

Fastighetsbegreppet och indelningen i taxeringsenheter

Av kammarrättsrådet Ulla Wadell och fastighetsrådet Bertil Hall

Fastighetsbegreppet

Bestämningen av fastighetsbegreppet i skatterätten har en avgörande betydelse för fastighetstaxeringen. Fastighet skall taxeras, dvs. sättas taxeringsvärde, indelas i taxeringsenheter m. m. Övrig egendom — den lösa egendomen — skall däremot inte i och för sig beaktas vid fastighetstaxeringen.

Reglerna i 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra gäller f. n. enligt 4 § KL i skatterätten. Byggnad på ofri grund ingår vidare enligt 4 § KL i det nuvarande skatterättsliga fastighetsbegreppet. Frågan om fastighetsbegreppet i skatterätten fick aktualitet genom att 1895 års lag ersattes med nya regler den 1 juli 1967 på civilrättens område. Dessa har sedermera i stort sett oförändrade intagits i nya jordabalken (JB).

Både i 1895 års lag och i JB är de huvudsakliga komponenterna i fastighetsbegreppet dels mark, dels byggnader och anläggningar och dels byggnadstillbehör. Några betydelsefulla ändringar har emellertid gjorts. Av dessa kan främst nämnas den utvidgning som skett genom att s. k. industritillbehör enligt JB skall räknas till fastighet. Industritillbehören definieras i 2 kap. 3 § JB. Därmed avses maskin och annan utrustning som tillförts fastighet, som är helt eller delvis inrättad för industriell verksamhet, för att i huvudsak användas i verksamheten på fastigheten. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hänförs dock inte till industritillbehör.

Enligt 1895 års lag utgjorde s. k. fasta maskiner fast egendom. De ersätts till viss del av industritillbehören. Emellertid ingår inte alltid de fasta maskinerna i gruppen industritillbehör som å andra sidan i vissa hänseenden är ett vidare begrepp än de fasta maskinerna. En direkt tillämpning av det nya civilrättsliga fastighetsbegreppet i skatterätten skulle ha medfört ganska långt gående rubbningar i beskattningshänseende. Bl. a. skulle underlaget för taxeringsvärdena på industrier ha förändrats och garantibeloppen för dessa fastigheter ha ökats. Frågan om fastighetsbegreppet i skatterätten har bl. a. därför varit föremål för utredning.

I en promemoria (Ds Fi 1973:7) angående fastighetsbegreppet i skatterätten, m. m. som upprättats inom finansdepartementet föreslogs kort sagt att det nya civilrättsliga fastighetsbegreppet i princip också skulle gälla inom skatterätten. Detta förslag har legat till grund för den nya lagstiftningen om fastighetsbegreppet i KL inför 1975 års allmänna fastighetstaxering (prop. 1973:162, SkU 1973:70, SFS 1973:1099 m. fl).

De nya bestämmelserna om fastighetsbegreppet kommer liksom nu att finnas i 4 § KL. Däri fastställs även vad som avses med skatteplikt för fastighet i KL. För skattepliktig fastighet är ägaren skyldig att ta upp garantibelopp till beskattning.

Alla fastigheter är i princip skattepliktiga, om inte undantag från denna regel är föreskrivet. Undantagen anges i huvudsak i 5 § KL.

Någon särskild definition lämnas inte av begreppet fastighet. Liksom i annan lagstiftning om fastigheter, t. ex. de nya expropriationsreglerna, gäller att med fastighet avses det civilrättsliga, i JB definierade begreppet.

Begreppet fastighet omfattar marken och fastighetstillbehören. Reglerna om marken lämnas i 1 kap. 1 § JB. Enligt en trängre terminologi är det marken som egentligen är fastighet. Enligt allmänt juridiskt språkbruk avses emellertid med fastighet även de s. k. fastighetstillbehören. Fastighetstillbehören är antingen omedelbara eller medelbara dvs. antingen direkt förenade med marken eller ej. De omedelbara fastighetstillbehören är byggnader och anläggningar av olika slag. Reglerna om dessa finns i 2 kap. 1 § JB. De medelbara fastighetstillbehören benämns även byggnadstillbehör. Dessa regleras i 2 kap. 2 § JB. Till byggnadstillbehören hör sådana föremål som är ägnade till stadigvarande bruk för viss byggnad. Hit räknas dels vissa speciella uppräknade föremål såsom ledstänger, nycklar och kontakter, dels sådana tillbehör till viss typ av byggnad som gör denna allmänt användbar för sitt ändamål, t. ex. badkar för bostad och fläktmaskineri för fabrikslokal. I fråga om de nu nämnda medelbara och omedelbara fastighetstillbehören föreligger inte någon större skillnad mellan reglerna i 1895 års lag och i JB. Skillnaden är såsom nämnts först och främst att till fastighet numera skall räknas också industritillbehören.

Industritillbehören anses vara knutna till själva fastigheten och inte till viss byggnad. De utgör därför även i det avseendet ett särskilt slag av fastighetstillbehör. Då industritillbehören medför en utvidgning av begreppet fastighet och då man i möjligaste mån önskas bibehålla effekterna i garantiskattehänseende, har man i de nya reglerna i KL gjort en modifikation av detta begrepp för fastighetstaxeringens del. För att man inte skulle få ett ökat underlag för beräkningen av taxeringsvärdet och ökade garantibelopp, har man uteslutit industritillbehören från underlaget för taxeringsvärdet. Detta sker genom att industritillbehören enligt 5 § 5 mom. KL förklaras vara icke skattepliktiga. Vidare anges i punkt 5 av anvisningarna till 8 § att industritillbehören inte utgör särskild taxeringsenhet. De ingår därför i samma taxeringsenhet som den fastighet till vilken de hör. Av 9 § tredje stycket framgår slutligen att den icke skattepliktiga del av en taxeringsenhet, som industritillbehör utgör, inte skall åsättas taxeringsvärde.

En följd av de nya reglerna blir att det är betydelsefullt, om maskiner och annan utrustning är industritillbehör och då inte skall påverka taxeringsvärdet eller om de är byggnadstillbehör, då de skall påverka taxeringen. Till allra största delen kan det knappast bli fråga om svårigheter vid gränsdragningen mellan byggnadstillbehören och industritillbehören; de senare utgörs ju vanligen av ordinära industrimaskiner som inte kan förväxlas med byggnadstillbehör. När det gäller maskiner och annan utrustning i s. k. *skraddarsydda industrilokaler* kan emellertid vissa problem uppkomma vid gränsdragning mellan industritillbehör och byggnadstillbehör. Detta uppmärksammades i förarbetena till JB. Justitieministern uttalade bl. a. att speciella situationer kan uppstå, där man kan vara tveksam huruvida inte en ma-

skin är ägnad till stadigvarande bruk för viss byggnad. Därvid avsågs sådana industribyggnader, som helt "skraddarsyfts" för att passa till en särskild maskinell utrustning. Om det var uppenbart att byggnaden inte var åtminstone begränsat användbar inom annan industriell verksamhet än den aktuella, kunde man hävda, att byggnaden i princip hade samma livslängd som verksamheten på platsen och därmed som den maskinella utrustningen. I ett sådant fall, liksom i ett fall då byggnaden endast utgjorde ett i sig tämligen värdelöst "skal" runt en större anläggning — exempelvis runt en masugn — och måste rivas, om anläggningen skulle flyttas, torde man knappast kunna undgå att betrakta den ifrågakvarande utrustningen som tillbehör till byggnaden (jfr prop. 1966: 24, s. 90).

I prop. 1973:162 med förslag till de nya reglerna till 1975 års allmänna fastighetstaxering instämde finansministern i nyssnämnda tolkningsuttalande (s. 297). Riksskatteverket har numera utfärdat anvisningar inför 1975 års taxering. I den här aktuella gränsdragningsfrågan har anvisningar meddelats i enlighet med nämnda tolkningsuttalande. Som exempel på vad som menas med skraddarsydd industribyggnad anges i anvisningarna kraftverk, petrokemisk industri och tegelbruk. Vidare sägs bl. a. att om den maskinella utrustningen i en sådan byggnad — såsom är regeln — representerar större värde och i regel har avsevärd storlek, skall den hänföras till byggnadstillbehör och beaktas vid beräkningen av byggnadsvärdet. Detta gäller såväl de huvudsakliga maskinerna, t. ex. generatorer, turbiner, masugnar, som hjälpmaskinerna o. d. till dessa, t. ex. pumpar och instrumentpaneler. I anvisningarna om värdering av industrifastigheter anförs vidare bl. a. :

"Förekomst av byggnadstillbehör får speciell betydelse vid taxeringen, då tillbehören består av maskiner och liknande av så betydande omfång och dominans, att de normalt inte ryms inom en industribyggnad med normala mått och påtagligt återanvändningsvärde. I stället måste då användas en s k skraddarsydd byggnad, som får sådant utförande, att såväl teknisk som funktionell livslängd blir starkt begränsad och ofta sammanfaller med livslängden hos byggnadstillbehören. - - -

Som exempel på skraddarsydda industribyggnader kan nämnas följande.

- a) Utpräglat lätta byggnader som är att hänföra till "skal" och vanliga vid processindustri (petrokemi, massa, tegelbruk, cementfabrik, större smältugnar, gruvdrift).
- b) Tyngre byggnader med avvikande form (kraftverk, bryggeri, glasbruk, anrikningsverk, elektrokemisk industri, delar av pappersbruk, delar av skeppsvarv)."

Även övriga regler i JB om fastighetsbegreppet skall gälla vid fastighetstaxeringen. Föremål som nyttjanderättshavare tillför en fastighet hör enligt 2 kap. 4 § JB inte till fastigheten, om inte föremålet och fastigheten kommit i samma ägares hand. Därför skall t. ex. en anläggning för maskinmjölkning som tillhör en arrendator inte beaktas vid fastighetstaxeringen, om anläggningen finns i en fastighetsägaren tillhörig ekonomibyggnad. En ny regel om fastighetsbegreppet finns i 2 kap. 1 § andra stycket JB. Enligt detta stadigande hör till fastighet även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och inte hör till den fastighet där den finns. Sådana byggnader — "servitutsbyggnader" — har tidigare taxerats som byggnad på ofri grund men nu skall deras värde beaktas vid åsättande av bygg-

nadsvärde på den härskande fastigheten. Även anläggningar av nu berört slag skall i fortsättningen beaktas vid fastighetstaxeringen vilket inte torde ha skett tidigare.

Liksom hittills skall *byggnad på ofri grund* behandlas som fastighet i skatterätten. Enligt 4 § KL skall sålunda som huvudregel gälla att bestämmelserna i KL om fastighet skall äga motsvarande tillämpning i fråga om byggnad, som är lös egendom. Därav följer bl. a. att industritillbehören som finns i en byggnad på ofri grund och som ägs av byggnadens ägare kommer att behandlas vid fastighetstaxeringen på i princip samma sätt som industritillbehör i övrigt. De kommer att tillhöra den taxeringsenhet som byggnaden på ofri grund utgör men de kommer inte att påverka taxeringsvärdet (jfr punkt 2 av anvisningarna till 8 §). För anläggning på ofri grund finns inte någon bestämmelse som motsvarar föreskriften i 4 § om byggnad på ofri grund.

En annan gränsdragningsfråga som sammanhänger med fastighetsbegreppet avser vilka delvärden inom taxeringsvärdet som värdet av å ena sidan marken och markanläggningarna samt å andra sidan byggnaderna och byggnadstillbehören skall ingå i. Riksskatteverket säger allmänt i en anvisning i denna fråga:

”En generell gränsdragningsregel är att värde av egendom, som enligt JB utgör byggnad och byggnadstillbehör, skall hänföras till byggnadsvärde på såväl jordbruksfastighet som annan fastighet. Vid bestämmandet av byggnadsvärdet skall förutom de byggnader som är belägna på taxeringsenheten (enskilt tillhörig mark) beaktas dels värde av andel i samfällighet i vad andelen avser därå befintlig byggnad (punkt 2 d) och 3 b) av anvisningarna till 10 § KL), (samfällighetsbyggnad), dels värde av byggnad som tillhör taxeringsenheten och som är uppförd med stöd av servitut.

Värde av andra tillgångar av fast egendoms natur än byggnad och byggnadstillbehör skall då det gäller annan fastighet ingå i markvärdet och då det gäller jordbruksfastighet i annat delvärde än byggnadsvärdet i enlighet med vad därom är närmare föreskrivet.”

Taxeringsenheter

Bestämmelserna om taxeringsenhet lämnas i 8 § KL. De nuvarande reglerna har stått kvar i stort sett oförändrade sedan de infördes år 1928. De är föråldrade i flera avseenden och en översyn har därför varit påkallad. Ytterligare skäl till en översyn av reglerna om indelningen i taxeringsenheter har varit att åtskillig ny lagstiftning kommit till på fastighetsrättens område. Förutom JB är det i första hand den nya fastighetsbildningslagstiftningen som fört med sig behov av nya sådana regler. Till grund för nya regler till 1975 års taxering om taxeringsenhet (se prop. 1973:162, SkU 1973:70, SFS 1973:1099) har legat förslag i den tidigare nämnda departementspromemorian (Ds Fi 1973:7). I det följande redogörs bl. a. för en del av de nya reglerna i 8 § och anvisningarna till denna paragraf samt för de anvisningar om taxeringsenhet som riksskatteverket meddelat inför 1975 års taxering.

Med taxeringsenhet avses vad som skall taxeras för sig. Grundläggande för indelningen i taxeringsenheter är fastighetsindelningen enligt fastighetsregister. Vid indelningen tas vidare hänsyn till den faktiska användningen av fastigheterna och därigenom till de ekonomiska enheter som kan utgöra objekt för överlåtelse eller upplåtelse.

Systematiken i de nuvarande reglerna om taxeringsenhet har bibehållits. Registerfastigheten skall således bilda den primära taxeringsenheten. Sekundära taxeringsenheter kommer till stånd genom uppdelning av den primära enheten. Tertiära enheter bildas genom sammanföring av primära eller sekundära enheter vid olika former av gemensam användning av dessa enheter. För fastigheter som innehas med särskilda former av besittningsrätt o. d. och för samfälligheter har särskilda regler meddelats.

Den primära taxeringsenheten

Huvudregeln vid indelningen i taxeringsenhet är att den primära enheten utgörs av fastighet enligt fastighetsregister (jfr punkt 1 av anvisningarna till 8 § KL). Även fastighet som ännu inte blivit registrerad i fastighetsregister men som enligt gällande föreskrifter skall föras in i sådant register – t. ex. vissa äldre avsöndringar – skall utgöra taxeringsenhet. Däremot skall markområde m. m., som enligt gällande regler inte skall föras in i fastighetsregister, inte utgöra taxeringsenhet. Byggnad på annans mark jämställs även i fråga om indelning i taxeringsenhet med fastighet. Sådant byggnad skall alltså utgöra särskild taxeringsenhet.

Fastighetstillbehör skall inte utgöra särskild taxeringsenhet. Detta gäller som nämnts bl. a. industritillbehören. De skall tillhöra den taxeringsenhet i vilken fastigheten i fråga ingår. Motsvarande gäller för servitut och servitutsliknande rättigheter, t. ex. rätt till anslutning till allmän va-anläggning samt i princip för andelar i samfälligheter. Detta innebär inte någon skillnad mot de hittills gällande reglerna. En nyhet vid indelningen i taxeringsenhet kommer däremot att gälla för de tidigare nämnda ”servitutsbyggnaderna” och anläggningarna som avses i 2 kap. 1 § andra stycket JB. Dessa hör till den härskande fastigheten och skall ingå i samma taxeringsenhet som denna. Detta gäller även om servitutsbyggnaden eller anläggningen ligger i annat län eller annan kommun än den härskande fastigheten. Som en följd härav har en ändring fått göras i den hittills gällande huvudregeln om att en taxeringsenhet i sin helhet skall ligga inom en kommun. I stället har i 8 § 2 mom. föreskrivits att markområden i skilda kommuner inte får hänföras till en och samma taxeringsenhet.

Den sekundära taxeringsenheten

Uppdelning av den primära enheten på sekundära enheter sker i huvudsak i tre fall, nämligen dels då viss ägoavdelning av fastigheten överlåtits, dels då del av fastighet, t. ex. visst markområde, innehas med sådan besittningsrätt att innehavaren i stället för ägaren är skyldig att ta upp garantibelopp för marken och dels då olika områden av en fastighet används för väsentligen olika ändamål.

Riksskatteverket har i fråga om överlåtelsefallet meddelat anvisningar om effekten i indelningshänseende av samsindelning och arealförvärv. Om olika andelar (kvotdelar) av en primär taxeringsenhet har skilda ägare, skall en uppdelning av den primära enheten ske endast om civilrättsligt giltig samsindelning ägt rum. Sådant

skall ha skett inom vissa delar av Kopparbergs län före den 27 mars 1952 och i återstoden av landet före den 1 juli 1962. Arealförvärv, dvs. köp, byte, gåva och legat av ett bestämt område på marken av en fastighet, kan föranleda uppdelning av en primär taxeringsenhet, om arealförvärvet inte är civilrättsligt ogiltigt. Arealförvärv efter år 1968 är ogiltigt, om avstyckning inte begärts inom 6 månader efter förvärvet. Enligt skatterättslig praxis anses den som köpt fastighet eller fastighetsdel såsom ägare i och med att köpekontrakt eller motsvarande handling undertecknats. Fastighetsdelen beaktas vid beräkning av köparens inkomst och förmögenhet. Han påförs också garantibeloppet för fastighetsdelen. Med hänsyn bl. a. härtill kommer ny taxeringsenhet liksom hittills att kunna bildas av område av fastighet året efter köpet, även om det inte föranlett fastighetsbildning. Däremot skall enligt riksskatteverkets anvisningar den nybildade taxeringsenheten utgå och området återföras till samma taxeringsenhet som stamfastigheten, om ansökan om fastighetsbildning sedermera avslås.

Skyldighet kan enligt 47 § KL föreligga att ta upp garantibelopp för område av fastighet, om detta innehas med särskild form av besittningsrätt. I anvisningspunkt 3 till 8 § framhålls att område av en fastighet, som innehas med sådan besittningsrätt, t. ex. med åborätt, skall brytas ut till en särskild taxeringsenhet.

Olikhet i användningssätt skall framdeles liksom hittills föranleda uppdelning av en registerfastighet på två eller flera sekundära taxeringsenheter. Detta föreskrivs i 8 § 2 mom. KL. I anvisningspunkt 3 till 8 § anges som exempel på sådana olika användningssätt bl. a. användning för jord- och skogsbruk med binärningar, för bostadsändamål och för industriändamål. Även skilda skattepliktsförhållanden för olika delar av en fastighet skall föranleda uppdelning. I övrigt anges i riksskatteverkets anvisningar som principiella krav för att uppdelning skall få ske att det särskilda användningssättet är stadigvarande och att uppdelningen medför att taxeringsenheter bildas som utgör ekonomiska enheter, lämpade att värderas särskilt. Riksskatteverket har lämnat anvisningar om utbrytning av byggnad på jordbruksfastighet till särskild taxeringsenhet. Innehållet överensstämmer i stort sett med riksskattenämndens motsvarande anvisningar inför 1970 års allmänna fastighetstaxering.

Riksskatteverket har vidare i anvisningarna om uppdelning av fastighet på flera taxeringsenheter på grund av skild användning anfört att uppdelning bör ske om olika delar av en statligt ägd fastighet förvaltas av skilda statliga verk. Vidare bör bostadsbyggnad, som är belägen på industrifastighet och som används för bostadsändamål av anställd personal, inte brytas ut till särskild taxeringsenhet. Detsamma bör gälla bostadsbyggnad som används som tjänstebostad av ägare.

Den tertiära taxeringsenheten

Primära och/eller sekundära enheter får under förutsättningar som anges i 8 § 2 mom. KL föras samman till en taxeringsenhet. Däremot får aldrig andel i primär eller sekundär taxeringsenhet bli föremål för sammanföring. En taxeringsenhet får inte omfatta fastigheter och fastighetsdelar av olika beskattningsnaturer (jordbruksfastighet och annan fastighet).

I taxeringsenhet ingående fastigheter och fastighetsdelar måste vidare i sin helhet ha samma ägare. Taxeringsenhet får omfatta mark i endast en kommun. Den skall också enligt riksskatteverkets anvisningar vara en ekonomisk enhet, lämpad att värderas.

För att fastigheter och fastighetsdelar av beskattningsnaturen *jordbruksfastighet* skall få föras samman till en taxeringsenhet krävs enligt 8 § 2 mom. KL att de brukas tillsammans. Riksskatteverket har lämnat anvisningar om sammanföring dels av skogsfastigheter, dels av övriga jordbruksfastigheter. I fråga om skogsfastighet knyts avgörande betydelse till brukningsenheten. Bedömningen av vad som bör anses som en brukningsenhet bör enligt anvisningarna knytas till vad som administrativt och redovisningsmässigt utgör en enhet. Skogsmark i samma kommun och med samma ägare ingår normalt i samma brukningsenhet. För skogsbolagen och domänverket bör deras förvaltningar resp. revir anses som brukningsenhet. Omfattar en skoglig brukningsenhet flera kommuner, skall den i varje kommun belägna delen utgöra en taxeringsenhet. Stora skogliga brukningsenheter bör taxeras av gemensam fastighetstaxeringsnämnd.

För övriga jordbruksfastigheter gäller som generellt krav för sammanföring till en taxeringsenhet att de brukas tillsammans. Jordbruksmark som ligger inom en kommun och ägs av samma person bör enligt riksskatteverkets anvisningar föras samman till en enhet, om sambruk föreligger, dvs. där huvuddelen av jordbruksmarken ingår i ett jordbruksföretag, som normalt sköts från ett brukningscentrum. Även om viss jordbruksmark inte brukas tillsammans med ägarens övriga jordbruksmark men uppenbart tillhör samma ekonomiska enhet, skall all jordbruksmark utgöra en taxeringsenhet.

Enligt 8 § 2 mom. krävs för sammanföring till en taxeringsenhet av fastighet av beskattningsnaturen *annan fastighet* att tre förutsättningar skall vara uppfyllda, nämligen att fastigheterna eller fastighetsdelarna

- a) gränsar till varandra,
- b) används på ett likartat sätt och
- c) står under gemensam förvaltning.

Ett skäl till den större restriktiviteten vid sammanföring av annan fastighet till en taxeringsenhet är att registerfastigheten, då det gäller annan fastighet, oftast är den ekonomiska enhet som blir föremål för försäljning. Registerfastigheten är därför oftast ett lämpligt värderingsobjekt och bör därvid också utgöra en taxeringsenhet.

Enligt riksskatteverkets anvisningar menas med likartad användning att fastigheterna är hänförliga till samma fastighetstyp. Vidare sägs bl. a. att om en ägare innehar två eller flera självständiga fastigheter, som gränsar till varandra och som tillsammans fungerar som en stor tomt, skall dessa föras samman till en taxeringsenhet.

En ny regel i 8 § 2 mom. KL är att byggnad på annans mark alltid skall sammanföras med marken till en taxeringsenhet, om byggnadens ägare enligt 47 § är skyldig att ta upp garantibeloppet för marken. Detta gäller bl. a. tomträtthavare för vilka någon uttrycklig bestämmelse i denna fråga inte finns f. n. De taxeringsenheter

som bildas på detta sätt är de enda som innehåller egendom tillhörig olika ägare.

Även för indelningen i taxeringsenheter av *samfälligheterna* kommer i vissa avseenden att gälla nya regler vid 1975 års taxering. Detta hänger delvis samman med den nya lagstiftningen om samfälligheter i anläggningslagen och lagen om förvaltning av samfälligheter. Enligt huvudregeln skall liksom hittills gälla att andelarna i samfälligheter som förvaltas direkt av delägarna (s.k. delägarförvaltning) ingår i delägarfastigheterna. Andelens värde tilläggs därvid delägarfastighetens värde. Förvaltas samfälligheten däremot av juridisk person (s.k. föreningsförvaltning) skall den gemensamma anläggningen eller marksamfälligheten utgöra en taxeringsenhet. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 8 § KL skall undantag från huvudregeln om bildande av särskild taxeringsenhet vid förvaltning av juridisk person göras i följande fall:

1. Gemensamhetsanläggning vari de delägende fastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av schablonbeskattade villor. – Med så gott som uteslutande avses enligt riksskatteverkets anvisningar minst omkring 90 %.
2. Marksamfällighet eller gemensamhetsanläggning som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde. — Med ett ringa ekonomiskt värde avses enligt riksskatteverkets anvisningar ett värde under 20 000 kr.

I de under 1 och 2 angivna fallen skall värdet av marksamfälligheten eller anläggningen tilläggas de delägende fastigheterna, oavsett om samfälligheten förvaltas av juridisk person eller direkt av delägarna. Samfälligheten skall således inte utgöra särskild taxeringsenhet i dessa fall.

Reglerna om bildande av taxeringsenheter skall belysas genom några exempel. Härvid anknyts till den situation som erfarenhetsmässigt visat sig vara den kanske svåraste att bemästra, nämligen den då markområde och därå befintlig byggnad används som komplement till närliggande fastigheter.

1	G	6
2		7
3		8
4	X	9
5		10

Följande förutsättningar antas föreligga. Ägarna till fastigheterna 1–10 behöver utnyttja den mark som betecknats med G för parkerings- och garageändamål och därvid uppföra en garagebyggnad, se vidstående figur.

I praktiken kan detta utnyttjande arrangeras på olika sätt, t. ex. genom bildande av en fastighet G, som ägs av ägarna till fastigheterna 1—10, eller av en av ägarna bildad ekonomisk förening eller genom utläggande av området G som samfällad mark för fastigheterna 1—10. Vidare kan rätten att disponera marken tryggas genom instiftande av servitut eller bildande av gemensamhetsanläggning. För att kunna göra en riktig indelning av egendomsmassan i taxeringsenheter måste den valda konstruktionen analyseras. Nedanstående uppställning visar de vanligaste typfallen. I uppställningen har även för varje typfall lämnats ett exempel på förutsättningar som leder till att typfallet i fråga aktualiseras. Avslutningsvis redovisas hur indelningen i taxeringsenheter skall ske i de olika exemplen.

Olika typfall

Markområdet

1. *Mark*, tillhörande en enskild fastighet och ej upplåten med nyttjanderätt av servitutskaraktär.

2. *Mark*, tillhörande enskild fastighet och upplåten med nyttjanderätt av servitutskaraktär.

3. Samfällid *mark* för flera fastigheter, ej upplåten med nyttjanderätt av servitutskaraktär.

4. Samfällid *mark* för flera fastigheter, upplåten med nyttjanderätt av servitutskaraktär.

Byggnaden

A. Byggnad utgörande tillbehör till fastigheten i fråga.

B. Byggnad på ofri grund (ej tomträttsbyggnad).

C. Tomträttsbyggnad.

A. Byggnad tillhörande gemensamhetsanläggning, bildad med stöd av 1966 års lag om vissa gemensamhetsanläggningar eller 1974 års anläggningslag.

B. Servitutsbyggnad.

C. Byggnad på ofri grund (ej tomträttsbyggnad).

A. Byggnad utgörande tillbehör till den samfällida marken.

B. Byggnad på ofri grund.

A. Byggnad tillhörande gemensamhetsanläggning.

B. Servitutsbyggnad.

Exempel på förutsättningar

Fastigheten G ägs av den ekonomiska förening, som ägarna till fastigheterna 1-10 bildat. Föreningen har uppfört byggnaden.

Fastigheten G ägs med 1/10 vardera av de berörda fastighetsägarna. Garaget har byggts och sköts av en ekonomisk förening, bildad av ägarna till fastigheterna 1-10.

Fastigheten G ägs av kommunen. Ägarna till fastigheterna 1-10 har bildat en ekonomisk förening till vilken kommunen upplåtit fastigheten G med tomträtt. Föreningen har uppfört byggnaden.

En gemensamhetsanläggning, som förvaltas av samfällighetsförening, har bildats för fastigheterna 1-10, varvid hela fastigheten G tagits i anspråk för anläggningen. Samfällighetsföreningen har uppfört byggnaden.

Fastigheten G ägs av kommunen. Fastigheterna 1-10 har genom servitut fått rätt att gemensamt utnyttja hela fastigheten G för parkerings- och garageändamål samt att uppföra erforderlig byggnad. Byggnaden har uppförts gemensamt av de härskande fastigheterna.

Området G tillhör och utgör en del av fastigheten nr 1. Fastigheterna 2-10 har fått servitutsrätt att tillsammans med fastigheten 1 använda området G för parkerings- och garageändamål. Fastigheterna 1-10 har tillsammans uppfört byggnaden.

Området G är samfällid mark för fastigheterna 1-10. Ägarna till dessa har bildat en samfällighetsförening, som handhar den samfällida marken. Samfällighetsföreningen har uppfört byggnaden.

Ägarna till fastigheterna 1-10 har bildat en ekonomisk förening, som arrenderar marksamfälligheten G. För denna har samfällighetsförvaltning ej införts. Den ekonomiska föreningen har byggt garaget.

En gemensamhetsanläggning, som förvaltas av samfällighetsförening, har bildats för fastigheterna 1-10, varvid hela samfälligheten G upplåtits för anläggningen. Föreningen har uppfört byggnaden.

Området G är samfällid mark för andra fastigheter än 1-10. Fastigheterna 1-10 har genom servitut fått rätt att gemensamt utnyttja hela samfälligheten för parkerings- och garageändamål samt att uppföra erforderliga byggnader. Byggnaden har uppförts gemensamt av de härskande fastigheterna.

Indelning i taxeringsenheter m. m.

1 A. Fastigheten G utgör en taxeringsenhet som i princip skall åsättas både markvärde och byggnadsvärde. Arealredovisning sker.

1 B. Fastigheten G utgör en taxeringsenhet som i princip skall åsättas markvärde och för vilken arealen skall redovisas.

Byggnaden G utgör en taxeringsenhet. För taxeringsenhet som utgörs av byggnad på ofri grund skall areal ej anges.

1 C. Fastigheten G (ägare: kommunen) och byggnaden (ägare: ekonomiska föreningen) utgör tillsammans en taxeringsenhet som i princip skall åsättas både markvärde och byggnadsvärde. Som ägare upptas ekonomiska föreningen. Arealredovisning sker.

2 A. Gemensamhetsanläggningen utgör taxeringsenhet, om totalvärdet är minst 20 000 kr. och om delägande fastigheter inte till minst 90 % är schablonbeskattade villor. Taxeringsenheten skall i princip åsättas såväl markvärde (värdet av rätten att disponera marken) som byggnadsvärde.

Någon arealredovisning aktualiseras inte, eftersom samfälligheten saknar egen mark.

Om samfällighetsförvaltningen ej tillämpas eller gemensamhetsanläggningens värde är under 20 000 kr. eller delägande fastigheter till minst 90 % är schablonbeskattade villor skall gemensamhetsanläggningens värde (mark- och byggnadsvärde) slås ut på de delägande fastigheterna.

Oavsett om gemensamhetsanläggningen är självständig taxeringsenhet eller ej, blir fastigheten G en taxeringsenhet med värde 0, eftersom rätten att utnyttja marken övergått till gemensamhetsanläggningen. För den taxeringsenhet som fastigheten G utgör redovisas arealen.

2 B. Fastigheten G utgör liksom i fall 2 A en värdelös fastighet. Värde- och arealredovisning för fastigheten G sker på samma sätt som i 2 A. Om servitutet är begränsat till en viss del av fastigheten G, är det naturligtvis endast denna del som skall anses värdelös vid taxering av fastigheten G.

2 C. Området G ingår i den taxeringsenhet till vilken fastigheten nr 1 hör. Områdets areal redovisas på denna taxeringsenhet. Värdet av området (rätten att använda marken) skall slås ut på de härskande fastigheterna.

Servitutsbyggnadens värde liksom värdet av marken (rätten att använda marken) skall slås ut på de härskande fastigheterna 1—10.

Byggnaden på G utgör taxeringsenhet.

3 A. Marksamfälligheten G (med tillhörande byggnad) utgör självständig taxeringsenhet, om dess totalvärde är minst 20 000 kr. Taxeringsenheten skall i princip åsättas både markvärde och byggnadsvärde. Taxeringsenhetens areal skall anges.

Om samfällighetsförvaltning ej tillämpas eller totalvärdet är under 20 000 kr skall värdet av marksamfälligheten slås ut på de delägande fastigheterna. I detta fall kommer marksamfällighetens areal ej att redovisas, eftersom de delägande fastigheternas arealredovisning endast avser enskilt innehavd areal.

3 B. Marksamfällighetens värde delas upp på delägande fastigheter, eftersom den

ej står under samfällighetsförvaltning. Arealredovisning för marksamfälligheten sker inte.

Byggnaden på fastigheten G utgör en taxeringsenhet.

4 A. Gemensamhetsanläggningen utgör taxeringsenhet, om totalvärdet är minst 20 000 kr. och om deläggande fastigheter inte till minst 90 % är schablonbeskattade villor. Taxeringsenheten skall i princip åsättas såväl markvärde (värdet av rätten att disponera marken) som byggnadsvärde. Någon arealredovisning aktualiseras inte, eftersom samfälligheten saknar egen mark.

Om samfällighetsförvaltning ej tillämpas eller värdet är under 20 000 kr. eller deläggande fastigheter till minst 90 % är schablonbeskattade villor, skall gemensamhetsanläggningens värde (mark- och byggnadsvärde) slås ut på deläggande fastigheterna. Oavsett om gemensamhetsanläggningen är självständig taxeringsenhet eller ej är samfällda markens värde 0, eftersom rätten att utnyttja marken tillkommer gemensamhetsanläggningen. Den samfällda marken utgör således ej särskild taxeringsenhet och arealredovisning sker inte.

4 B. Den samfällda markens värde är 0 liksom i 4 A. Särskilda taxeringsenheter bildas därför ej och arealredovisning sker inte.

Servitutsbyggnadens värde liksom värdet av marken (rätten att använda marken) skall slås ut på de härskande fastigheterna 1—10.