den del av kostnader i verksamheten för ränta och tomträttsavgäld som belöper på delägarfastighetens andel i samfälligheten. För normalfallet kommer den metod, som jag nu diskuterar, att — oberoende av förvaltningsform — leda till samma resultat som promemorieförslagets metod.

Något annorlunda ställer det sig om gemensamhetsanläggningen förvaltas av en förening och innehar tillgångar utöver dem som ingår i delägarfastigheternas taxeringsvärden. Så kan vara fallet t. ex. om det finns fonder i föreningen. Här innehåller promemorieförslaget olika regler allteftersom intern eller extern verksamhet föreligger. Enligt mitt förmenande bör man emellertid fördela sådana tillgångar jämte av-

kastningen på dem mellan delägarfastigheterna efter andelstal. Det nu anförda innebär således att föreningen som sådan inte skall beskattas för det som förvaltas. Vidare innebär mitt ståndpunktstagande att föreningen måste redovisa och på delägarfastigheterna efter andelstal slå ut dels värdet av samtliga tillgångar, som inte ingår i delägarnas taxeringsvärden, dels samtliga skulder, eftersom fastighetstaxeringen sker med bortseende från den enskilda fastighetens skuldbelastning. Jag återkommer till frågan om förmögenhetsbeskattningen i ett senare avsnitt. I den mån tillgång som ingår i gemensamhetsanläggning lämnar kapitalavkastning, skall också denna avkastning i princip beskattas hos delägarfastigheterna. I förenklingssyfte bör emellertid kunna godtas att smärre sådana avkastningar undantas från beskattning. Enligt min mening bör därför skattskyldighet för ränteintäkt föreligga om den uppgår till lägst 100 kr. I sådant fall bör med hänsyn till schablonreglernas utformning beskattningen av avkastningen lämpligen ske i inkomstslaget kapital. Vid inkomstberäkningen i inkomstslaget annan fastighet finns nämligen inte utrymme för annat än vad som framkommer genom användning av schablonregeln.

Vid schablonbeskattning av fastighet medges inte avdrag för annat än ränta på kapital, som lagts ned i fastigheten, och tomträttsavgäld. Avskrivning av markanläggningar, byggnader eller byggnadsinventarier kan således inte ske. Eftersom delägarfastigheterna i det nu diskuterade fallet består av schablonbeskattade villor, är det konsekvent att inte tilllåta avskrivning av tillgångar som slagits ut på delägarfastigheterna. De fördelade värdena liksom skulderna får betydelse endast vid förmögenhetsbeskattningen.

Ur resultatet bör emellertid som tidigare framhållits delägarfastigheterna få tillgodogöra sig avdrag för samtliga räntekostnader och tomträttsavgäld. Dessa bör således också slås ut efter andelstal och vara avdragsgilla för delägarfastigheterna. Underskott som hänflyter från annat än räntekostnader eller tomträttsavgäld bör inte få utnyttjas vid beskattningen.

Den metod som jag här har redovisat kommer inte att vålla några problem i normalfallen. Över föreningsförvaltd gemensamhetsanläggning måste föras räkenskaper, ur vilka man utan större svårigheter bör kunna hämta de uppgifter som delägarfastigheterna behöver för att kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet. Situationen är inte olik den som råder för bostadsrättsföreningar och garageföreningar. Det kan inte anses vara för betungande för samfällighetsförening, om den åläggs att tillställa delägarfastigheterna och skattemyndigheterna uppgifter i de hänseenden jag nyss har berört.

Jag anser vidare att delägarfastighetens andel av intäkterna i samfälligheten inte bör inverka vid bedömningen av om delägarfastigheten skall beskattas enligt schablonmetod eller ej.

Vad jag hittills berört avser endast intäkter och kostnader i verksamheten samt kapitalinkomster. Utgår lön eller arvode eller liknande ersättning till ägare av delägarfastigheter, skall denna ersättning givetvis tas upp av mottagaren som intäkt av tjänst.

Gemensamhetsanläggning för s. k. äkta bostadsföretag

Uttrycket äkta bostadsföretag används ibland som samlingsbeteckning för bostadsaktiebolag, bostadsförening och allmännyttigt bostadsföretag vars fastighet eller fastigheter inkomsttaxeras enligt en schablonmetod som nära ansluter till villaschablonen. Som kriterium på äkta bostadsföretag gäller att fastighetsinnehavet till åtminstone 60 % utnyttjas för bostadsändamål åt delägare.

Vid fastighetstaxeringen gäller i fråga om gemensamhetsanläggning för fastigheter tillhöriga äkta bostadsföretag att den utgör särskild taxeringsenhet, om den föreningsförvaltas, men annars inte. I sistnämnda fall ingår således anläggningens värde i taxeringsvärdet på de deläggande fastigheterna.

I promemorian föreslås olika regler beroende på förvaltningsform och huruvida verksamheten är intern eller extern. Vid delägarförvaltning överensstämmer förslaget med vad som har föreslagits för gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade villor. Vid föreningsförvaltd internverksamhet föreslås en schablonbeskattning och vid externverksamhet en beskattningsmetod för den juridiska personen som i stort bygger på de nuvarande rörelsebeskattningsprinciperna, dock att allt som har kommit denna tillgodo från delägare skall tas upp som intäkt. I fråga om delägarfastigheterna innebär förslaget bl. a. att avdrag för bidrag till anläggningen skall medges till den del bidraget avser att täcka kostnader för ränta eller tomträttsavgäld och liknande avgäld. Slutligen föreslås att vid externverksamhet avdrag skall medges föreningen för utdelningen och att sådan utdelning skall beskattas hos delägarna av de anslutna fastigheterna som inkomst av rörelse.

Även för denna kategori av gemensamhetsanläggningar vill jag för egen del först framhålla att mitt ståndpunktstagande i den principiella frågan medför att man måste söka en annan lösning än den som har valts i promemorieförslaget. Min linje är att ordna beskattningen efter mönster av vad jag i det föregående har föreslagit för gemensamhetsanläggningar tillhöriga schablonbeskattade villor. Eftersom emellertid gemensamhetsanläggningens värde vid föreningsförvaltning i det här diskuterade fallet inte ingår i de deläggande fastigheternas värde, måste föreskrivas att vid inkomstschablonens tillämpning fastigheternas taxeringsvärde ökas med deras andel i gemensamhetsanläggningens taxeringsvärde. Mitt förslag innebär att även garantibelopp och s. k. procentavdrag fördelas på delägarna.

Liksom fallet var i fråga om gemensamhetsanläggning för villor synes

det lämpligast att låta kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital. Skälet är detsamma. Av samma motiv som jag tidigare har anfört bör beskattning för ränteintäkter ske endast när den på delägarfastigheten belöpande andelen av ränteintäkterna uppgår till minst 100 kr.

Gemensamhetsanläggning för konventionellt beskattade fastigheter

I promemorian görs, som tidigare har nämnts, skillnad mellan delägarförvaltning och föreningsförvaltning. Vid delägarförvaltning föreslås att delägarna medges omedelbart avdrag för kostnader, som enligt gängse regler för konventionellt beskattade fastigheter är omedelbart avdragsgilla samt avdrag för avskrivningar enligt plan under 20 år för övriga kostnader. Vid intern verksamhet skall enligt förslaget i princip inga andra beskattningskonsekvenser följa än att det förhållandet att fastigheten är ansluten till gemensamhetsanläggning kommer att beaktas vid beräkning av hyresvärdet eller bestämmande av hyra eller annan ersättning samt vid fastställande av taxeringsvärdet. Vid externverksamhet föreslås att resultatet av verksamheten beräknas på samma sätt som i promemorian föreslagits beträffande anläggning ansluten till villor.

Vid föreningsförvaltning föreslås i promemorian att det skattemässiga resultatet av internverksamhet beräknas enligt schablon utformad på samma sätt som föreslagits vid internverksamhet på anläggning inrättad för bostadsföretagsfastigheter. Även vid externverksamhet bör enligt promemorian samma principer tillämpas som vid externverksamhet på föreningsförvaltningsanläggning anordnad för bostadsföretagsfastigheter. I fråga om delägarfastigheterna innebär promemorieförslaget avdragsrätt på samma sätt som vid delägarförvaltning.

För egen del vill jag framhålla följande. Med utgångspunkt i vad jag tidigare har föreslagit, nämligen att en ordning liknande den för beskattning av partrederier bör kunna utnyttjas som mönster, bör beskattningsreglerna för gemensamhetsanläggning ansluten till konventionellt beskattade fastigheter — oberoende av i vilket inkomstslag de redovisas — kunna utformas utan hänsyn till frågan huruvida verksamheten är intern eller extern. Vid föreningsförvaltning kommer sålunda inte föreningen att beskattas. Inkomster och utgifter i verksamheten skall då delas upp med hänsyn till andelstalet och redovisas särskilt för varje delägarfastighet. Detta betyder att delägaren vid beräkning av inkomst av delägarfastigheten skall på intäktsidan ta upp värdet av delägarfastighetens nytta av anläggningen genom den egna användningen liksom andel i ersättning för eventuell uthyrning m. m. Kostnadssidan får belastas med sedvanliga poster. Vidare tillkommer fastighetens andel i anläggningens taxeringsvärde och procentavdrag. Om delägarfastighetens andel av intäkterna i verksamheten inte med 100 kr överstiger andelen av de omedelbart avdragsgilla kostnaderna, anser jag dock att man i förenklingssyfte bör kunna bortse från andelen av intäkter och kostnader. Vill däremot

delägarfastigheten tillgodoföra sig avdrag för underskott i verksamheten är det givetvis nödvändigt att andelen av såväl intäkter som kostnader redovisas.

Föreligger föreningsförvaltning, uppkommer frågan hur tillskott och andra avgifter till föreningen skall behandlas i skattehänseende. Eftersom föreningen inte skall beskattas, är det naturligt att bortse från dessa kostnader. I stället betraktas tillgångarna som tillgångar i de delägarfastigheterna, och utgör där avskrivningsunderlag i samma hänseende som om föreningsförvaltning inte hade varit anordnad. Uppbär föreningen kapitalinkomster, bör dessa beskattas i den förvärvskälla i vilken delägarfastigheten ingår. Även här bör man kunna bortse från räntein-
täkter som för delägarfastighet understiger 100 kr.

Gemensamhetsanläggning i de s. k. blandfallen.

Förutsättningen för diskussionen i det föregående om skatteregler för gemensamhetsanläggningar har varit att delägarfastigheterna sinsemellan beskattas efter samma metod, dvs. antingen schablonmetoden eller den konventionella metoden. Det är emellertid inte uteslutet att till en och samma gemensamhetsanläggning är anslutna såväl schablonbeskattade villor och/eller bostadsföretag som konventionellt beskattade fastigheter. Sådana fall kallar jag här för »blandfall».

I promemorian görs en uppdelning av blandfallen med utgångspunkt i huruvida gemensamhetsanläggningen utgör särskild taxeringsenhet eller inte. Detta får till följd att gemensamhetsanläggning där åtminstone omkring 90 % av de anslutna fastigheterna är schablonbeskattade villor föreslås skola beskattas enligt vad som föreslagits för gemensamhetsanläggning för sådana villor. I övrigt utgår promemoriaförslaget från förvaltningsformen. De regler som sålunda har föreslagits för föreningsförvaltning avses skola gälla även vid blandfallen, om anläggningen är föreningsförvaltd. På motsvarande sätt föreslås delägarförvaltningsreglerna gälla när delägarförvaltning föreligger.

Med det förslag jag har förordat i det föregående behövs inga särskilda föreskrifter för blandfallen. Varje delägarfastighet beskattas enligt den metod som gäller för taxering av densamma. Om minst omkring 90 % av de delägarfastigheterna är villor och återstoden konventionellt beskattade fastigheter, skall sistnämnda fastigheters andel i anläggningskostnaderna utgöra avskrivningsunderlag för dem. De schablonbeskattade villorna beskattas enligt vad jag har föreslagit i det föregående. Är återstoden schablonbeskattade flerfamiljshus, ingår anläggningens taxeringsvärde också i dessa fastigheters taxeringsvärde, och några särskilda problem uppkommer inte. Eftersom anläggningen i nämnda fall inte är taxeringsenhet, har motsvarande höjning skett även av de konventionellt beskattade fastigheternas taxeringsvärden.

Övriga frågor

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.

Vid utträde ur bestående samfällighet skall delägare tillerkännas ersättning för sin andel i det överskott han har förlorat genom utträdet. Föreligger underskott, förpliktas han utge ersättning. I promemorian görs skillnad mellan det fallet att gemensamhetsanläggningen har tillkommit under den tid som den utträdande delägaren innehaft delägarfastigheten och det fall att anläggningen har tillkommit före hans förvärv av denna fastighet. För det förstnämnda fallet föreslås i promemorian att ersättning, som den utträdande mottar, skall beskattas som intäkt, om delägarfastigheten taxeras enligt den konventionella metoden. Under samma förutsättning föreslås ersättning, som den utträdande utgett, bli avdragsgill. Taxeras ansluten fastighet enligt schablonmetoden, skall utträde däremot inte ge upphov till skattekonsekvenser.

För det andra fallet, dvs. när fastigheten förvärvats med därtill hörande rätt till andel i anläggningen, skall enligt förslaget de allmänna reglerna för realisationsvinstbeskattning tillämpas.

Ersättning, som har utgetts till den utträdande, föreslås vara avdragsgill för utgivaren, om denne tillämpar konventionell metod.

Vid inträde i bestående samfällighet föreslås att den ersättning som den inträdande har förpliktelse att erlagga skall få dras av till 75 % under 20 år, om den inträdande fastigheten beskattas enligt konventionell metod. I sådant fall skall de övriga delägarna beskattas för den mottagna ersättningen i den mån deras fastigheter beskattas enligt den konventionella metoden.

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.

10.2.2 Övriga gemensamma anläggningar

De gemensamma anläggningar av betydelse som inte har berörts i föregående avsnitt omfattar främst vägar och gemensamma anläggningar enligt VL. Därutöver torde förekomma i stort sett endast samfälligheter för gemensamma stängsel. I praxis har skattskyldigheten för anläggningar av de typer som här avses lagts på juridisk person som enligt gällande civilrättslig lagstiftning förvaltar anläggningen. Resultatet beräknas där-

vid utan avdrag för utdelning till delägare, och skattesatsen är 15 % vid den statliga taxeringen. Delägare tar därvid inte upp utdelningen till beskattning. Förvaltas anläggningen inte av skattskyldig juridisk person, är delägarna skattskyldiga för resultatet av verksamheten på anläggningen.

Enligt promemorian avses de principer som har föreslagits för extern verksamhet i gemensamhetsanläggning enligt LGA och AL i stort sett gälla för de övriga gemensamma anläggningar som avses här. Eftersom dessa med undantag av regleringssamfälligheterna normalt inte är särskilda taxeringsenheter, kommer enligt förslaget delägarna nästan alltid att beskattas för resultatet av verksamheten på samfälligheten.

Enligt min mening bör beträffande de gemensamma anläggningar varom här är fråga — med undantag dock för regleringssamfälligheter — gälla vad jag har föreslagit i det föregående angående gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar. I de uppenbarligen mycket få fall där förvaltning ombesörjs av juridisk person, skall således någon beskattning av denna inte ske.

Såvitt avser regleringssamfälligheterna är emellertid läget annorlunda. Det rör sig här om en särskilt avgränsad typ av gemensamma anläggningar med ofta ett mycket stort antal delägande fastigheter. F. n. finns skatteregler som tar sikte på just denna typ av samfälligheter. Enligt 45 § andra stycket KL skall således det s. k. procentavdraget för regleringsdamm, som tillhör regleringssamfällighet, fördelas på strömfallsägarna. Fastän garantibeloppet för regleringsdammen skall tas upp som skattepliktig inkomst för samfälligheten. Praktiska skäl talar för att samfällighetsföreningen beskattas enligt nuvarande metod för inkomster från regleringsverksamheten. Likaledes bör som hittills procentavdraget fördelas på strömfallsägarna. Lämnar sådan förening utdelning till delägare bör denna utdelning beskattas i den förvärvskälla delägarfastigheten utgör eller, om denna fastighet schablonbeskattas, i inkomstslaget kapital hos delägaren. Sådan utdelning bör vara avdragsgill för föreningen.

10.3 Marksamfälligheter

Marksamfälligheter av olika slag har sedan mycket länge förekommit i landet. De samfälligheter som omnämns i KL är av denna typ och omfattar s. k. besparingskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter. Enligt den civilrättsliga lagstiftningen förvaltas alltid besparingskogar och häradsallmänningar av juridisk person. Uttrycket andra likartade samfälligheter har i praxis kommit att avse andra samfälligheter — huvudsakligen marksamfälligheter — som förvaltas av juridisk person enligt de för samfälligheten gällande civilrättsliga reglerna. För inkomsten på sådana samfälligheter liksom på häradsallmänningarna och besparingskogarna är den förvaltande juridiska personen

skattskyldig. Andra äldre typer av marksamfälligheter som vanligen förvaltas av juridisk person är främst socken- och bysamfälligheter. Genom på senare tid tillkommen fastighetsbildningslagstiftning har ytterligare typer av marksamfälligheter bildats, främst de s. k. gemensamhetsskogarna, vilka ofta har ställts under särskild förvaltning. Förvaltas marksamfällighet inte av juridisk person, beskattas delägarna för verksamheten på samfälligheten. Vidare gäller principen om enkelbeskattning för marksamfällighet, även om den förvaltas av juridisk person. Metoden för enkelbeskattningen är då utformad så att avdrag från resultatet av verksamheten på samfälligheten inte medges för utdelning till delägare, som i sin tur inte behöver ta upp utdelningen till beskattning. Vid den statliga inkomsttaxeringen är skattesatsen 15 % för juridisk person som förvaltar marksamfällighet.

I promemorian har föreslagits att i stort sett samma metod skall gälla för beskattning av marksamfällighet som för beskattningen av extern verksamhet i gemensamma anläggningar enligt LGA och AL. Delägare skall medges avdrag för den del av bidrag till samfälligheten som motsvaras av kostnader, som skulle varit antingen omedelbart avdragsgilla eller berättigat till värdeminskningssavdrag, om de lagts ned på den egna fastigheten. Förvaltas samfälligheten av juridisk person, som avses skola bli skattskyldig enligt promemorian — dvs. där samfälligheten utgörs av särskild taxeringsenhet — skall verksamheten enligt promemorian beskattas hos den juridiska personen i den förvärvskälla som verksamheten har hänförs till och enligt de skatteregler som gäller för denna förvärvskälla. Den juridiska personen skall dock medges avdrag för utdelning, varvid utdelningen föreslås bli beskattad hos delägarna i förvärvskällan rörelse. Skattesatsen för den juridiska personen föreslås bli 32 % enligt vad som f. n. gäller för ekonomiska föreningar o. d. I de fall där den juridiska personen inte avses skola bli skattskyldig för resultatet av verksamheten på samfälligheten, föreslås bidrag från delägare skola tas upp bland samfällighetens intäkter. Resultatet skall därefter fördelas efter delaktigheten och beskattas hos delägarna i den förvärvskälla som verksamheten har hänförs till.

Flertalet remissinstanser har i princip godtagit förslaget om beskattning av marksamfälligheter. Man har vidare anfört att de föreslagna reglerna innebär en genomgripande förändring som får anses bättre tillgodose skatteförmågeprincipen än nu gällande ordning. Allmänningarnas och allmänningsskogarnas organisationer motsätter sig emellertid förslaget. Man vill ha ett oförändrat beskattningssläge, dvs. oförändrad skattesats vid den statliga inkomsttaxeringen och oförändrad utformning av enkelbeskattningsmetoden för dessa samfälligheter. Som argument har därvid framförts bl. a. att den höjda skattesatsen skulle motverka allmänningarnas och allmänningsskogarnas möjlighet att med beaktande av de särskilda reglementen och den civilrättsliga lagstiftning som gäller för dessa

samfälligheter fortsätta att driva verksamheten så att man på lämpligaste sätt tillgodoser t. ex. sysselsättnings- och skogspolitiska synpunkter. Från allmänningsskogarna har vidare framhållits de stora administrativa svårigheter som skulle uppkomma om bidrag till vägbyggen, till jordbruksnäringsn i bygden, m. m., som allmänningsskogarna eller deras fonder delar ut, skulle fördelas mellan delägarna och tas upp till beskattning som utdelning hos dem.

Vid remissbehandlingen har vidare särskilt intresse knutits till de föreslagna beskattningsreglernas inverkan på de s. k. gemensamhetsskogarna. Gemensamhetsskogarna bildas enligt fastighetsbildningslagstiftningen. Är skogsmark uppdelad på sådant sätt att ett tillfredsställande utnyttjande av skogen hindras väsentligt, får enligt 6 kap. 2 § FBL gemensamhetsskog bildas av skogsmarken, om behovet av förbättrad fastighetsindelning inte kan tillgodoses på annat sätt. Gemensamhetsskogarna är oftast ställda under särskild förvaltning. Deras antal är omkring 70 och de omfattar omkring 130 000 ha. Fastighets andel i gemensamhetsskog bestäms efter graderingsvärdet av den mark som fastigheten avstår. Medelstorleken på en gemensamhetsskog uppskattas till i Norrbottens län 4 300, i Kopparbergs län 900 och i södra Sverige 200 ha. Flertalet remissinstanser, bl. a. lantbruksstyrelsen, domänverket och skogshögskolan tillstyrker förslaget om ändrad skattesats och ändrade beskattningsregler för gemensamhetsskogarna. Diskussionen i remissyttrandena i fråga om gemensamhetsskogarna rör främst promemorieförslagets inverkan på benägenheten att bilda sådana samfälligheter. Statens lantmäteriverk och skogsstyrelsen godtar förslaget, även om de anser att möjligheterna att bilda gemensamhetsskog under vissa förhållanden försämrats, om förslaget genomförs. Lantbruksstyrelsen instämmer i den i promemorian framförda uppfattningen att det knappast finns skäl att behålla den skillnad i skattehänseende, som nu föreligger mellan å ena sidan gemensamhetsskog och å andra sidan enskilt skogsbruk och skogsbruk i frivillig samverkan t. ex. skogsbruksområden och samverkansområden. Man bör, anser styrelsen, helt allmänt eftersträva skatteregler, som är näringspolitiskt neutrala. Det kan inte bortses från att hittillsvarande beskattningsregler i vissa inkomstlägen haft en gynnsam inverkan på benägenheten att ingå som delägare i gemensamhetsskog. Man har enligt styrelsen i högre inkomstlägen kunnat finna fördelar i att beskatta skogsinkomst hos gemensamhetsskogen som juridisk person. För personer med inkomster av storleksordningen 20 000 kr. per år och mindre torde gemensamhetsskog däremot inte ha inneburit några skattemässiga fördelar, snarare tvärtom. Det finns, säger styrelsen vidare, anledning att räkna med att mer än hälften av delägarna i befintliga gemensamhetsskogar är att hänföra till denna grupp. Lantbruksstyrelsen är därför inte främmande för att den föreslagna beskattningsformen i många fall snarare underlättar än motverkar bildandet av gemensamhetsskogar. Lantbru-

karnas skattedelegation, som är negativ till förslaget, anser att den föreslagna skatteskärpningen för inkomsttagare med högre inkomster kan antas försvåra bildandet av samfälligheter.

Vid remissbehandlingen har dessutom från åtskilliga håll framförts önskemål om att de nya beskattningsreglerna för marksamfälligheter kombineras med regler om resultatutjämning genom möjlighet att i första hand använda skogskonto eller att på annat sätt fondera obeskattade medel för framtida utgifter. Man anför bl. a. att plantering och andra skogsvårdande åtgärder ofta uppkommer under andra år än då intäkterna från skogsuttag skall beskattas.

Min uppfattning är följande. Verksamheten på marksamfälligheterna är inte ensartad. I den mån verksamheten har större omfattning kan förutsättas att samfälligheten oftast förvaltas av juridisk person. Med hänsyn till arten och inriktningen av de samfälligheter som här avses bör beskattning i så fall ske hos den juridiska personen. För att den juridiska personen skall anses som särskilt skattesubjekt bör dock vidare krävas att marksamfälligheten utgör särskild taxeringsenhet. Jag vill här erinra om att marksamfällighet som beräknas ha ett värde understigande 20 000 kr. inte utgör särskild taxeringsenhet.

Det saknas anledning att frånga den enkelbeskattningsprincip som f. n. tillämpas i fråga om här aktuella kategorier av samfälligheter. I fråga om metoden för enkelbeskattningen av marksamfälligheterna avslutar jag mig till förslaget i promemorian. Detta innebär ett avsteg från nu gällande system, där mottagare av utdelning från samfällighet går fri från beskattning av utdelningen. Genom den sålunda föreslagna ändringen kommer skatteförmågeprincipen att kunna beaktas på ett bättre sätt. Det är inte meningen att en delägare t. ex. i en samfällid grustäkt skall kunna uppbära stora belopp skattefritt som utdelning från samfälligheten. Även fördelningspolitiska aspekter blir tillgodosedda genom förslaget.

Med hänsyn till de invändningar rörande svårigheter av praktisk natur som man har framfört från allmänningarnas och allmänningsskogarnas sida — svårigheter att fördela vissa utbetalda bidrag för vägar m. m. på delägarna och att sända kontrolluppgifter — vill jag tillägga följande. Den nu diskuterade och förordade avdragsrätten avser endast utdelningar. Därmed avses, liksom då det gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar, endast sådana belopp som efter särskilt beslut utbetalas till delägarna efter det andelstal som gäller. Det kan därför enligt min mening inte föreligga någon svårighet att förteckna de utdelningar som har tillfallit de olika delägarna och som skall beskattas hos dem. I vissa fall lämnar vidare samfälligheter bidrag till enskilda jordbrukare, vilka bidrag avser att helt eller delvis täcka speciellt angivna kostnader. Jag syftar härvid på sådana bidrag som allmänningsskogar och liknande samfälligheter enligt sina stadgar utger till enskilda jordbrukare för

vägar m. m. För sådana bidrag bör allmänna skatteregler gälla. Utgår bidrag enligt särskild föreskrift för att täcka enskild jordbrukares kostnad av angivet slag torde detta bidrag anses avdragsgillt för samfälligheten men skattepliktigt för mottagaren eftersom bidraget utgår för hans näring. Mottagaren är i sådant fall givetvis berättigad till avdrag för värdeminskning av anläggningen enligt sedvanliga regler. Nämda bidrag och liknande utbetalningar är med andra ord inte att hänföra till utdelningar.

Delägarfastigheternas beskattning bör följa det system som jag har föreslagit i fråga om anläggningssamfälligheterna. Detta innebär, till skillnad från förslaget i promemorian, att i den nettointäkt som skall beräknas och fördelas på delägarna, då dessa är skattskyldiga, inte skall ingå bidrag från delägarna till samfälligheten. De är givetvis då inte heller berättigade till avdrag för bidraget i vidare mån än om de lagt ned kostnaden på egen fastighet. Förvaltas samfälligheten av juridisk person som enligt förslaget avses bli skattskyldig för inkomst, beskattas resultatet enligt gängse regler för den verksamhet som bedrivs på samfälligheten. Driftbidrag är då avdragsgilla hos delägarna och tas upp till beskattning hos den juridiska personen. Tillskott däremot beskattas inte hos den juridiska personen och avdrag medges inte hos delägaren. Den juridiska personen bör få komma i åtnjutande av värdeminskningsskatt. Vidare bör av skäl som tidigare har angetts utdelningen hos ägaren till en delägarfastighet beskattas i den förvärvskälla som delägarfastigheten utgör, om fastigheten inte är schablonbeskattad. Är delägarfastighet schablonbeskattad, skall utdelningen beskattas i inkomstslaget kapital.

I remissyttrandena har föreslagits rätt för marksamfälligheter, som förvaltas av juridisk person, att använda skogskonto. Grunden för denna lagstiftning är emellertid att minska skatteprogressionen för fysisk person. Jag kan därför inte godta en sådan lösning. Man kan i stället tänka sig två alternativ. Det ena är att låta marksamfälligheter få rätt att göra avsättning till investeringsfond för konjunkurutjämnning. Det andra alternativet är att medge delägare rätt till insättning på skogskonto av utdelning från samfälligheten. Jag anser övervägande skäl tala för det sistnämnda alternativet. Mitt ståndpunktstagande innebär således att delägare, som uppbär utdelning från marksamfällighet, får göra skogskontoinsettning för sådan utdelning som härrör från intäkt av skogsbruk. Rätt till insättning bör vara densamma som om delägaren själv uppburit skogsintäkten. En sådan ordning kräver emellertid utredning från samfälligheten och vidare kontrollmöjligheter. Från kontrollsynpunkt anser jag det naturligt att insättning på skogskonto inte skall få göras när medel som varit fonderade under längre tid delas ut. För att insättning skall få ske bör enligt min mening utdelningen härröra från skogsintäkt under samma beskattningsår som utdelningen sker eller året dessförinnan.

10.4 Rättighetssamfälligheter

Till gruppen rättighetssamfälligheter hänförs främst gemensamma rättigheter av olika slag såsom gemensam jakt och gemensamt fiske. Till denna grupp har också förts fastighetssammanslutningar av typen jaktvårdsområden och fiskevårdsområden.

Enligt promemorian avses skattskyldigheten genomgående skola vila på delägarna i samfälligheten eftersom den inte kommer att utgöra särskild taxeringsenhet. Bidrag från delägarna föreslås ingå som en intäktspost vid beräkningen av det resultat av verksamheten, som skall fördelas på delägarna. Dessa får enligt promemorian avdrag för den del av bidraget som hade varit avdragsgill vid beräkning av inkomst av delägarfastigheten.

Vid remissbehandlingen har bl. a. naturvårdsverket instämt i de överväganden som gjorts i promemorian. Verket liksom Svenska jägarförbundet anser emellertid att frågorna om beskattning av jaktvårdsområde bör avgöras först sedan resultatet av jaktmarksutredningens (Jo 1968: 31) överväganden föreligger. Förbundet anser att jaktvårdsområde inte är att jämföra med samfällighet. Vidare motsätter sig förbundet att vissa uttaxerade avgifter tas upp som intäkt för jaktvårdsområdet.

För min del anser jag övervägande skäl tala för att i detta sammanhang se över reglerna om beskattningen av samfälligheterna och de fastighetssammanslutningar som avser jakt- och fiskevårdsområden. Dessa bör på grund av sin nuvarande karaktär lämpligen jämföras med samfälligheter i beskattningsfrågor. I sammanhanget vill jag erinra om att jaktmarksutredningen numera avlämnat sitt förslag i betänkandet (SOU 1974: 80—81) Jaktmarker. Om områdenas karaktär på grund av ny civilrättslig lagstiftning skulle undergå en väsentlig förändring, får man överväga innehållet i skattereglerna. För rättighetssamfälligheterna bör samma beskattningsmetod tillämpas som för gemensamhetsanläggningarna. För de rättighetssamfälligheter vilkas inkomst alltså skall beskattas hos delägarna innebär detta till skillnad från promemoriaförslaget att bidragen från delägarna inte skall tas upp som intäktspost vid beräkningen av resultatet på samfälligheten och att delägarna inte medges avdrag för bidrag på annat sätt än om kostnaden nedlagts på den egna fastigheten. Beskattningen av jaktvårdsområdesförening och andra intresseföreningar som omhänderhar samfällighetsförvaltning och som enligt praxis beskattas som ideella föreningar kan lämpligen övervägas inom föreningsskatteutredningen (Fi 1971: 06).

10.5 Skattesatsen vid statlig inkomstskatt

Jag har i det föregående uttalat mig för att regleringssamfälligheter och vidare sådana marksamfälligheter, som förvaltas av juridisk person, även fortsättningsvis skall anses som särskilda skattesubjekt. Enligt

gällande bestämmelser är skattesatsen vid den statliga inkomstskatten för dessa skattesubjekt 15 % av beskattningsbar inkomst.

Såvitt avser marksamfälligheterna torde det vara helt klart att den dominerande verksamheten på dessa utgörs av skogsbruk, som drivs med de fördelar som storskogsbruket ger. Men även ett tillgodogörande av täkter av olika slag torde förekomma, t. ex. exploatering av grustäkter. Häradsallmänningar och allmänningskogor liksom andra slag av samfälligheter som avser mark innefattar ofta betydande fastighets- och andra tillgångar. Den verksamhet som bedrivs där är främst inriktad på att ge ett så gott ekonomiskt resultat som möjligt. Det ideella syftet är således mindre framträdande. Det finns visserligen i lagstiftningen och reglementena för allmänningarna och allmänningskogorna föreskrifter som i viss mån inskränker förfoganderätten över marken, t. ex. förbud mot försäljning av mark. Inte heller modernare marklagstiftning är emellertid främmande för inskränkningar i rätten att använda mark. Mot bakgrunden härav föreligger enligt min mening inte bärande skäl för att marksamfälligheterna skall ha en lägre skattesats än som i allmänhet gäller för ekonomiska föreningar, dvs. 32 %. Vidare anser jag inte heller att i fråga om regleringssamfälligheterna anledning föreligger att tillämpa en lägre skattesats än 32 %.

10.6 Förmögenhetsbeskattning av samfälligheter

Sådan samfällighet som förvaltas av juridisk person är f. n. skattskyldig för förmögenhet. Enligt 6 § 1 mom. första stycket SF föreligger nämligen skattskyldighet vid förmögenhetstaxeringen för gemensamt avsatta s. k. besparingskogor, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter som förvaltas självständigt. Skattesatsen uppgår enligt 11 § 2 mom. SF till 1,5 %/100 av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger 15 000 kr.

Förslaget i promemorian innebär i fråga om förmögenhetsbeskattningen att delägarna skall vara skattesubjekt, oavsett hur samfälligheten förvaltas. Ett undantag från denna princip föreslås dock i fråga om samfälligheter, som förvaltas enligt häradsallmänningslagen och allmänningskogslagen. För sådana samfälligheter bör enligt promemorian kunna godtas att de liksom f. n. får utgöra självständiga skattesubjekt vid förmögenhetstaxeringen.

Det övervägande antalet remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran promemoriaförslaget i denna del. Några remissinstanser uttalar sig dock för att samfällighetsförening, som är skattskyldig vid inkomstbeskattningen, bör vara skattskyldig även vid förmögenhetsbeskattningen. A andra sidan anser en remissinstans anledning inte finnas att tillskapa en undantagsregel beträffande häradsallmänningar och allmänningskogor och att delägare också i sådana samfälligheter bör vara skatte-

subjekt. En annan remissinstans uttalar sig för att gemensamhetsskogar i fråga om förmögenhetsbeskattningen bör behandlas på samma sätt som har föreslagits för häradsallmanningarna och allmanningsskogarna.

För egen del vill jag framhålla följande. Anläggningssamfälligheternas mest betydande och värdefulla tillgångar torde i allmänhet utgöras av deras anläggningar. För övriga samfälligheter torde i flertalet fall motsvarande gälla i fråga om den samfälliga marken. Allmänt gäller att samfälligheten sakrättsligt är knuten till varje delägarfastighet och att samfälligheten i flertalet fall saknar självständigt värde. Den kan alltså i regel inte avyttras om inte samtidigt delägarfastigheten avyttras. I fråga om främst allmanningar och allmanningsskogar men även vissa andra samfälligheter av liknande karaktär föreligger dock inte samma starka anknytning till delägarfastigheterna.

Vid förmögenhetsbeskattningen gäller enligt allmän regel att fysisk person är skattskyldig för all vid beskattningsårets utgång ägd förmögenhet. Jag vill i sammanhanget erinra om att aktiebolag eller sådana föreningar, vilkas medlemmar på grund av medlemskapet äger del i föreningens förmögenhet, exempelvis ekonomiska föreningar, inte är skattskyldiga för förmögenhet. Värdet av aktier eller föreningsandelar inräknas i stället i aktieägarnas eller föreningsmedlemmarnas förmögenheter och beskattas alltså hos dessa. Skattskyldighet för förmögenhet åligger däremot sådana föreningar och samfund, vilkas medlemmar inte på grund av medlemskapet äger del i föreningens eller samfundets förmögenhet, och vidare stiftelser. Skattskyldigheten för dessa juridiska personer är emellertid i viss mån begränsad. Skattskyldigheten föreligger sålunda endast om och i den mån ifrågavarande juridiska personer är skyldiga att erlägga skatt för inkomst. Av det tidigare anförda framgår vidare att besparingskogar, häradsallmanningar och andra likartade samfälligheter är självständiga skattesubjekt om de förvaltas gemensamt för delägarnas gemensamma räkning.

När det gäller samfälligheter anser jag i princip samfällighetens starka anknytning till delägarfastigheterna tala för att ägarna av delägarfastigheterna skall beskattas även för värdet av andelen av samfälligheten. Den omständigheten att juridisk person som förvaltar samfällighet i vissa fall blir skattesubjekt vid inkomsttaxeringen utgör ingen anledning till avsteg från denna princip. Jag vill här bara peka på att samma är förhållandet i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar, som utgör skattesubjekt vid inkomsttaxeringen. En motsvarande ordning gäller numera också f. ö. för aktiefonder (SFS 1974: 998). I sammanhanget vill jag också erinra om att jag i det föregående har förordat att utdelning från juridisk person som skall vara självständigt skattesubjekt skall vara avdragsgill vid beräkning av resultatet i samfälligheten och i princip beskattas hos delägaren. Även denna ordning överensstämmer med vad som gäller för aktiefonderna. Enligt min mening utgör även förslaget om den skattemässiga behandlingen av utdelningen från samfälligheten mo-

tiv för att förmögenheten skall beskattas hos delägarna. Den som äger rätt att uppbära avkastningen av viss förmögenhet och som inkomstbeskattas härför bör nämligen i regel också vara skattskyldig för värdet av den förmögenhet som lämnat avkastningen.

I promemorian har föreslagits vissa undantag från principen att delägarna skall vara skattskyldiga för samfällighetens förmögenhet. Undantagen avser samfälligheter som förvaltas enligt häradsallmänningsslagen eller allmänningsskogslagen. Även om skäl kan anföras för att även i fråga om dessa samfälligheter delägarna skall vara skattskyldiga vid förmögenhetsbeskattning anser jag mig i denna fråga kunna godta det föreslagna undantaget från den allmänna principen. För häradsallmänningar och allmänningsskogar bör alltså gälla att samfälligheterna beskattas för förmögenhet. En sådan ordning anser jag vidare lämplig i fråga om sockenallmänningar, sockensamfällad mark eller mark som av ålder är samfällad och liknande samfällad mark liksom i fråga om regleringssamfälligheter.

Utgör gemensam anläggning inte särskild taxeringsenhet kommer värdet av anläggningen att ingå i de delägande fastigheternas taxeringsvärde. Delägarna kommer härigenom i den mån de är skattskyldiga till statlig förmögenhetsskatt att beskattas för värdet av samfälligheten som sådan. Till detta kommer då att värdet av behållna tillgångar i samfälligheter utöver själva anläggningen skall fördelas mellan delägarna. Förvaltas däremot gemensambetsanläggningen av sådan juridisk person som enligt vad som har föreslagits i det föregående skall vara skattskyldig vid inkomsttaxeringen bör delägarnas värde av andel beräknas med utgångspunkt dels — i det fall särskilt taxeringsvärde finns på anläggningen — i taxeringsvärdet på anläggningen och dels i värdet av övriga tillgångar som tillhör samfälligheten samt med beaktande av skulder hänförliga till anläggningen. Jag vill här särskilt påpeka att i det fall sådan juridisk person själv äger mark, något som undantagsvis kan förekomma, eller annan egendom, bland tillgångarna skall tas upp taxeringsvärdet av denna mark liksom värdet av sådan egendom.

Jag har i det föregående av förenklings skäl föreslagit undantag från inkomstbeskattning av vissa smärre belopp. Samma motiv talar för att smärre värden undantas från förmögenhetsbeskattning. Jag anser sålunda att i de fall värdet av delägarfastighets andel i samfälligheten understiger 2 000 kr. delägaren inte behöver ta upp något värde av andelen till beskattning.

10.7 Övriga frågor

10.7.1 Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

Med anslutningsavgifter resp. anläggningsbidrag avses i detta sammanhang främst avgifter för anslutning av fastighet till eldistributionsnät eller till VA- eller fjärrvärmeanläggning samt bidrag för uppförande

av sådan anläggning, under förutsättning att anslutningsrätten är knuten till fastigheten och således inte bara är en överenskommelse av personlig art för fastighetsägaren eller den som nyttjar fastigheten. Enligt nuvarande praxis medges inte avdrag för anslutningsavgifter eller anläggningsbidrag.

I promemorian föreslås att ägare av fastighet, som beskattas enligt konventionell metod skall få avdrag enligt avskrivningsplan för anslutningsavgift och anläggningsbidrag med ett sammanlagt belopp av högst 75 % av avgiften under 20 år. Detta förslag har föranlett invändningar från några remissinstanser, som bl. a. framhåller att avdrag för nu avsedda typer av kostnader bör tillkomma endast industriföretagsfastigheter. Andra remissinstanser hävdar att avgiften resp. bidraget bör få skrivas av som inventarium, byggnad eller markanläggning beroende på ändamålet med anslutningen. Vidare uttalas i några yttranden att skattemässig behandling av bidraget hos mottagaren bör regleras på samma sätt som nu gäller vid mottagande av statsbidrag. Dessutom pekas på behovet av övergångsbestämmelser.

För egen del vill jag framhålla följande. Fastighets anslutning till de slag av nyttigheter varom här är fråga, dvs. till eldistributionsnät, VA-anläggning eller fjärrvärmeverk, företer många likheter med fastighets anslutning till gemensamhetsanläggning. Det är därför naturligt att ta upp den skattemässiga behandlingen av anslutningsavgifter och anläggningsbidrag till diskussion i detta sammanhang.

Den i promemorian föreslagna rätten till avdrag för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag överensstämmer med promemorians förslag i fråga om bidrag till gemensamhetsanläggning. Jag har emellertid i det föregående frångått promemorieförslaget såvitt avser avdragsrätten för bidrag till gemensamhetsanläggning och förordat en annan beskattningsmetod i fråga om gemensamhetsanläggningarna. Enligt denna metod får i de fall delägarfastigheten beskattas enligt konventionell metod avdrag för värdeminskning av tillgång i gemensamhetsanläggningen göras i den förvärvskälla som delägarfastigheten utgör på sätt som om tillgången tillhört delägarfastigheten direkt. Enligt min mening bör avdragsrätten för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag i princip utformas efter den ordning jag har förordat i fråga om gemensamhetsanläggningarna. En fullständig överensstämmelse med denna ordning skulle nås om avgiften eller bidraget — beroende på vilken nyttighet anslutningen innebär för den anslutna fastigheten — skulle räknas in i avskrivningsunderlaget för inventarier eller byggnader — eller såvitt avser jordbruksfastighet eller rörelse — markanläggningar. Ett sådant system skulle emellertid i vissa lägen kunna ge upphov till gränsdragningsproblem. Med hänsyn härtill och de relativt begränsade belopp avgiften eller bidraget avser anser jag mig kunna förorda en enklare ordning för dessa. Enligt min mening bör således dessa avgifter och bidrag få avskrivas efter samma metod som gäller för s. k. byggnadsinventarier.

Under remissbehandlingen har framställts önskemål om att även avgifter eller bidrag som har utgetts viss tid före den här föreslagna ordningens ikraftträdande skall få dras av. Enligt min mening bör reglerna dock få tillämpas endast i fråga om kostnad, som lagts ner efter ikraftträdandet, med undantag dock för beskattningsår, för vilket taxering i första instans sker år 1976. Kostnader som hänför sig till nämnda beskattningsår bör få dras av även om de nedlagts före ikraftträdandet.

Vidare har under remissbehandlingen framkommit önskemål om att mottagare av anslutningsbidrag eller liknande bidrag skall beskattas för detta bidrag endast på så sätt att avskrivningsunderlaget på anläggning eller annan tillgång minskas med mottaget bidrag. Detta skulle innebära ett system utformat efter samma modell som numera gäller för mottagna statsbidrag. Enligt min mening är det inte motiverat att i förevarande fall tillämpa det system som gäller för beskattning av statsbidrag. Jag är därför inte beredd att förorda någon ändring i detta hänseende.

10.7.2 Proportioneringsregeln

Anskaffningskostnaden för bebyggd fastighet skall för avskrivningsändamål fördelas på byggnader och mark. För fastigheter med beskattningsnaturen annan fastighet skall så stor del av anskaffningskostnaden anses belöpa på byggnaden som det vid fastighetstaxeringen fastställda delvärdet byggnadsvärde minskat med däri ingående delposten särskilt maskinvärde utgör av fastighetens hela taxeringsvärde, minskat med särskilt maskinvärde. För fastigheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet gäller f. n. en provisorisk proportioneringsregel. Denna innebär att på byggnaderna skall anses belöpa så stor del av anskaffningskostnaden som 25 % av ett reducerat taxeringsvärde utgör ur fastighetens hela taxeringsvärde. Fr. o. m. 1976 års inkomsttaxering skall provisoriet ersättas med en proportioneringsregel som innebär att på byggnaderna skall anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet minskat med värdet av överbyggnad, dvs. värdet av byggnad i den mån den inte är behövlig för jordbruk eller skogsbruk, utgör av fastighetens hela taxeringsvärde.

Fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering skall särskilt maskinvärde inte vare sig uppskattas eller redovisas. I promemorian föreslås att värdet av byggnad på annan fastighet i de här aktuella fallen framproportioneras genom att byggnadsvärdet och det totala taxeringsvärdet båda oreducerade ställs i relation till varandra. Vid 1975 års fastighetstaxering skall enligt KL då det gäller jordbruksfastighet dels värdet av varje bostadsbyggnad, som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål, dels värdet sammanlagt av ekonomibygnader, dels värdet av överbyggnad redovisas separat. Enligt anvisningar av RSV kommer vidare att vid sagda taxering anges separat vad av överbyggnadsvärdet som fal-

ler på bostadsbyggnader och ekonomibygnader, på vissa byggnadsbestånd m. m. Remissinstanserna har överlag tillstyrkt de föreslagna reglerna. Även jag anser att de föreslagna ändringarna bör genomföras.

I samband med att den provisoriska proportioneringsmetoden för jordbruksfastigheter i prop. 1973: 162 föreslogs bli ersatt med en proportioneringsregel grundad på bl. a. delvärdet byggnadsvärdet, föreslogs en jämkningsregel för proportioneringen likartad den som gäller vid rörelsebeskattningen. Jämkningsregeln som har antagits av riksdagen efter förslag av skatteutskottet (SkU 1973: 70) innebär att jämkning får ske för det fall att den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten, som återstår efter beräkning av byggnadsvärdet, visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt värde för återstoden av fastigheten sedan värdet av byggnaderna undantagits. Lantbrukarnas skattedelegation har hemställt att jämkning skall få ske om den del av fastighetens anskaffningskostnad som anses belöpa på byggnaderna visas mera avsevärt över- eller understiga det faktiska värdet av dessa. Jag anser emellertid inte att jämkningsregeln skall ändras. Jag delar därvid skatteutskottets uppfattning att jämkningen skall grundas direkt på de framtagna värdena för olika delar av fastigheten och inte utgå från byggnadsvärdet som i sig utgör beräknat mervärde.

10.7.3 Beskattningen av Stiftelsen Industricentra

Det av statsmakterna år 1972 antagna regionalpolitiska handlingsprogrammet (prop. 1972: 111 bil. 1, InU 1972: 28) innefattade även ett program som upptog en rad åtgärder i syfte att nå de regionalpolitiska målen. Ett exempel på sådana åtgärder är det år 1973 beslutade Stiftelsen Industricentra (prop. 1973: 50, InU 1973: 7, rskr 1973: 248).

Stiftelsen är avsedd som en kompletterande regionalpolitisk stödform för det inre stödområdet. Under lagstiftningsarbetet framhöll chefen för dåvarande inrikesdepartementet att stiftelsens verksamhet har ren förvaltningskaraktär och inte skall drivas i vinstsyfte (prop. 1973: 50 s. 79). Med hänsyn till stiftelsens ändamål och dess anknytning som instrument till den statliga regionalpolitiska stödverksamheten är det enligt min mening önskvärt att stiftelsen bereds en gynnsam skattemässig ställning. Jag förordar därför att Stiftelsen Industricentra tas upp bland de rättssubjekt som omfattas av bestämmelserna i 53 § 1 mom. första stycket d) KL samt 7 § e) SI. Detta innebär att stiftelsen blir frikallad från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet med undantag av kommunalskatt för inkomst av fastighet.

10.8 Deklarationer och kontrolluppgifter för samfälligheter m. m.

Förvaltas samfällighet av juridisk person, är denne enligt nuvarande regler både skattskyldig och skyldig att deklarerera för samfällighetens

inkomst och förmögenhet. Sådan juridisk person skall också lämna kontrolluppgifter angående löner, arvoden m. m. som den har utgivit. Några redovisningshandlingar, kontrolluppgifter e. d. till grund för delägares deklaration av inkomst från samfällighet förekommer f. n. inte.

I promemorian föreslås i princip inte någon ändring av deklarations-skyldigheten, då samfällighet förvaltas av juridisk person. Den juridiska personen bör alltså vara deklarationsskyldig, när den är skyldig att erlagga skatt för samfällighetens inkomst och förmögenhet. Vidare föreslås att juridisk person, som förvaltar samfällighet, i kontrolluppgift till delägare skall ange bl. a. de bidrag till samfälligheten som delägaren får göra avdrag för. Även ränta, utdelning och andra intäkter från sådan samfällighet skall enligt förslaget anges i kontrolluppgiften, om de sammanlagt uppgår till 100 kr. Vid delägarförvaltning bör delägarna vid taxeringen förebbringa utredning om vad utgivna bidrag avser och om det föreligger inkomst att redovisa.

Flera remissinstanser har understrukit de praktiska och administrativa svårigheter som den utökade deklarations- och uppgiftsskyldigheten kan medföra. Man har framhållit svårigheterna för den förvaltande juridiska personen att ange i vad mån delägares bidrag utgör avdragsgill kostnad för honom. Åtskilliga remissinstanser har vidare anfört att även taxeringsmyndigheterna bör tillställas ett exemplar av kontrolluppgift som lämnats till ledning för delägares taxering. Vid remissbehandlingen har även påpekats att bestämmelser om ansvar för underlåtenhet att lämna kontrolluppgifter bör meddelas. Man har också ställt frågan vilket ansvar som uppkommer för uppgiftslämnare och delägare, om felbedömning görs.

Jag har i det föregående valt en annan lösning för beskattning av gemensambetsanläggningar och vissa andra typer av samfälligheter än den som föreslagits i promemorian. Mitt förslag innebär att andra samfälligheter än vissa marksamfälligheter och regleringssamfälligheter inte skall taxeras för inkomst utan att det i stället är delägarna som skall taxeras, var och en för den på honom belöpande andelen av samfällighetens inkomst. Delägare skall vidare taxeras för den på honom belöpande andelen av samfällighetens förmögenhet såvitt avser andra samfälligheter än regleringssamfälligheter, vissa sockenallmänningar samt häradsallmänningar och allmänningsskogar. Vad jag har föreslagit i fråga om de materiella reglerna om beskattning av samfälligheter föranleder andra regler för lämnande av kontrolluppgifter än de regler som föreslagits i promemorian. Liksom skett i promemorieförslaget är det lämpligt att ta fasta på skillnaden mellan samfällighet som förvaltas av juridisk person och samfällighet som förvaltas av delägarna själva.

Förvaltas samfälligheten av juridisk person, bör det för att möjliggöra en kontroll av delägarnas inkomst- och förmögenhetsandelar åligga den juridiska personen att utan föregående anmaning lämna uppgift

om varje enskild delägarandes andel av intäkter och kostnader i samfälligheten liksom också värdet av hans andel i samfälligheten. De uppgifter för inkomsttaxeringen som behövs skiljer sig med hänsyn till den metod efter vilken delägarfastigheten beskattas. Är delägarfastigheten schablonbeskattad, behövs uppgift endast om andelen i samfällighetens ränteintäkter samt i dess räntekostnader och tomträttsavgäld. Utgör samfälligheten särskild taxeringsenhet, måste dessutom uppgift lämnas om andel i enhetens taxeringsvärde. Som framgår av vad jag tidigare anfört anser jag dock att skattskyldighet för ränteintäkter bör föreligga endast om sammanlagda beloppet av de på delägaren belöpande ränteintäkterna uppgår till lägst 100 kr. Uppgiftsskyldighet bör därför endast föreligga i sådant fall. Mitt förslag i avseende på skattefrihet för smärre ränteinkomster är förestavat av att undvika arbetskrävande uppgiftsskyldighet avseende förhållandevis ringa belopp.

Är delägarfastigheten konventionellt beskattad, skall uppgiftsskyldigheten omfatta alla intäkter och kostnader i samfälligheten. Vidare är härvid nödvändigt att intäkten och kostnaden är i erforderlig utsträckning specificerade. Så måste exempelvis framgå vilka kostnader som utgör omedelbart avdragsgilla kostnader, såsom räntor, tomträttsavgäld, reparationskostnader etc. och vilka kostnader som skall ingå i underlaget för avskrivning av inventarier, byggnad eller i förekommande fall markanläggning. Jag har i det föregående föreslagit att skyldighet inte bör föreligga för delägare att ta upp intäkter och kostnader till beskattning om intäkterna överstiger de omedelbart avdragsgilla kostnaderna med belopp understigande 100 kr. Även denna regel är motiverad av att underlätta uppgiftsskyldigheten. Uppkommer underskott i samfälligheten, måste dock uppgifter lämnas om intäkter och kostnader för att delägarna skall kunna tillgodogöra sig sin andel av underskottet.

Delägare skall vidare underrättas av den förvaltande juridiska personen om värdet av delägarandes andel i samfällighetens behållna förmögenhet i de fall delägaren är skattskyldig härför. Utgör samfälligheten inte särskild taxeringsenhet, skall vid beräkning av den behållna förmögenheten inte inräknas värdet av sådan egendom som ingår i de delägarandes fastigheternas taxeringsvärden. Någon underrättelseskyldighet bör vidare inte föreligga, om värdet av delägarandes andel understiger 2 000 kr.

Marksamfällighet eller regleringssamfällighet som utgör särskild taxeringsenhet och förvaltas av juridisk person föreslås vara särskilt skatteobjekt vid inkomsttaxeringen. Sådan juridisk person behöver endast lämna uppgift om utdelning till delägarfastighet. Härrör utdelningen från intäkt av skogsbruk får insättning på skogskonto ske om delägarfastigheten taxeras som jordbruksfastighet. För att möjliggöra sådan insättning måste på kontrolluppgiften anges till vilken del utdelningen härrör från intäkt av skogsbruk samt huruvida intäkten avser köpe-

skilling för upplåten avverkningsrätt eller för avyttrade skogsprodukter eller för uttag för förädling i egen rörelse. För sådan regleringssamfällighet och marksamfällighet som vid förmögenhetstaxeringen föreslås utgöra särskilt skattesubjekt vid förmögenhetstaxering bör givetvis inte införas någon uppgiftsskyldighet i förmögenhetshänseende.

I likhet med vad som föreslagits i promemorian anser jag att reglerna om uppgiftsskyldigheten bör tas in i en särskild paragraf i TL.

Förvaltas samfälligheten inte av juridisk person bör det inte föreskrivas någon uppgiftsskyldighet.

Uppgift till ledning för taxering bör lämnas såväl till de skattskyldiga, dvs. delägarna, som till taxeringsmyndigheterna. I vad avser uppgift som skall tillställas delägare synes inte böra krävas att den skickas till var och en, utan man kan tänka sig att fördelningen anslås på lämplig plats inom samfällighetens verksamhetsområde. Givetvis bör det dock ordnas så att varje delägare lätt skall kunna få kännedom om uppgifterna.

Genom mitt förslag kommer juridisk person, som förvaltar samfällighet, att få vidgad uppgiftsskyldighet. Detta är delvis en följd av det föreslagna materiella beskattningssystemet men beror också på att några regler om uppgiftsskyldighet för samfälligheter inte funnits tidigare.

Genom möjligheten att underrätta delägare på annat sätt än genom personligt meddelande torde emellertid arbetet med uppgiftslämnandet förenklas väsentligt. Under remissbehandlingen har man som nyss nämnts även tagit upp frågan om ansvarsbestämmelser vid underlåtenhet att utan anmaning fullgöra uppgiftsskyldighet. Enligt min mening kan den uppgiftsskyldighet jag föreslagit för förvaltande juridisk person närmast jämföras med den uppgiftsskyldighet som redan finns för bostadsföreningar eller bostadsaktiebolag. Jag anser därför naturligt att vid underlåtenhet att fullgöra den nu föreslagna uppgiftsskyldigheten samma påföljd bör gälla som f. n. gäller för nyssnämnda föreningar eller aktiebolag. Detta föranleder en ändring i 120 § TL.

Slutligen anser jag att skyldighet bör föreligga för förvaltande juridisk person att efter anmaning till ledning för värdesättningen av andelarna i samfälligheten lämna uppgift om samfällighetens tillgångar och skulder jämte andra omständigheter av betydelse för värdesättningen.

10.9 Ikraftträdandet

I promemorian föreslås att de nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1976 års taxering. Med hänsyn till den tid som behövs för utarbetande av tillämpningsföreskrifter och blanketter m. m. finner

jag emellertid lämpligt att låta reglerna om beskattning av samfälligheter tillämpas första gången först vid 1977 års taxering.

Den metod för beskattning av samfälligheter som jag förordat i det föregående kommer i många fall att medföra att skattskyldigheten för samfällighet fr. o. m. 1977 års taxering kommer att flyttas över från förvaltande juridisk person till delägarfastigheterna. En följd av denna överflyttning är att konventionellt beskattade delägarfastigheter bör beredas möjlighet att skriva av på tillgångar som redan ingår i samfälligheten. Vidare är det i vissa fall nödvändigt att beakta övriga poster i samfällighetens balansräkning. Det för delägarfastigheterna ökade avskrivningsunderlaget m. m. bör beräknas med utgångspunkt i samfällighetens balansräkning för det beskattningsår som gått till ända närmast före den 1 mars 1976, dvs. det sista räkenskapsår för vilket den juridiska personen skall beskattas. För delägarfastigheter bör avskrivningsunderlaget ökas för det beskattningsår, som går till ända närmast efter utgången av februari månad år 1976. Likaså bör i förekommande fall i ingående poster för detta beskattningsår medtas fastighetens andel i poster i samfällighetens balansräkning vid nyssnämnda tidpunkt. Det förhållandet att samfällighetens räkenskapsår och det för delägarfastigheten använda räkenskapsåret i undantagsfall kan till någon del komma att sammanfalla anser jag att man av förenklingsskäl kan bortse ifrån.

Såvitt avser delägarfastigheternas ändrade avskrivningsunderlag bör följande gälla. Avskrivningsunderlaget för delägarfastighetens byggnadsbestånd bör ökas med fastighetens andel av anskaffningskostnaden för samfällighetens byggnadsbestånd. Beståndet skall dock anses nedskrivet med belopp motsvarande de avskrivningar samfälligheten tillgodofört sig. Detta innebär alltså i princip att delägarfastighet får överta sin andel av samfällighetens avskrivningsplan och fortsättningsvis göra de värdeminskningssavdrag som skulle ha tillkommit samfälligheten om den fortfarande varit självständigt skattesubjekt. Motsvarande bör gälla i fråga om markanläggningar om delägarfastigheten får göra sådana avdrag. När det gäller inkomstslaget annan fastighet kan kostnaden för vissa markanläggningar inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnaderna. Förekommer sådan anläggning, bör fastighetens andel i anskaffningskostnaden få inräknas i avskrivningsunderlaget. Tillgången bör dock anses avskriven med de värdeminskningssavdrag samfälligheten tillgodofört sig. När det gäller inventarierna bör enligt min mening det i beskattningshänseende återstående oavskrivna värdet av tillgångarna i samfälligheten inräknas i avskrivningsunderlaget för konventionellt beskattade fastigheter i den mån dessa tillgångar kan avskrivas i den förvärvskälla i vilken anslutna fastigheter ingår och med utgångspunkt i fastighetens andel i samfälligheten. Beskattas delägarfastigheten enligt konventionell metod och med tillämpning av reglerna för bokföringsmässiga grunder

— något som gäller för rörelsefastigheter och i stor utsträckning för jordbruksfastigheter — bör ingående poster för lager, fordringar och skulder ökas med ledning av samfällighetens balansräkning. Beskattas däremot delägarfastigheten enligt konventionell metod men med tillämpning av kontantprincipen, bör endast sådana poster i samfällighetens balansräkning beaktas som kan förekomma i den förvärvskälla i vilken delägarfastigheten ingår, t. ex. pensionskostnader. Har samfällighet tillgodofört sig avdrag för sådan omedelbart avdragsgill kostnad som ännu inte gäldats, bör belopp motsvarande fastighetens andel av skulden tas upp som intäkt, om fastigheten beskattas enligt konventionell metod och med tillämpning av kontantprincipen. Eljest skulle dubbelavdrag uppkomma. Å andra sidan bör också beaktas den dubbelbeskattningsseffekt som kan uppkomma under vissa förhållanden. Har samfälligheten som intäkt tagit upp en fordran som ånyo kommer att bli föremål för beskattning hos den kontantredovisande delägarfastigheten, bör därför ett belopp motsvarande denna fordran få dras av i delägarfastigheten första året denna beskattas för samfälligheten. Härigenom undviks alltså en sådan dubbelbeskattningsseffekt.

Har juridisk person som förvaltar samfällighet redovisat sådant underskott för vilket avdrag kan medges enligt förordningen (1960: 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst bör i det fall skattskyldigheten för samfälligheten överflyttas på delägarfastigheterna ägarna härav få tillgodogöra sig sin andel av detta avdrag som om delägarna vid den taxering underskottet uppkommit själva redovisat sina andelar av underskottet. Detta bör dock endast gälla när delägarfastigheterna är konventionellt beskattade.

Jag vill i sammanhanget peka på att annan juridisk person än dödsbo eller familjestiftelse vid statstaxeringen är berättigad till avdrag för kommunalskatt som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret. Enligt min mening finns inte anledning att efter överflyttning av skattskyldigheten medge ägarna av delägarfastigheterna avdrag för den kommunalskatt som eljest skulle tillkommit den juridiska personen i andra fall än då ägaren av delägarfastighet är sådan juridisk person, som äger göra avdrag för kommunalskatt.

Vad angår de föreslagna reglerna om avdrag för anslutningsavgift och anläggningsbidrag har jag redan i det föregående förordat att de nya bestämmelserna skall äga tillämpning första gången vid 1976 års taxering men inte avse avgift eller bidrag som erlagts under beskattningsår för vilket taxering skett tidigare än år 1976.

Även den föreslagna ändringen av proportioneringsregeln bör tillämpas första gången vid 1976 års taxering.

Vad slutligen angår beskattningen av Stiftelsen Industricentra bör de nya reglerna gälla redan vid 1975 års taxering.

11 Hemställan

Med hänvisning till vad jag anført hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1972: 742) om ikraftträdande av lagen (1972: 741) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
3. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt,
5. lag om ändring i förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto,
6. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

12 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	3
2. Förslag till lag om ändring i lagen (1972: 742) om ikraftträdande av lagen (1972: 741) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	18
3. Förslag till ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt	20
4. Förslag till lag om ändring i lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt	21
5. Förslag till lag om ändring i förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto	24
6. Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)	25
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1975-02-20	28
1. Inledning	28
2. Allmän orientering	30
2.1 Förkortningar	30
2.2 Begreppet samfällighet m. m.	30
2.3 Uppgifter om samfälligheternas art, antal, areal m. m.	31
2.3.1 Gemensamma anläggningar	31
2.3.2 Marksamfälligheter	34
2.3.3 Övriga samfälligheter	36
2.4 Registrering av samfälligheter	36
3. Civilrättsliga regler om samfälligheter	37
3.1 Gemensamma anläggningar	37
3.1.1 Gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar	38
3.1.2 Enskilda vägar	42
3.1.3 Gemensamma anläggningar enligt VL	44
3.1.4 Övriga gemensamma anläggningar	46
3.2 Marksamfälligheter	46
3.2.1 Häradsallmänningar, allmänningsskogar m. m.	46
3.2.2 Övriga marksamfälligheter	48
3.3 Övriga samfälligheter	49
4. Fastighetstaxering av samfälligheter	50
5. Inkomst- och förmögenhetsbeskattningsregler för samfälligheter	53
6. Promemorian (Ds Fi 1972: 11) angående beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar	53
7. Promemorian	55
7.1 Allmänna synpunkter	55
7.2 Inkomstbeskattning av gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar	58
7.2.1 Allmänt	58
7.2.2 Gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade villor	62
7.2.3 Gemensamhetsanläggning för s. k. äkta bostadsföretag	65

7.2.4	Gemensamhetsanläggning för konventionellt beskattade fastigheter	67
7.2.5	Övriga frågor	72
7.3	Inkomstbeskattning av enskilda vägar	77
7.4	Inkomstbeskattning av gemensamma anläggningar enligt VL	79
7.4.1	Regleringssamfälligheter	79
7.4.2	Övriga gemensamma anläggningar enligt VL ..	80
7.5	Inkomstbeskattning av övriga gemensamma anläggningar	81
7.6	Inkomstbeskattning av marksamfälligheter	82
7.6.1	Allmänt	82
7.6.2	Häradsallmänningar, allmänningsskogar och oäkta sockenallmänningar	83
7.6.3	Övriga marksamfälligheter	85
7.7	Inkomstbeskattning av övriga samfälligheter	87
7.8	Förmögenhetsbeskattning av samfälligheter	88
7.9	Deklarationer och kontrolluppgifter för samfälligheter m. m.	89
7.10	Övriga frågor	90
7.10.1	Anslutningsavgifter, anläggningsbidrag m. m. ..	90
7.10.2	Anpassning av den s. k. proportioneringsregeln	92
8.	Beskattningen av Stiftelsen Industricentra	94
8.1	Nuvarande ordning	94
8.2	Framställningen av Stiftelsen Industricentra	95
9.	Remissyttrandena	96
9.1	Allmänna synpunkter	96
9.2	Inkomstbeskattning av gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar	100
9.2.1	Allmänt	100
9.2.2	Gemensamhetsanläggning för schablonbeskattade villor	102
9.2.3	Gemensamhetsanläggning för s. k. äkta bostadsföretag	104
9.2.4	Gemensamhetsanläggning för konventionellt beskattade fastigheter	106
9.2.5	Beskattning vid avyttring av gemensamhetsanläggning m. m.	108
9.3	Inkomstbeskattning av enskilda vägar	109
9.4	Inkomstbeskattning av gemensamma anläggningar enligt VL	110
9.5	Inkomstbeskattning av övriga gemensamma anläggningar	110
9.6	Inkomstbeskattning av marksamfälligheter	111
9.6.1	Häradsallmänningar, allmänningsskogar och sockenallmänningar	111
9.6.2	Övriga marksamfälligheter	115
9.7	Inkomstbeskattning av övriga samfälligheter	118
9.8	Förmögenhetsbeskattning av samfälligheter	119
9.9	Deklarationer och kontrolluppgifter för samfälligheter m. m.	120
9.10	Övriga frågor	123
9.10.1	Anslutningsavgifter, anläggningsbidrag m. m.	123
9.10.2	Proportioneringsregeln	126
9.10.3	Beskattningen av Stiftelsen Industricentra	127

9.10.4	Övrigt	127
10.	Föredraganden	129
10.1	Allmänna synpunkter	129
10.2	Inkomsttaxeringen av gemensamma anläggningar	132
10.2.1	Gemensamhetsanläggningar enligt LGA och AL utom vägar	132
10.2.2	Övriga gemensamma anläggningar	139
10.3	Marksamfälligheter	140
10.4	Rättighetssamfälligheter	145
10.5	Skattesatsen vid statlig inkomstskatt	145
10.6	Förmögenhetsbeskattning av samfälligheter	146
10.7	Övriga frågor	148
10.7.1	Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag	148
10.7.2	Proportioneringsregeln	150
10.7.3	Beskattningen av Stiftelsen Industricentra	151
10.8	Deklarationer och kontrolluppgifter för samfälligheter m. m.	151
10.9	Ikraftträdandet	154
11.	Hemställan	157
12.	Beslut	157